



جامعة حماة
كلية الاقتصاد

المحاسبة الدولية

الدكتورة مكرم مبيض

العام الدراسي 2018-2019م

السنة الرابعة

الإطار العام للمحاسبة الدولية

ماهية المحاسبة الدولية:

تعرف المحاسبة الدولية بأنها: أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات.

أي أنها نظام محاسبي متكامل ومرن يمكن تطبيقه في أي دولة من دول العالم.

تعرف الشركات متعددة الجنسيات بأنها: شركات تخضع ملكيتها لسيطرة جنسيات متعددة كما يتولى إدارتها أشخاص من جنسيات متعددة وتمارس نشاطها في بلاد أجنبية متعددة على الرغم من أن استراتيجياتها وسياساتها وخطط عملها تصمم في مركزها الرئيسي الذي يوجد في دولة معينة تسمى الدولة الأم.

أهداف المحاسبة الدولية: تهدف المحاسبة الدولية إلى

1- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل إلى النظم الأكثر ملاءمة لاحتياجات تلك الدول.

2- التوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية الدولية.

3- توفير المعلومات المحاسبية الموثوقة والملائمة.

4- إظهار أسباب اختلاف المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للشركات الدولية.

ماهية معايير المحاسبة الدولية والجهة الواضعة لها:

تعرف معايير المحاسبة الدولية بأنها: وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

مجلس معايير المحاسبة الدولية: هو الجهة الواضعة لمعايير المحاسبة الدولية، باشر المجلس عمله في 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص) واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي انتقلت إليه مسؤوليات وضع تلك المعايير من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي كانت أنشئت عام 1973.

والمجلس المذكور ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، يضم المجلس 16 عضواً من تسعة أقطار يتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة.

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) خلال عملها من عام 1973-2000 مجموعة من المعايير باسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار منها 13 معيار تم استبدالها أو إلغاؤها.

وابتداء من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB) بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولي أو المعايير الدولية للتقارير المالية international financial reporting standards (IFRS) والبالغة حتى الآن 13 معيار لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية International Accounting standards (IAS).

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

- 1- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية.
- 2- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير.
- 3- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

تعريف الأصل: هو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.

تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلع أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء لذلك فالعملاء مستعدون للدفع للحصول على هذه الحاجات، وهو ما يساهم في التدفقات النقدية للمشروع، ويقدم النقد بذاته خدمة للمنشأة وذلك بسيطرتها على موارد أخرى.

يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

- أن يستخدم منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع
- أن يستبدل مع أصول أخرى.
- أن يستخدم لسداد التزام.
- أن يوزع على مالكي المشروع.

معييار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمباني والمعدات:

تعمل الأصول الملموسة طويلة الأجل على مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية، وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كان طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمباني والمعدات، والتي تطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة وبما أن هذه الأصول تقدم منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، يتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الاهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول، وهذا ما يبرر وجود عدة طرق للاهتلاك كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وغيرها.

يبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الاقتناء، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

الاعتراف بالأصل: هناك معايير يجب توفرها ليتم الاعتراف بالأصل هي

- 1- يجب الاعتراف ببند الممتلكات والمباني والمعدات كأصل عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.
- 2- يجب رسملة أي تكاليف تتوافق مع شروط الاعتراف المذكورة.
- 3- عند تكبد نفقات صيانة تؤدي لزيادة العمر الإنتاجي أو تحسين كفاءة عمل الأصل أو تحسين جودة مخرجاته كأن يتم تخفيض نسبة التالف يتم رسملتها كجزء من القيمة المرحلة (الدفترية للأصل) حيث ينطبق تعريف الأصل على تلك النفقات.

- 4- يتم اعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة لبند الممتلكات والمباني والمعدات، والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي له مثل أجور عمال الصيانة المتعلقة بالأصول وتكلفة قطع الغيار الصغيرة كمصرف إيرادي يقفل في بيان الدخل.
- 5- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث أو أربع سنوات يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة، دون تعديل تقديرات عمر الأصل.

القياس عند الاعتراف:

يجب قياس بند الممتلكات والمباني والمعدات الذي يستوفي شروط الاعتراف بشكل أولي بسعر تكلفته وتشمل التكلفة ما يلي:

- 1- سعر الشراء بالإضافة للرسوم الجمركية ورسوم الاستيراد وضرائب الشراء، يطرح منها الخصم والحسومات التجارية.
- 2- التكاليف المتعلقة مباشرة بوضع الأصل في المكان والظرف اللازمين لاستخدامه بالطريقة التي تستهدفها المنشأة.
- 3- التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إذا كان على المنشأة التزام بتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدامه.

التكاليف المباشرة المنسوبة للأصل تشمل على سبيل المثال:

- 1- تكلفة منافع الموظفين المرتبطة بتصنيع الأصل أو شراؤه.
- 2- تكلفة إعداد وتهيئة موقع تركيب الأصل.
- 3- تكاليف الاستلام والمناولة الأولية.
- 4- تكاليف تركيب وتجميع الأصل.
- 5- تكاليف اختبار أداء الأصل، ويطرح منها العوائد من بيع أي منتج (عينات من الإنتاج) نتيجة الإنتاج التجريبي.

- 6- تكاليف الاقتراض إلى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض، المتعلقة برسمة تكاليف الاقتراض للأصل المؤهل للرسمة والذي تشيده المنشأة ويتطلب فترة طويلة لإتمامه.
- 7- الرسوم أو الأتعاب المهنية.

التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالأصول ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل تشمل:

- 1- التكاليف التي يتم تحملها أثناء فترة تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة أو ليتم استغلاله (الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج)، أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
- 2- تكاليف تغيير موقع الأصل.

قياس تكلفة الأصل:

- 1- تقاس تكلفة الأصل بالسعر النقدي المكافئ بتاريخ الاعتراف بالأصل (تاريخ الشراء).
- 2- عند مبادلة أصول غير متداولة بعضها ببعض سواء كانت متشابهة أو غير متشابهة، فإنه يتم قياس الأصل الذي تم استلامه بقيمته العادلة (قيمه إذا تم بيعه في السوق المنتظم) وبالتالي يعترف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل، أما إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق يجب قياس الأصل الذي تم شراؤه بالقيمة الدفترية المسجلة للأصل الذي تم التخلي عنه (مبادله)، حيث يكون المبلغ المسجل مساوياً للتكلفة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)

إلغاء الاعتراف بالأصل:

- 1- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمباني والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- 2- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة (سواء كانت نقدية أو عينية بالقيمة العادلة) والقيمة الدفترية للأصل، ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات وإنما كربح.

الإفصاح في البيانات المالية عن الممتلكات والمصانع والمعدات: يجب الإفصاح عن

1- أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبلغ المرسل (القيمة الدفترية).

2- طرق الاهتلاك المستخدمة.

3- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.

4- وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المرهونة مقابل الالتزامات.

مثال: في 1/1/2007 اشترت شركة الخليل آلة بمبلغ 62000 ل.س. ودفعت مبلغ 8000 ل.س. كمصروفات نقل وتركيب، وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بأربع سنوات تباع في نهايتها بمبلغ 10000 ل.س.

وفي 1/7/2008 تم استبدال الآلة بآلة أخرى جديدة، وقد قدرت القيمة العادلة للآلة الجديدة بمبلغ 58000 واستلمت شركة الخليل من الطرف الآخر 2500 ل.س. نقداً خلال المبادلة، علماً أن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت للاهتلاك.

المطلوب: احسب ربح أو خسارة المبادلة.

الحل:

القيمة الدفترية للآلة الصادرة في 1/7/2008 = التكلفة - مجمع الاهتلاك

$$\text{التكلفة} = 62000 + 8000 = 70000$$

قسط الاهتلاك السنوي = (التكلفة - القيمة المتبقية) / العمر الإنتاجي

$$\text{القيمة الدفترية للآلة الصادرة في 1/7/2008} = 70000 - \left\{ \frac{10000 - 70000}{4} \right\} \times 1.5$$

$$= 47500 - 70000 = 22500 \text{ ل.س.}$$

أرباح مبادلة الآلة = (القيمة العادلة للآلة المستلمة + النقدية المقبوضة) - القيمة الدفترية للآلة الصادرة

$$= (58000 + 2500) - (47500) = 13000 \text{ ل.س.}$$

ويتم إعداد القيد التالي في 1/7/2008

من مذكورين

58000 ح/ الآلات

22500 ح/ مجمع اهتلاك الآلات - الصادرة

2500 ح/ الصندوق

إلى مذكورين

70000 ح/ الآلات (الصادرة)

13000 ح/ مكاسب مبادلة الآلة

علماً أن مكاسب مبادلة الآلة يتم إقفالها في قائمة الدخل في 2008 /12/31

مثال: في 2008 /1/1 اشترت الشركة العربية آلة تكلفتها التاريخية 75000 ل.س وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للآلة بـ 5 سنوات كما قدرت الخردة بقيمة 5000 ل.س.

في 2011 /1/1 قامت الشركة بإجراء صيانة للآلة ودفعت مبلغ 25000 ل.س، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء الآلة، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) بمبلغ 8000 ل.س علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الاهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للآلة وتعديل قيمة الخردة.

الحل:

مصروف الاهتلاك السنوي قبل الصيانة وتغير التقديرات = $(75000 - 5000) / 5 = 14000$ ل.س

القيمة الدفترية للآلة في 2011/1/1 = التكلفة - مجمع الاهتلاك

$$= 75000 - (3 \times 14000)$$

$$= 75000 - 42000 = 33000 \text{ ل.س}$$

القيمة الدفترية للآلة بعد إجراء الصيانة = $33000 + 25000 = 58000$ ل.س

مصروف الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقدير = (القيمة الدفترية - الخردة) / العمر الإنتاجي

$$10000 = 5 / (8000 - 58000) =$$

الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

معياري المحاسبة الدولي رقم (36) الانخفاض في قيمة الأصول:

نظراً للانتقادات الكثيرة التي توجه لمبدأ التكلفة التاريخية، وزيادة الاتجاه لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية فقد ازداد الاتجاه نحو مفهوم القيمة العادلة عند قياس قيمة الأصول والمطلوبات بتاريخ معين مما يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع.

يهدف معياري المحاسبة الدولي رقم (36) إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة الانخفاض.

نطاق المعيار:

- 1- الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.
- 2- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، المباني، الآلات، المعدات).
- 3- العقارات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- 4- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

إلا أن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

- 1- المخزون المعيار (2) والأصول المحتفظ بها برسم البيع المعيار (5).
- 2- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء المعيار (11).
- 3- الأصول الناجمة عن عقود التأمين المعيار (4).

يعرف المبلغ القابل للاسترداد بأنه: القيمة الأكبر من بين القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال.

تعرف القيمة قيد الاستعمال بأنها: القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الاستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.

تعرف القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بأنها: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف بيع الأصل.

تعرف خسارة انخفاض القيمة بأنها: القيمة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل.

تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك:

- 1- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية وتقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل.
- 2- يجب على المنشأة اختبار انخفاض القيمة سنوياً للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات انخفاض القيمة.

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية اندماج الأعمال.

مؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

1- المصادر الخارجية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر من المتوقع نتيجة الاهتلاك أو التقادم.
- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الاستعمال للأصل (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل).
- تقييم المبلغ المسجل (الدفترية) لصافي الأصول بأكثر من قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية.

2- المصادر الداخلية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول:

- تلف الأصل نتيجة أضرار مادية أو عدم صلاحيته للاستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد.
- الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع وبالتالي انخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

تحديد المبلغ القابل للاسترداد:

- إذا تبين للمنشأة وجود مؤشر أو أكثر لتدني قيمة أصل معين، فعلى المنشأة القيام بما يلي:
- 1- احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفترياً لتحديد قيمة التدني إن وجدت.
 - 2- تحتسب القيمة القابلة للاسترداد على أنها القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر.
 - 3- تمثل القيمة العادلة للأصل سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحاً منها النفقات المتوقعة تحملها في سبيل إتمام عملية البيع مثل السمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل وتكاليف تفكيك الأصل.

مثال:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالآلات لدى الشركة الأهلية:

- التكلفة التاريخية للآلات 75000 ل.س ورصيد مجمع الاهتلاك في 2015/12/31 بقيمة 25000 ل.س، وفي هذا التاريخ تلقت الشركة الأهلية عرض من إحدى الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة لشراء الآلات بمبلغ 33000 ل.س وتقدر مصاريف تفكيك الآلات بمبلغ 4000 ل.س تتحملها الشركة الأهلية.
- تم تقدير القيمة قيد الاستعمال الناجمة من خصم التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال الآلات خلال العمر الإنتاجي المتبقي لها والبالغ 6 سنوات (بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة) بمبلغ إجمالي 32000 ل.س

المطلوب: تحديد خسارة التدني في قيمة الآلات.

الحل:

نحسب القيمة القابلة للاسترداد وهي (القيمة العادلة للأصل مطروح منها تكاليف البيع) أو (القيمة قيد الاستعمال) أيهما أكبر

$$\text{القيمة العادلة للأصل مطروح منها تكاليف البيع} = 33000 - 4000 = 29000 \text{ ل.س}$$

القيمة قيد الاستعمال 32000 هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل

القيمة القابلة للاسترداد للآلات = 32000 ل.س (القيمة الأعلى بين 32000 و 29000)

القيمة الدفترية للآلات = 75000 - 25000 = 50000 ل.س

خسارة التدني = 32000 - 50000 = (18000) ل.س خسارة

القياس والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة:

1- عند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الانخفاض في قيمة الأصل، ويتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة انخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

×× من ح/ خسارة تدني الأصول

×× إلى ح/ مجمع تدني الأصول

مثال: في 31/12/2016 أظهرت سجلات الشركة الوطنية تكلفة لآلات موجودة لديها تبلغ 60000 ل.س ورصيد مجمع الاهتلاك 20000 ل.س ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة الآلات، كما وجد أن القيمة العادلة للآلات 25000 ل.س وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع الآلات 2000 ل.س وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الآلات وبيع الحردة في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 28000 ل.س. المطلوب: 1- ماهي القيمة القابلة للاسترداد للآلات في 31/12/2016 وكم تبلغ خسارة التدني.

2- إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني وما هي القيمة التي ستظهر بها الآلات في الميزانية العمومية في 31/12/2016.

الحل:

1- القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى

صافي القيمة العادلة = 25000 - 2000 = 23000 ل.س

القيمة قيد الاستعمال = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة = 28000 ل.س

عليه القيمة القابلة للاسترداد = 28000 القيمة قيد الاستعمال لأنها أعلى من 23000 ل.س

خسارة تدني الآلات = القيمة القابلة للاسترداد - القيمة الدفترية

$$= 28000 - (60000 - 20000) = (12000) \text{ ل.س خسارة}$$

2- القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني

12000 من </> / خسارة تدني الآلات 2016 / 12 / 31

12000 إلى </> / مجمع تدني الآلات

وستظهر الآلات بالقيمة القابلة للاسترداد في الميزانية العمومية

الميزانية العمومية في 2016 / 12 / 31	
الأصول غير المتداولة	
الآلات	60000
يطرح مجمع الاهتلاك	(20000)
يطرح مجمع تدني الآلات	(12000)
صافي القيمة الدفترية	28000

2- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل يجب تعديل مصروف الاهتلاك في الفترات المستقبلية وذلك بتوزيع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة - رصيد مجمع الاهتلاك - رصيد مجمع التدني) مطروحاً منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

مثال: في 2016 / 12 / 31 كان لدى شركة الاتصالات معدات صافي قيمتها الدفترية 600000 ل.س علماً بأن تكلفتها التاريخية 750000 ومجمع اهتلاكها 150000 وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات.

وفي تاريخه تم إعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة صافية تبلغ 450000 ل.س والقيمة قيد الاستعمال 410000 ل.س

المطلوب: احتساب خسائر التدني الواجب الاعتراف بها للعام 2016 وقسط الاهتلاك السنوي الجديد في ضوء إعادة التقييم.

$$\text{الحل: خسائر التدني} = 450000 - 600000 = (150000) \text{ ل.س خسارة}$$

قسط الاهتلاك السنوي = (التكلفة - رصيد مجمع الاهتلاك - رصيد مجمع التدني) / العمر المتبقي

$$= (750000 - 150000 - 150000) / 6 = 75000$$

عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل مفرد:

إذا ظهر في الفترة المالية الحالية زيادة في القيمة العادلة للأصل عن قيمته الدفترية المسجلة وكان قد تم الاعتراف بخسارة تدني لذلك الأصل في فترة أو فترات مالية سابقة، يتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل ولا ينطبق ذلك على الشهرة، بناء عليه يتم زيادة القيمة المسجلة للأصل وعند ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الاعتراف بمكاسب استعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

1- يجب ألا تزيد مكاسب استعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني.

2- يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يحصل انخفاض القيمة.

مثال: في 1/1/2013 اشترت الشركة العالمية حفارة بمبلغ 280000 ل.س ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2013 و 2014 تبين أن القيمة القابلة للاسترداد هي 180000 و 230000 على التوالي والعمر الإنتاجي المقدر 7 سنوات وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الاهتلاك. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني واستعادة التدني نهاية عامي 2013 و 2014.

الحل:

نهاية عام 2013:

خسائر التدني = القيمة القابلة للاسترداد - صافي القيمة الدفترية

$$= 180000 - (280000 - 40000) = (60000) \text{ خسارة}$$

60000 من < /> خسارة تدني الحفارة 31 / 12 / 2013

60000 إلى < /> مجمع تدني الحفارة

وستظهر الحفارة بالقيمة القابلة للاسترداد في الميزانية العمومية

الميزانية العمومية في 2013 / 12 / 31	
الأصول غير المتداولة	
الحفارة	280000
يطرح مجمع الاهتلاك	(40000)
يطرح مجمع تدني الحفارة	(60000)
صافي القيمة الدفترية	180000

عليه سيكون قسط الاهتلاك الجديد للفترات القادمة 6 / 180000 = 30000

نهاية عام 2014

القيمة الدفترية للحفارة	
280000	التكلفة
(70000)	يطرح مجمع الاهتلاك (30000 + 40000)
(60000)	يطرح مجمع تدني الحفارة
150000	صافي القيمة الدفترية

$$80000 = 150000 - 230000 = \text{مكاسب استعادة التدني}$$

وعند الاعتراف بأرباح استعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب ألا تزيد مكاسب استعادة خسائر التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق وهو 60000

- يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية له فيما لو لم يكن هناك تدني سابق.

القيمة الدفترية للحفارة بافتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة - مجمع الاهتلاك

$$200000 = (2 \times 40000) - 280000 =$$

عليه فإن أقصى مبلغ يمكن الاعتراف به كمكاسب خسائر التدني السابق = 150000 - 200000 =

50000 ويثبت ذلك في القيد التالي:

60000 من ح/ مجمع تدني الحفارة 2014 / 12 / 31

إلى مذكورين

50000 ح/ مكاسب استعادة خسائر التدني

10000 ح/ مجمع اهتلاك الحفارة

ويتم إقفال مكاسب استعادة خسائر التدني في بيان الدخل

الميزانية العمومية في 2014 / 12 / 31	
280000	الأصول غير المتداولة الحفارة
(80000)	يطرح مجمع الاهتلاك
200000	صافي القيمة الدفترية

المحاسبة عن الصفقات بالعملة الأجنبية

تنشأ الصفقات بالعملة الأجنبية عندما تقوم منشأة محلية بتصدير أو استيراد سلعة ما، ويتم القبض أو الدفع بالعملة الأجنبية.

تعرف الصفقات بالعملة الأجنبية بأنها: التعاقدات التي تتم مع أطراف خارجية على صفقات يتم تحصيلها أو سدادها بعملة أجنبية بخلاف العملة المستخدمة في بلد الموطن.

أنواع الصفقات الأجنبية: يمكن تبويب الصفقات الأجنبية إلى الأنواع الرئيسية التالية

- 1- شراء البضائع أو بيعها (تصدير أو استيراد) بعملة أجنبية.
- 2- الاقتراض والإقراض بعملة أجنبية.
- 3- عقود الصرف الآجلة أي التعاقد على شراء عملة أجنبية أو بيعها على أن يكون التسليم في تاريخ لاحق.
- 4- عمليات تتعلق بتغطية صافي الاستثمارات في شركات تابعة تقع في دول أجنبية.
- 5- العمليات الداخلية التي تقع بين الشركة القابضة والشركات التابعة التي تقع في دول أجنبية.

ماهية الصرف:

صرف العملة الأجنبية هو تبادل العملات بمعدلات أو أسعار معينة، 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.

يعرف سعر الصرف بأنه: المعدل الذي يمكن على أساسه تحويل عملة بلد ما إلى عملة أخرى، أو هو ما يدفع من وحدات النقد الوطني للحصول على وحدة أو على عدد معين من وحدات النقد الأجنبي.

إن الطلب على الصرف الأجنبي ينشأ من عوامل متعدد نذكر منها الآتي:

- 1- عمليات التصدير والاستيراد.
- 2- الاستثمارات الأجنبية داخل البلد.
- 3- تصدير رؤوس الأموال إلى الخارج بهدف الاستثمار.

4- حاجات السياح والدارسين.

5- عمليات المضاربة التي يقوم بها تجار العملات.

لأسعار الصرف عدة أنواع منها:

أسعار الصرف الجارية: هي الأسعار التي تعكس سعر الصرف السائد بتاريخ عقد الصفقة.

أسعار الصرف التاريخية: هي الأسعار التي تعود للماضي وتعكس أسعار الصرف التي كانت سائدة في تاريخ معين في الماضي.

الصفقات بالعملة الأجنبية (الاستيراد والتصدير):

إن الصفقات بالعملة الأجنبية من استيراد أو تصدير إما أن يتم سدادها مباشرة بتاريخ حدوثها بسعر الصرف الجاري، أو بتاريخ لاحق فإذا كانت الصفقة آجلة كلها أو جزء منها فهنا يوجد لدينا احتمالين:

1- منظور الصفقة الواحدة في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية.

2- منظور الصفقتين في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية.

منظور الصفقة الواحدة في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية: ينظر للصفقة بكل أشكالها باعتبارها وحدة واحدة، فيما يتعلق بكل من إبرام الصفقة وواقعة سدادها، وبهذا فإن أي فروقات في أسعار الصرف تنشأ بين تاريخ التعاقد والسداد تعالج في قيمة المشتريات بالنسبة للمستورد والمبيعات بالنسبة للمصدر، وذلك عن طريق تخفيض أو زيادة قيم تلك المشتريات أو المبيعات.

إن منظور الصفقة الواحدة يعتبر أن القيم المسجلة أولاً هي قيم تقديرية أولية لحين التسوية النهائية لقيمة الصفقة، مع الأخذ بعني الاعتبار الاحتمالات التالية للسدد طبقاً للاتفاق بين المستورد والمصدر.

1- أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المستورد: في هذه الحالة لا يتأثر المستورد ولكن يتأثر المصدر.

2- أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المصدر: في هذه الحالة لا يتأثر المصدر ولكن يتأثر المستورد.

3- أن يتم السداد بالعملة الأجنبية لكل من المستورد والمصدر: في هذه الحالة يتأثر كل من المستورد والمصدر.

مثال: (السداد بعملة المستورد)

قامت شركة الأمل السورية باستيراد مواد بقيمة 6000000 ل.س من فرنسا بتاريخ 2014/10/10 وقد تم تسوية القيمة في 2014/2/20 علماً أن سعر صرف اليورو بتاريخ نشوء الصفقة 60 ل.س وبتاريخ السداد 120 ل.س وأن الاتفاق تم على أساس سداد القيمة بالعملة السورية، والمطلوب: ثبات قيود اليومية في دفاتر كل من المستورد والمصدر وفقاً لمنظور الصفقة الواحدة.

دفاتر المصدر الفرنسي (يورو)	دفاتر المستورد السوري (ليرة)
<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014/10/10</p> <p>100000 من ح/ مدينون خارجيون</p> <p>100000 إلى ح/ مبيعات خارجية</p> <p>$100000 = 60 \div 6000000$</p> <p>- تاريخ السداد وتسوية الصفقة 2014/12/20</p> <p>من مذكورين</p> <p>50000 ح/ المصرف</p> <p>50000 ح/ مبيعات خارجية (خسارة)</p> <p>100000 إلى ح/ مدينون خارجيون</p> <p>المصدر سيقبض $6000000 \div 120 = 50000$ يورو أي هناك خسارة 50000 يورو يخفض بها حساب المبيعات</p>	<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014/10/10</p> <p>6000000 من ح/ مشتريات خارجية</p> <p>6000000 إلى ح/ دائنون خارجيون</p> <p>- تاريخ السداد وتسوية الصفقة 2014/12/20</p> <p>6000000 من ح/ دائنون خارجيون</p> <p>6000000 إلى ح/ المصرف</p>

الحل:

نلاحظ أن المستورد لم يتأثر بفروق أسعار الصرف لأن السداد تم بعملة المستورد.

مثال: (السداد بعملة المصدر)

بتاريخ 2014/5/1 قامت شركة النجاح السورية بالتعاقد مع الشركة الألمانية على استيراد آلة نسيج لاستخدامها في الإنتاج بقيمة 200000 يورو، على أن يتم السداد في تاريخ استلام الآلة في 2014/7/10 وقد كان سعر الصرف بتاريخ نشوء الصفقة 55 ل.س لليورو وبتاريخ سداد الصفقة 75 ل.س لليورو، المطلوب: إثبات قيود اليومية في دفاتر كل من المستورد والمصدر علماً أن السداد سيكون بعملة المصدر وذلك وفقاً لمنظور الصفقة الواحدة.

دفاتر المصدر الألماني (يورو)	دفاتر المستورد السوري (ليرة)
<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014/5/1 200000 من ح/ مدينون خارجيون 200000 إلى ح/ مبيعات خارجية</p> <p>- تاريخ السداد وتسوية الصفقة 2014/7/10 200000 من ح/ المصرف 200000 إلى ح/ مدينون خارجيون</p>	<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014/5/1 11000000 من ح/ مشتريات خارجية 11000000 إلى ح/ دائنون خارجيون 200000 × 55 ل.س</p> <p>- تاريخ السداد وتسوية الصفقة 2014/7/10 من المذكورين 11000000 ح/ دائنون خارجيون 4000000 ح/ مشتريات خارجية 15000000 إلى ح/ المصرف 15000000 = 75 × 200000 هناك خسارة في سعر الصرف تبلغ 4000000 ل.س نزيد بها المشتريات</p>

الحل:

نلاحظ أن المصدر لم يتأثر بفروق أسعار الصرف لأن السداد تم بعملة المصدر.

مثال: (السداد بعملة دولة ثالثة)

قامت الشركة السورية للنفط في 2014 /3/5 بالتعاقد مع إحدى الشركات الأمريكية على استيراد عدد وأدوات بمبلغ 500000 يورو على أن يتم السداد بتاريخ وصول وثائق الشحن بتاريخ 2014/6/10 وكانت أسعار صرف اليورو كما يلي:

التاريخ	الليرة السورية	الدولار
2014/3/5	55	1.25
2014/6/10	70	1

المطلوب: إثبات قيود اليومية في دفاتر كل من المصدر والمستورد وفق منظور الصفقة الواحدة.

الحل:

دفاتر المصدر الأمريكي (دولار)	دفاتر المستورد السوري (ليرة)
<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014 / 3 / 5 625000 من ح/ مدينون خارجيون 625000 إلى ح/ مبيعات خارجية 500000 × 1.25 دولار</p> <p>- تاريخ السداد وتسوية الصفقة 2014/6/10 من مذكورين 500000 ح/ المصرف 125000 ح/ مبيعات خارجية 625000 إلى ح/ مدينون خارجيون سيقبض المصدر الأمريكي 500000 يورو × 1 = 500000</p>	<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014 / 3 / 5 27500000 من ح/ مشتريات خارجية 27500000 إلى ح/ دائنون خارجيون 500000 × 55 ل.س</p> <p>- تاريخ السداد وتسوية الصفقة 2014/6/10 من مذكورين 27500000 ح/ دائنون خارجيون 7500000 ح/ مشتريات خارجية 35000000 ح/ المصرف</p> <p>35000000 = 70 × 500000</p>

نلاحظ أن كل من المصدر والمستورد تأثر بفروقات أسعار الصرف لأن السداد تم بعملة ثالثة.

منظور الصفقتين في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية: يعتبر أن تاريخ نشوء الصفقة منفصل عن تاريخ سداد قيمتها وبالتالي هناك فروقات تحدث بين تاريخ نشوء الصفقة وتاريخ السداد تعد بمثابة أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف وتعالج في بيان الدخل (حساب الأرباح والخسائر).

مثال: في 2014/10/10 تعاقدت الشركة الوطنية السورية لتجارة الأجهزة الطبية مع إحدى الشركات الأمريكية على استيراد أجهزة طبية بقيمة 100000 دولار على أن يتم استلام البضاعة بتاريخ 2014 / 12 / 20 وقد قامت الشركة بسداد المستحق عليها بذلك التاريخ، فإذا علمت أن سعر صرف الدولار مقابل الليرة السورية بتاريخ التعاقد هو 49 ل.س. وبتاريخ السداد 50 ل.س، المطلوب: إثبات قيود اليومية في دفاتر كل من المصدر والمستورد.

الحل:

دفاتر المصدر الأمريكي (دولار)	دفاتر المستورد السوري (ليرة)
<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014/10/10 100000 من ح/ مدينون خارجيون 100000 إلى ح/ مبيعات خارجية</p> <p>- تاريخ السداد 2014/12/20</p> <p>100000 من ح/ المصرف 100000 إلى ح/ مدينون خارجيون</p>	<p>- تاريخ نشوء الصفقة 2014/10/10 4900000 من ح/ مشتريات خارجية 4900000 إلى ح/ دائنون خارجيون 49×100000 ل.س</p> <p>- تاريخ السداد 2014/12/20 في 10/10 = 49 × 100000 = 4900000 في 12/20 = 50 × 100000 = 5000000 خسائر فروق أسعار الصرف = 100000</p> <p>من المذكورين 4900000 ح/ دائنون خارجيون 100000 ح/ خسائر فروق أسعار الصرف 5000000 ح/ المصرف</p> <p>- في 2014/12/31 100000 من ح/ أ.خ 100000 إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف</p>

ملاحظة: بالنسبة للمستورد: إذا ارتفع سعر الصرف عند السداد فإنه يحقق خسارة وإذا انخفض سعر الصرف عند السداد يحقق ربح.

بالنسبة للمصدر: إذا ارتفع سعر الصرف عند السداد فإنه يحقق ربح وإذا انخفض سعر الصرف عند السداد يحقق خسارة.

حالات خاصة لمنظور الصفقتين في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية:

أولاً- عمليات الاستيراد والتصدير التي تسدد في سنة مالية تالية لتاريخ التعاقد: أي أن يتم التعاقد على الصفقة في سنة مالية ويتم التسديد في سنة أخرى لاحقة، في هذه الحالة يتم في نهاية العام الذي تنشأ فيه الصفقة إعادة تقييم الصفقات بالعملات الأجنبية وفق سعر الصرف في تاريخ 12/31 وإثبات أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف (وذلك وفق المعيار 21)

مثال: قامت شركة الحياة السورية بشحن بضاعة لشركة الصقر الأردنية بقيمة 100000 دينار وذلك بتاريخ 2014/11/10 على أن يتم السداد بعد أربع أشهر من تاريخ الشحن، وقد تم تنفيذ العقد بين الشركتين وكانت أسعار الصرف كما يلي:

سعر صرف الدينار بتاريخ التعاقد هو 70 ل.س

سعر صرف الدينار بتاريخ 2014/12/31 هو 72 ل.س

سعر صرف الدينار بتاريخ السداد هو 71 ل.س

المطلوب: إثبات قيود اليومية في دفاتر المصدر والمستورد

دفاتر المصدر السوري (ل.س)	دفاتر المستورد الأردني (دينار)
- تاريخ نشوء الصفقة 2014 /11/10 7000000 من ح/ مدينون خارجيون 7000000 إلى ح/ مبيعات خارجية 70 ×100000	- تاريخ شحن البضاعة (نشوء الصفقة) 2014 /11/10 100000 من ح/ مشتريات خارجية 100000 إلى ح/ دائنون خارجيون
- في 2014 /12/31 نقوم بإعادة تقييم حسابات الصفقات الأجنبية في 11/10 = 70×100000 = 7000000 في 12/31 = 72 ×100000 = 7200000 أرباح فروق أسعار الصرف 200000 200000 من ح/ مدينون خارجيون 200000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار صرف 200000 من ح/ أرباح فروق أسعار صرف 200000 إلى ح/ احتياطي فروق أسعار صرف	
- في 2015 /3/10 تاريخ السداد تتم المقارنة مع سعر الصرف بتاريخ 2014 /12/31 وليس بتاريخ الشراء في 12/31 = 72 ×100000 = 7200000 في 3/10 = 71 ×100000 = 7100000 خسائر أسعار الصرف 100000	في 2015/3/10 السداد
من المذكورين 7100000 ح/ المصرف 100000 ح/ خسائر فروق أسعار صرف 7200000 إلى ح/ مدينون خارجيون	100000 من ح/ دائنون خارجيون 100000 إلى ح/ المصرف

في نهاية عام 2015 تقفل الخسارة في ح/ احتياطي إن وجد وإلا في ح/ أ.خ بالقيود	
200000	من ح/ احتياطي فروق أسعار صرف
	إلى المذكورين
100000	ح/ خسائر فروق أسعار
	صرف
100000	ح/ أ.خ

ثانياً- عمليات الاستيراد والتصدير والسداد على أقساط خلال سنة مالية واحدة: في هذه الحالة يعد كل قسط بمثابة صفقة قائمة بذاتها ويتم احتساب فروق أسعار الصرف السائدة في تاريخ استحقاق القسط وإفغالها في ح/ أ.خ.

مثال: في 2014/5/5 تعاقدت الشركة السورية للبوتاسيوم على تصدير كمية من منتجاتها قيمتها 2000000 دولار إلى إحدى الشركات الفرنسية على أن تقوم الشركة السورية بقبض قيمة صادراتها على قسطين الأول في 2014/7/5 والثاني في 2014/9/5 وقد كانت أسعار الصرف كما يلي:

التاريخ	الليرة السورية	اليورو
2014/5/5	51	1
2014/7/5	52	1.1
2014/9/5	50	0.9

المطلوب: إثبات قيود اليومية في دفاتر كل من المستورد والمصدر

الحل:

دفاتر المصدر الشركة السورية (ل.س)	دفاتر المستورد الشركة الفرنسية (يورو)
في 5/5	في 5/5
102000000 من ح/ مدينون خارجيون	2000000 من ح/ مشتريات خارجية
102000000 إلى ح/ مبيعات خارجية	2000000 إلى ح/ دائنون خارجيون
51 × 2000000	
في 7/5	في 7/5
52000000 = 52 × 1000000	1000000 = 1 × 1000000
51000000 = 51 × 1000000	1100000 = 1.1 × 1000000
أرباح فروق أسعار الصرف 1000000	خسائر فروق أسعار الصرف = 100000

من مذكورين	52000000	من /ح/ المصرف
1000000		إلى مذكورين
ح/ دائنون خارجيون		51000000 ح/ مدينون خارجيون
100000		1000000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار صرف
ح/ خسائر فروق أسعار الصرف		
1100000 ح/ المصرف		
في 9/5	في 9/5	
$1000000 = 1 \times 1000000$	$51000000 = 51 \times 1000000$	
$900000 = 0.9 \times 1000000$	$50000000 = 50 \times 1000000$	
أرباح فروق أسعار الصرف = 100000	خسائر أسعار الصرف 1000000	
1000000		من مذكورين
ح/ دائنون خارجيون		ح/ المصرف
إلى مذكورين	50000000	1000000 ح/ خسائر فروق أسعار صرف
900000 ح/ المصرف		51000000 إلى ح/ مدينون خارجيون
100000 ح/ أرباح فروق أسعار صرف		
في 12/31 يتم إقفال الخسائر المتحققة في 7/5 والأرباح المتحققة في 9/5 في ح/ أ.خ	في 12/31 يتم إقفال الأرباح المتحققة في 7/5 والخسائر المتحققة في 9/5 في ح/ أ.خ	
100000	1000000	من ح/ أرباح فروق أسعار صرف
100000	1000000	إلى ح/ أ.خ
100000	1000000	من ح/ أ.خ
100000	1000000	إلى ح/ خسائر فروق أسعار صرف

ثالثاً- عمليات الاستيراد والتصدير والسداد على أقساط تمتد لأكثر من سنة مالية (دورة مالية): في هذه الحالة يتم حساب أرباح وخسائر فروق أسعار الصرف على الأقساط غير المسددة حيث ترحل هذه الأرباح إلى حساب يسمى احتياطي فروق أسعار الصرف (احتياطي إعادة التقييم) بدلاً من ح/ أ.خ، أما الخسائر غير المحققة فتتقل في ح/ أ.خ.

مثال: في 2014/11/1 قامت شركة ابن حيان السورية بالتعاقد مع شركة سراج الأردنية على استيراد مواد كيميائية بمبلغ 300000 يورو وكان الاتفاق على أن يتم سداد القيمة على قسطين متساويين الأول في 2014/12/25 والثاني في 2015/2/20 وقد تم تنفيذ التعاقد وكانت أسعار صرف اليورو كما يلي:

التاريخ	الليرة السورية	الدينار الأردني
2014/11/1	52	1
2014/12/25	51	1.2
2014/12/31	53	1.3
2015/2/20	50	1.25

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد والمصدر

الحل:

دفاتر المصدر الشركة الأردنية	دفاتر المستورد الشركة السورية
في 11 / 1	في 11/1
300000 من ح/ مدينون خارجيون	15600000 من ح/ مشتريات خارجية
300000 إلى ح/ مبيعات خارجية	15600000 إلى ح/ دائنون خارجيون
1×300000	52 ×300000
في 12/25	في 12/25
150000 =1×150000	7800000 =52 ×150000
180000 =1.2 ×150000	7650000 =51 ×150000
أرباح فروق أسعار الصرف 30000	ربح فروق أسعار الصرف = 150000
180000 من ح/ المصرف	7800000 من ح/ دائنون خارجيون
إلى المذكورين	إلى المذكورين
150000 ح/ مدينون خارجيون	150000 ح/ أرباح فروق أسعار صرف
30000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار صرف	7650000 ح/ المصرف
في 12/31	في 12/31
195000 =1.3 ×150000	7950000 =53 ×150000
150000 =1 ×150000	7800000 =52 ×150000
أرباح غير محققة أسعار الصرف 45000	خسارة غير محققة فروق أسعار الصرف = 150000
30000 من ح/ أرباح فروق أسعار صرف	150000 من ح/ خسائر فروق أسعار صرف
30000 إلى ح/ أ.خ	150000 إلى ح/ دائنون خارجيون
45000 من ح/ أرباح فروق أسعار صرف	150000 من ح/ أ.خ
45000 إلى ح/ احتياطي فروق أسعار صرف	150000 إلى ح/ خسائر فروق أسعار صرف
45000 من ح/ مدينون خارجيون	150000 من ح/ أرباح فروق أسعار صرف

45000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	150000 إلى ح/ أ.خ
في 2015/2/20	في 2015/2/20
187500 = 1.25 × 150000	7500000 = 50 × 150000
195000 = 1.3 × 150000	7950000 = 53 × 150000
7500 خسارة	450000 ربح
من المذكورين	7950000 من ح/ دائنون خارجيون
ح/ المصرف 187500	إلى المذكورين
ح/ خسائر فروق أسعار صرف 7500	ح/ المصرف 7500000
195000 إلى ح/ مدينون خارجيون	ح/ أرباح فروق أسعار صرف 450000
في 2015 /12/31	في 2015/12/31
45000 من ح/ احتياطي فروق أسعار صرف	450000 من ح/ أرباح فروق أسعار صرف
إلى المذكورين	450000 إلى ح/ أ.خ
7500 ح/ خسائر فروق أسعار صرف	
37500 ح/ أ.خ	

عقود الصرف الآجلة الخاصة بالصفقات الأجنبية

تعرف عقود الصرف الآجلة بأنها: اتفاق لتبادل العملات الأجنبية في تاريخ مستقبلي وبسعر صرف محدد مسبقاً هو سعر الصرف الآجل.

مجالات عقود الصرف الآجلة: تستخدم عقود الصرف الآجلة في المجالات التالية

1- تغطية المقبوضات والمدفوعات المستقبلية بعملات أجنبية.

2- تغطية ارتباطات مستقبلية بعملات أجنبية.

3- تغطية صافي الاستثمارات الأجنبية في الفروع والشركات التابعة الأجنبية.

4- تغطية عقود المضاربة.

المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة:

عندما تبرم الشركة عقد صرف آجل مع مصرف لاستلام أو تسليم عملة أجنبية في تاريخ مستقبلي وبسعر صرف مؤجل ينشأ لديها عقد صرف آجل.

1- في حالة الاستيراد يكون لدى الشركة أصل بالعملة الأجنبية وبسعر الصرف الجاري ويقابله التزام بالعملة المحلية وبسعر الصرف المؤجل.

2- في حالة التصدير يكون لدى الشركة أصل بالعملة المحلية وبسعر الصرف المؤجل ويقابله التزام بالعملة الأجنبية وبسعر الصرف الجاري.

أما الفرق بين سعر الصرف الجاري وسعر الصرف المؤجل فيكون إما علاوة أو خصم صرف كما يلي:

سعر الصرف المؤجل < سعر الصرف الجاري إذا هناك علاوة صرف (ربح للمصدر وخسارة للمستورد)

سعر الصرف المؤجل > سعر الصرف الجاري إذا هناك خصم صرف (خسارة للمصدر وربح للمستورد)

تغطية المقبوضات والمدفوعات المستقبلية بالعملات الأجنبية:

أولاً- في حالة الاستيراد (في دفاتر المستورد):

1- تقوم الشركة بإثبات عملية شراء (استيراد) البضاعة بأسعار الصرف الجارية في ذلك التاريخ

××× من ح/ مشتريات خارجية

××× إلى ح/ دائنون خارجيون

2- إثبات عقد الصرف الآجل: تتفق الشركة مع أحد المصارف على أن تقوم بشراء العملة الأجنبية التي ستقوم بدفعها للمصدر الأجنبي، وتقوم بتحديد سعر الصرف بشكل مسبق، وهذا السعر هو السعر الذي سيتم دفعه بتاريخ دفع النقدية مستقبلاً، وتحدد أرباح وخسائر فروق العملة في تاريخ عقد الصرف.

ينشأ لدينا في تاريخ عقد الصرف أمرين:

الأول: أصل ممتثل بالنقد الأجنبي الذي سنحصل عليه من المصرف في التاريخ المتفق عليه وبسعر الصرف الجاري (ح/ عقود صرف آجلة).

الثاني: التزام بالعملة المحلية تجاه المصرف بسعر الصرف المؤجل (ح/ دائنو عقود صرف آجلة).

الفرق بين السعرين هو خصم أو علاوة صرف مؤجل.

ملاحظة:

سعر الصرف المؤجل < سعر الصرف الجاري إذاً هناك علاوة صرف (خسارة للمستورد المشتري وريح للمصدر البائع)

من المذكورين

××× ح/ عقود صرف آجلة (أصل بالعملة الأجنبية)

××× ح/ علاوة صرف

××× إلى ح/ دائنو عقود صرف آجلة

سعر الصرف المؤجل > سعر الصرف الجاري إذاً هناك خصم صرف (ريح للمستورد المشتري وخسارة للمصدر البائع)

××× من ح/ عقود صرف آجلة (أصل بالعملة الأجنبية)

إلى مذكورين

××× ح/ دائنو عقود صرف آجلة

××× ح/ خصم صرف

ملاحظة: علاوة الصرف ربح (دائنة) بالنسبة للمصدر البائع وخسارة (مدينة) بالنسبة للمستورد المشتري، في حين أن خصم الصرف خسارة (مدين) بالنسبة للمصدر البائع وريح (دائن) بالنسبة للمستورد المشتري.

3- عند انتهاء السنة المالية في 12/31 ولم يتم السداد نجري إعادة تقييم لكل من الدائنون الخارجيون وعقود الصرف الآجل.

- تقييم الدائنون الخارجيون:

في حال زيادة سعر الصرف

××× من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

××× إلى ح/ دائنون خارجيون

في حال انخفاض سعر الصرف

××× من ح/ دائنون خارجيون

××× إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

- تقييم عقود الصرف الآجلة:

في حال زيادة سعر الصرف

××× من ح/ عقود صرف آجلة

××× إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

في حال انخفاض سعر الصرف

××× من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

××× إلى ح/ عقود صرف آجلة

- ثم نقوم بإقفال أرباح فروق أسعار الصرف في خسائر فروق أسعار الصرف (يجب أن يكونا بنفس القيمة)

××× من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

××× إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

- أيضا نقوم باستنفاد علاوة أو خصم الصرف بنصيب العام (تحميل السنة بما يخصها من علاوة أو خصم الصرف):

××× من ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

××× إلى ح/ علاوة صرف

××× من ح/ أ.خ

××× إلى ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

وفي حال وجود خصم صرف تكون القيود معاكسة لقيود علاوة صرف.

4- بتاريخ السداد: تكون لدينا الخطوات التالية

الخطوة الأولى: يقوم المصرف بسداد قيمة العقد (عقد الصرف الآجل) بالسعر الجاري وهنا نقارن هذا السعر مع رصيد عقود الصرف الآجلة، والفرق يكون أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف

في حال الربح

××× من ح/ الصندوق (عملات أجنبية)

إلى مذكورين

××× ح/ عقود صرف آجلة (الرصيد المتبقي)

××× ح/ أرباح فروق أسعار الصرف (الفرق)

أما في حال الخسارة

من المذكورين

××× ح/ الصندوق (عملات أجنبية)

××× ح/ خسائر فروق أسعار الصرف (الفرق)

××× إلى ح/ عقود صرف آجلة (الرصيد المتبقي)

الخطوة الثانية: تقوم الشركة بسداد قيمة الالتزام بالسعر المتفق عليه (المؤجل) للمصرف

××× من ح/ دائن عقود صرف آجلة

××× إلى ح/ الصندوق

الخطوة الثالثة: قيام الشركة بسداد قيمة البضاعة للموردين الخارجيين بالرصيد المتبقي وبالسعر الجاري.

في حال الربح

××× من ح/ دائنون خارجيون

إلى المذكورين

××× ح/ الصندوق (عملات أجنبية)

××× ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

أما في حال الخسارة

من المذكورين

××× ح/ دائنون خارجيون

××× ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

××× إلى ح/ الصندوق (عملات أجنبية)

الخطوة الرابعة: إقفال الخسائر في أرباح فروق أسعار الصرف.

××× من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

××× إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

الخطوة الخامسة: استنفاد ما تبقى من العلاوة أو الخصم.

في حال وجود علاوة

××× من ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

××× إلى ح/ علاوة صرف

××× من ح/ أ.خ

××× إلى ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

وفي حال وجود خصم تكون القيود معاكسة.

مثال: (في دفاتر المستورد)

في 2012 /12/1 استوردت شركة سعودية منتجات بقيمة 1,000,000 جنيه إسترليني على أن يتم السداد في 2013/3/31، ولتجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف قامت الشركة بإبرام عقد صرف أجل مع أحد المصارف لشراء 1,000,000 جنيه إسترليني، بسعر صرف مؤجل قدره 5.8 ريال لكل جنيه وكانت أسعار الصرف كما يلي:

التاريخ	أسعار الصرف
2012 /12/1	5.6 ريال لكل جنيه
2012/12/31	5.7 ريال لكل جنيه
2013 /3/31	5.9 ريال لكل جنيه

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المستورد.

الحل:

أولاً- بتاريخ الاستيراد (نشوء الصفقة) 2012 /12/1:

1- إثبات عملية الاستيراد:

5,600,000 من ح/ مشتريات خارجية $5.6 \times 1,000,000$

5,600,000 إلى ح/ دائنون خارجيون

2- إثبات إبرام عقد الصرف الآجل مع المصرف:

من المذكورين

5,600,000 ح/ عقود صرف آجلة $5.6 \times 1,000,000$

200,000 ح/ علاوة صرف

5,800,000 إلى ح/ دائنو عقود صرف آجلة (بالسعر المؤجل $5.8 \times 1,000,000$)

سعر الصرف المؤجل $5.8 <$ سعر الصرف الجاري 5.6 إذاً هناك علاوة صرف (خسارة للمستورد المشتري)

علاوة الصرف = $(5.6 - 5.8) \times 1,000,000 = 200,000$

ثانياً- بتاريخ 2012 /12/31:

1- تقييم الدائنون الخارجيون:

$5,600,000 = 5.6 \times 1,000,000$

$5,700,000 = 5.7 \times 1,000,000$

100,000 خسارة فروق أسعار الصرف

100,000 من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

100,000 إلى ح/ دائنون خارجيون

2- تقييم عقود الصرف الآجلة:

$5,600,000 = 5.6 \times 1,000,000$

$5,700,000 = 5.7 \times 1,000,000$

100,000 مكاسب فروق أسعار الصرف

100,000 من ح/ عقود صرف آجلة

100,000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

3- إقفال الأرباح في الحسابات

100,000 من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

100,000 إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

4- استنفاد العلاوة بنصيب السنة:

نصيب السنة من العلاوة = $200,000 \times (1 \div 4) = 50,000$ حيث أن مدة الصفقة 4 أشهر وما

يخص عام 2012 هو شهر واحد فقط

50,000 من ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

50,000 إلى ح/ علاوة صرف

50,000 من ح/ أ.خ

50,000 إلى ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

ثالثاً- بتاريخ السداد 2013 /3/31:

1- استلام العملة الأجنبية من المصرف (إقفال الأصل بالعملة الأجنبية):

5,900,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية (وفق سعر السداد)

إلى مذكورين

5,700,000 ح/ عقود صرف آجلة (الرصيد المتبقي أو سعر إعادة التقييم)

200,000 ح/ أرباح فروق أسعار الصرف (الفرق)

2- سداد قيمة الالتزام للمصرف بالسعر المتفق عليه

5,800,000 من ح/ دائن عقود صرف آجلة

5,800,000 إلى ح/ الصندوق

3- السداد للموردين الخارجيين

من مذكورين

5,700,000 ح/ دائنون خارجيون

200,000 ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

5,900,000 إلى ح/ صندوق العملات الأجنبية

4- استنفاد باقي العلاوة

150,000 من ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

150,000 إلى ح/ علاوة صرف

150,000 من ح/ أ.خ

150,000 إلى ح/ مصروف استهلاك علاوة صرف

مع ملاحظة إقفال خسائر فروق أسعار الصرف مع الأرباح في 2013 /12/31

ثانياً- في حالة التصدير (في دفاتر المصدر): سنفصلها مباشرة في المثال التالي

مثال: (في دفاتر المصدر)

في 2007/10/1 باعت إحدى الشركات الأردنية بضاعة لشركة مصرية بمبلغ 500,000 دولار تستحق التحصيل في 2008/4/1 وقد كان سعر الصرف بتاريخ 2007/10/1 هو 0.75 دينار لكل دولار وفي نفس التاريخ (10/1) تعاقدت الشركة مع المصرف على أن تباع له المبلغ المذكور في 2008/4/1 بسعر صرف متفق عليه (سعر صرف مؤجل) 0.73 دينار لكل دولار.

وقد كانت أسعار الصرف كما يلي:

التاريخ	أسعار الصرف
2007/12/31	0.72 دينار لكل دولار
2008/4/1	0.73 دينار لكل دولار
سعر الصرف المؤجل	0.73 دينار ك

المطلوب: إثبات قيود اليومية في دفاتر المصدر.

الحل:

أولاً- بتاريخ التصدير (نشوء الصفقة) 2007 /10/1:

1- إثبات عملية التصدير:

375,000 من ح/ مدينون خارجيون $0.75 \times 500,000$

375,000 إلى ح/ مبيعات خارجية

2- إثبات إبرام عقد الصرف الآجل مع المصرف:

من المذكورين

365,000 ح/ مدينو عقود صرف آجلة $0.73 \times 500,000$

10,000 ح/ خصم صرف

375,000 إلى ح/ عقود صرف آجلة

سعر الصرف المؤجل $0.73 >$ سعر الصرف الجاري 0.75 إذاً هناك خصم صرف (خسارة للمصدر البائع)

ثانياً- بتاريخ 2007 /12/31:

1- تقييم المدينون الخارجيون:

$$360,000 = 0.72 \times 500,000$$

$$375,000 = 0.75 \times 500,000$$

15,000 خسارة فروق أسعار الصرف

15,000 من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

15,000 إلى ح/ مدينون خارجيون

2- تقييم عقود الصرف الآجلة:

$$360,000 = 0.72 \times 500,000$$

$$\underline{375,000} = 0.75 \times 500,000$$

15,000 ربح فروق أسعار الصرف

15,000 من ح/ عقود صرف آجلة

15,000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

3- إقفال الأرباح في الخسائر

15,000 من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

15,000 إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

4- استنفاد الخصم بنصيب السنة:

نصيب السنة من الخصم = $10,000 \times (6 \div 3) = 5,000$ حيث أن مدة الصفقة 6 أشهر وما

يخص عام 2012 هو 3 فقط

5,000 من ح/ مصروف استهلاك خصم صرف

5,000 إلى ح/ خصم صرف

5,000 من ح/ أ.خ

5,000 إلى ح/ مصروف استهلاك خصم صرف

ثالثاً- بتاريخ السداد 2008/4/1:

1- استلام العملة الأجنبية من الشركة المستوردة:

365,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية ($0.73 \times 500,000$)

إلى مذكورين

360,000 ح/ مدينون خارجيون

5,000 ح/ أرباح فروق أسعار الصرف (الفرق)

2- سداد قيمة عقد الصرف الآجل للمصرف بالسعر المتفق عليه

من مذكورين

360,000 ح/ عقود صرف آجلة

5,000 ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

365,000 إلى ح/ صندوق العملات الأجنبية

3- إثبات استلام قيمة عقد الصرف الآجل من المصرف، وهنا لا يوجد فروق لأنها بالعملة المحلية

365,000 من ح/ الصندوق

365,000 إلى ح/ مدينو عقود صرف آجل

4- استنفاد باقي خصم الصرف

5,000 من ح/ مصروف استهلاك خصم صرف

5,000 إلى ح/ خصم صرف

5,000 من ح/ أ.خ

5,000 إلى ح/ مصروف استهلاك خصم صرف

مع ملاحظة إقفال خسائر فروق أسعار الصرف في الأرباح في 2008/12/31

عقود الصرف الخاصة بتغطية ارتباطات مستقبلية بالعملة الأجنبية:

الفرق الرئيسي بين هذا النوع من عقود الصرف الآجلة وبين عقود الصرف الخاصة بعمليات الاستيراد والتصدير، هو أنه يهدف إلى تغطية مخاطر تقلبات أسعار الصرف لصفقات استيراد أو تصدير آجلة، أي سيتم تنفيذها في تاريخ مستقبلي، وهنا لا تثبت الشركة المستوردة أي قيد يتعلق بالاستيراد وإنما تقوم فقط بإثبات إبرام عقد صرف آجل لتغطية الصفقات المستقبلية وفقاً لسعر صرف مؤجل متفق عليه.

ووفق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) يتم تسوية الفرق بين عقد الصرف الآجل بتاريخ إبرامه والمبالغ التي تسددها الشركة بالعملة المحلية باعتبارها تعديلاً لتكلفة الصفقة ويؤجل الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التي تنشأ من إبرام هذه العقود إلى أن تتم معالجتها كتعديل لتكلفة الصفقة في تاريخ التنفيذ.

مثال: في 2014 /10/1 قام أحد المستوردين السوريين بتوقيع اتفاقية شراء مواد مع إحدى الشركات الفرنسية بقيمة 50,000 يورو على أن تتم الصفقة في 2015/3/1 وفي تاريخ 10/1 قام المستورد بإبرام عقد صرف آجل مع المصرف التجاري يتم بموجبه تسليم الليرات السورية لتحويلها إلى يورو في تاريخ تنفيذ الصفقة وفقاً لسعر صرف مؤجل قدره 64 ل.س لكل يورو، وكانت أسعار الصرف كما يلي:

التاريخ	أسعار الصرف
2014/10/1	65 ل.س لليورو
2014/12/31	63 ل.س لليورو
2015/3/1	63.4 ل.س لليورو

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية في دفاتر المستورد بفرض أن المستورد قام بسداد قيمة البضاعة بنفس تاريخ شحن البضاعة.

الحل:

أولاً- في 2014 /10/1 تاريخ إبرام عقد الصرف الآجل

3,250,000 من ح/ عقود صرف آجلة 50,000 × 65

إلى مذكورين

3,200,000 ح/ دائنو عقود صرف آجلة 50,000 × 64

50,000 ح/ خصم صرف

سعر الصرف المؤجل 64 > سعر الصرف الجاري 65 إذاً هناك خصم صرف (ربح للمستورد المشتري)

ملاحظة: يظهر خصم الصرف المؤجل في الميزانية ولا يتم استنفاده إلا عند تنفيذ الصفقة.

ثانياً- في 2014 /12/31

تقييم عقود الصرف

3,250,000 = 65 × 50,000

3,150,000 = 63 × 50,000

100,000 خسارة فروق أسعار صرف

100,000 من ح/ خسائر مؤجلة

100,000 إلى ح/ عقود صرف آجلة

ملاحظة: يؤجل الاعتراف بالخسارة حتى تاريخ تنفيذ الصفقة لذلك تظهر في الميزانية.

ثالثاً- بتاريخ تنفيذ الصفقة 2015/3/1

1- إثبات عملية الاستيراد:

3,170,000 من ح/ مشتريات خارجية 50,000 × 63.4

3,170,000 إلى ح/ دائنون خارجيون

2- تعديل تكلفة الصفقة:

من مذكورين

50,000 ح/ خصم صرف

50,000 ح/ مشتريات خارجية

100,000 إلى ح/ خسائر مؤجلة

3- تسليم الليرات السورية للمصرف:

3,200,000 من ح/ دائنو عقود صرف آجلة

3,200,000 إلى ح/ الصندوق

4- استلام العملة الأجنبية من المصرف:

3,170,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية 50,000 × 63.4

إلى مذكورين

3,150,000 ح/ عقود صرف آجلة

20,000 /حـ/ مشتريات خارجية (بالفرق لتعديل تكلفة الصفقة)

5- السداد للموردين:

3,170,000 من /حـ/ دائنون خارجيون

3,170,000 إلى /حـ/ صندوق العملات الأجنبية

عقود الصرف الآجلة الخاصة بتغطية صافي الاستثمارات الأجنبية:

تلجأ الشركات التي تمتلك استثمارات في شركات أجنبية إلى التحوط من مخاطر تقلبات أسعار الصرف حيث تؤثر هذه التقلبات على تقويم استثماراتها في تلك الشركات لذلك تقوم بالاقتراض من المصارف الأجنبية بعملة تماثل العملة المحلية للبلد الذي تتواجد فيه الشركة الأجنبية المستثمر بها وبنفس مبلغ الاستثمار.

أوصى المعيار رقم 21 على أن تعالج أرباح أسعار الصرف الناشئة عن الالتزامات بالعملة الأجنبية لتغطية الاستثمارات الخارجية ضمن بنود حقوق الملكية حتى يتم التخلص من الاستثمارات الأجنبية (الخارجية)، عند ذلك يتم معالجتها في قائمة الدخل (حـ/ أ.خ) في العام الذي تم فيه التخلص من تلك الاستثمارات، أما بالنسبة إلى خسائر تحويل العملة فتعالج في قائمة الدخل كما تعالج فوائد القروض في قائمة الدخل (حـ/ أ.خ).

ملاحظة: مبلغ القرض يجب أن يتساوى مع مبلغ الاستثمار.

مثال: في 1/1/2014 قامت شركة عمان للاستثمارات الأجنبية بشراء حصة تعادل 40% من صافي أصول شركة نيو تاون الأمريكية ودفعت ثمنها 500,000 دولار، وبقصد التحوط من أي هبوط في قيمة استثماراتها في الشركة الأمريكية اقتضت من أحد المصارف الأجنبية نفس المبلغ بتاريخ 2014/2/5 وفيما يلي أسعار صرف الدولار مقابل الدينار الأردني.

التاريخ	أسعار الصرف
2014/1/1	0.672 دينار للدولار
2014/2/5	0.670 دينار للدولار
2014/12/31	0.664 دينار للدولار

بافتراض أن شركة عمان تتبع طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة.

الحل:

أولاً- في 2014/1/1

1- إثبات شراء قيمة الاستثمار:

336,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية $0.672 \times 500,000$

336,000 إلى ح/ الصندوق

2- إثبات شراء الاستثمار الأجنبي:

336,000 من ح/ استثمار في شركات زميلة $0.672 \times 500,000$ (تمثل أصل بالعملة الأجنبية)

336,000 إلى ح/ صندوق العملات الأجنبية

ثانياً- بتاريخ 2014/2/5

1- إثبات الحصول على قرض بالعملة الأجنبية:

335,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية $0.670 \times 500,000$

335,000 إلى ح/ قروض وسلف خارجية (تمثل التزام بالعملة الأجنبية)

2- تحويل مبلغ القرض إلى العملة المحلية:

335,000 من ح/ الصندوق

335,000 إلى ح/ صندوق العملات الأجنبية

ثالثاً- بتاريخ 2014/12/31

1- تقييم الاستثمارات في الشركات الزميلة:

$0.664 \times 500,000 = 332,000$ قيمة الاستثمار في 12/31

$0.672 \times 500,000 = 336,000$

4,000 خسارة

4,000 من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف

4,000 إلى ح/ استثمارات في شركات زميلة

2- تقييم حساب القروض والسلف الخارجية:

$332,000 = 0.664 \times 500,000$ قيمة القرض في 12/31

$335,000 = 0.670 \times 500,000$ وفق سعر الصرف بتاريخ الاقتراض

3,000 ربح

3,000 من ح/ قروض وسلف خارجية

3,000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

3,000 من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

3,000 إلى ح/ احتياطي فروق أسعار صرف

من مذكورين

3,000 ح/ احتياطي فروق أسعار صرف

1,000 ح/ أ.خ

4,000 إلى ح/ خسائر فروق أسعار صرف

عقود الصرف الآجلة لتغطية المضاربة في أسواق العملات الأجنبية:

تقوم بعض الشركات بالدخول بعقود صرف آجلة ليس بغرض حماية نفسها من مخاطر تغيرات أسعار الصرف ولا بهدف تغطية ارتباطات مستقبلية ولكن بهدف تعظيم أرباحها من خلال تحقيق بعض المكاسب نتيجة الإبحار في العملة.

بناء على هذه العقود تقوم الشركات بإبرام عقود صرف آجلة تتضمن أسعار صرف مستقبلية متفق عليها لبيع عملات للمصرف تتوقع الشركة انخفاض أسعارها في تاريخ تنفيذ العقد الآجل أو شراء

عملات تتوقع ارتفاع أسعارها في تاريخ تنفيذ العقد، وتعامل عقود الصرف الآجلة بغرض المضاربة معاملة الاستثمارات ويجب إعادة تقييمها في نهاية كل فترة مالية لتعكس قيمتها السوقية الجديدة بأرباح أو خسائر تغير أسعار الصرف حيث تقفل مباشرة في ح/أ.خ الفترة المالية

ملاحظة: في حالة المضاربة يتم إثبات مدينو عقود صرف آجلة ودائنو عقود صرف آجلة حسب سعر الصرف المؤجل ولا يؤخذ بعين الاعتبار الفرق بين السعر المؤجل والسعر الجاري (لا يوجد علاوة أو خصم صرف)

مثال عن حالة الشراء: في 2014/9/1 نتيجة توقعات المدير المالي لإحدى شركات المضاربة الأردنية بارتفاع سعر صرف اليورو قامت الشركة بالدخول في عقد صرف آجل لشراء 1,000,000 يورو بسعر صرف مؤجل 1.625 دينار لكل يورو يستحق في 2015/2/28 لتقوم ببيعه في نفس اليوم وقد تم تنفيذ الاتفاق وكانت أسعار الصرف كما يلي

التاريخ	أسعار الصرف
2014/9/1	1.629 دينار لكل يورو
2014/12/31	1.120 دينار لكل يورو
2015/2/28	1.595 دينار لكل يورو

سعر الصرف المؤجل 1.625 دينار لكل يورو

المطلوب: إثبات قيود اليومية لتنفيذ عقد الصرف الآجل في دفاتر الشركة المضاربة وفقاً لتواريخ حدوثها
الحل:

أولاً- في تاريخ نشوء عقد الصرف 2014/9/1

1,625,000 من ح/ عقود صرف آجلة $1,000,000 \times 1.625$

1,625,000 إلى ح/ دائنو عقود صرف آجلة

ثانياً- بتاريخ 2014/12/31 يقوم المضارب بتقييم ذلك العقد وفقاً لسعر الصرف السائد في ذلك التاريخ

1- عقد الصرف هو أصل بالعملة الأجنبية يجب إعادة تقييمه

$$1,625,000 = 1.625 \times 1,000,000$$

$$\underline{1,120,000} = 1.120 \times 1,000,000$$

505,000 خسارة فروق أسعار صرف

505,000 من ح/ خسارة فروق أسعار صرف

505,000 إلى ح/ عقود صرف آجلة

2- إقفال هذه الخسائر

505,000 من ح/ أ.خ

505,000 إلى ح/ خسارة فروق أسعار صرف

ثالثاً- بتاريخ تنفيذ الصفقة 2015/2/28 تكون الخطوات كما يلي:

1- إثبات استلام العملة الأجنبية من المصرف بالسعر الجاري

1,120,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية

1,120,000 إلى ح/ عقود صرف آجلة

2- إثبات تحويل هذه العملة الأجنبية إلى العملة المحلية:

1,595,000 من ح/ الصندوق

إلى المذكورين

475,000 ح/ أرباح فروق أسعار صرف

1,120,000 ح/ صندوق عملة أجنبية

3- السداد للمصرف:

1,625,000 من ح/ دائن عقود صرف آجلة

1,625,000 إلى ح/ الصندوق

ثم في نهاية العام يتم الإقفال بالقييد

475,000 من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

475,000 إلى ح/ أ.خ

ملاحظة: في حالة البيع تكون المعالجة عند تنفيذ الصفقة كما يلي

1- شراء العملة الأجنبية بالسعر الجاري من السوق.

2- تسليم العملة الأجنبية للمصرف.

3- قبض قيمة العقد وفق السعر المتفق عليه مع المصرف

مثال عن حالة البيع:

في 2010/10/1 أبرمت شركة سورية للمضاربة مع المصرف التجاري عقد صرف تقوم بموجبه ببيع المصرف 100000 دولار بسعر صرف متفق عليه 47.75 ل.س للدولار في تاريخ 2011/3/1 وقد قامت الشركة بالوفاء بالتزاماتها في المواعيد المحددة، وكانت أسعار الصرف كما يلي:

التاريخ	أسعار الصرف
2010/10/1	47.5 ل.س للدولار
2010/12/31	47.6 ل.س للدولار
2011/3/1	47.55 ل.س للدولار

سعر الصرف المؤجل 47.75 ل.س للدولار

المطلوب: إثبات قيود اليومية لتنفيذ عقد الصرف الآجل في دفاتر الشركة المضاربة وفقاً لتواريخ حدوثها

أولاً- في تاريخ نشوء عقد الصرف 2010/10/1

4,775,000 من ح/ مدينو عقود صرف آجلة $47.75 \times 100,000$

4,775,000 إلى ح/ عقود صرف آجلة

ثانياً- بتاريخ 2010/12/31 يقوم المضارب بتقييم ذلك العقد وفقاً لسعر الصرف السائد في ذلك التاريخ

1- عقد الصرف هو التزام بالعملة الأجنبية يجب إعادة تقييمه

$4,775,000 = 47.75 \times 100,000$

$$\underline{4,760,000} = 47.6 \times 100,000$$

15,000 ربح فروق أسعار صرف

15,000 من ح/ عقود صرف آجلة

15,000 إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

2- إقفال هذه الأرباح

15,000 من ح- أرباح فروق أسعار الصرف

15,000 إلى ح/ أ.خ

ثالثاً- بتاريخ تنفيذ الصفقة 2011/3/1 تكون الخطوات كما يلي:

1- إثبات شراء العملة الأجنبية من السوق

4,755,000 من ح/ صندوق العملات الأجنبية $47.55 \times 100,000$

4,755,000 إلى ح/ الصندوق

2- إثبات تسليم الدولار للمصرف:

4,760,000 من ح/ عقود صرف آجلة

إلى المذكورين

4,755,000 ح/ صندوق العملات الأجنبية

5,000 ح/ أرباح فروق أسعار الصرف

3- استلام المبلغ السوري من المصرف بالسعر المتفق عليه بتاريخ نشوء الصفقة:

4,755,000 من ح/ الصندوق

4,755,000 إلى ح/ مدينو عقود صرف آجلة

ثم في نهاية العام يتم الإقفال بالقييد

5,000 من ح/ أرباح فوق أسعار الصرف

5,000 إلى ح/ أ.خ

ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الخارجية

يدور جوهر مشكلة الترجمة، حول الحسابات الأجنبية للشركة الأجنبية، ودمجها مع الحسابات المحلية للشركة الأم، حيث هناك حاجة إلى تحقيق الاتساق والتوافق في وحدة القياس المستخدمة في عملية الدمج أو التوحيد.

تعرف ترجمة القوائم المالية بأنها: التعبير بواسطة العملة المحلية عن مبالغ أو عمليات تم قياسها بواسطة عملة أجنبية.

وحدة القياس (معامل الترجمة): يعتبر معدل الصرف هو وحدة القياس التي يتم على أساسها عملية الحساب النقدي، بصفته ممثلاً للعلاقة السعرية بين العملات الأجنبية والعملة المحلية، وهو سعر الوحدة من النقد الأجنبي مقوماً بوحدات من العملة المحلية.

تعرف العملة الوظيفية بأنها: عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.

تعرف عملة التقرير بأنها: عملة الشركة القابضة التي تعد بها التقارير الموحدة.

أهداف ترجمة القوائم المالية: إن عملية الترجمة ضرورية لتحقيق ما يلي:

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

الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية: يوجد أربع طرق للترجمة

- 1- طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة.
- 2- طريقة البنود النقدية وغير النقدية.
- 3- طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة).
- 4- طريقة المعدل الجاري (سعر الصرف الجاري).

فيما يلي شرح لكل منها.

الطريقة الأولى_ طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم ترجمة البنود المتداولة في قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم المتداولة) باستخدام سعر الصرف الجاري (سعر الصرف عند إعداد قائمة المركز المالي) باعتبارها أكثر عرضة لمخاطر تقلبات أسعار الصرف، بينما يتم ترجمة البنود غير المتداولة في قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم غير المتداولة) باستخدام سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ اقتناء الأصل أو نشأة الالتزام).

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول غير المتداولة (الثابتة)	سعر الصرف التاريخي بتاريخ اقتناء الأصل
الأصول المتداولة	سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية
الالتزامات غير المتداولة	سعر الصرف التاريخي بتاريخ نشأة الالتزام
رأس المال	سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ إصدار الأسهم)
الالتزامات المتداولة	سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية
مصروف الاهتلاك	سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ شراء الأصل الخاضع للاهتلاك)
المصروفات والإيرادات	متوسط سعر الصرف السائد خلال السنة المالية الحالية
مخزون أول المدة	متوسط سعر الصرف للعام السابق
مخزون آخر المدة	سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية أي سعر الإقفال للعام الحالي
مجممل وصافي الربح	سعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية

ملاحظة: ينتج عن عملية ترجمة قائمة المركز المالي وكذلك ترجمة قائمة الدخل (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) فروق ترجمة تقفل في حساب يسمى حساب فروق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة والذي يقفل رصيده في حساب الأرباح والخسائر الموحد للمجموعة.

عيوب هذه الطريقة:

1- يتم ترجمة الأصول الثابتة باستخدام سعر الصرف التاريخي والمخزون بسعر الصرف الجاري بالرغم من أنه يتم قياس هذين البندين بالتكلفة التاريخية قبل الترجمة.

2- إن ترجمة القروض طويلة الأجل على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ نشأة هذه القروض (سعر الصرف التاريخي) يؤدي إلى تأجيل الاعتراف بأرباح أو خسائر الترجمة وتحميلها على سنة السداد.

مثال: فيما يلي الحسابات الختامية والميزانية العمومية لشركة مصرية تابعة لشركة سورية في
2014/12/31

مدین (منه)	ح/ المتاجرة في 2014/12/31 بالجنيه المصري	(له) دائن
2200000	إلى ح/ بضاعة أول المدة	3300000 من ح/ بضاعة آخر المدة
5500000	إلى ح/ المشتريات	13200000 من ح/ المبيعات
2200000	إلى ح/ م. تسويقية	
6600000	رصيد دائن (مجمل الربح)	
16500000	16500000	

مدین (منه)	ح/ أ. خ في 2014/12/31 بالجنيه المصري	(له) دائن
1100000	إلى ح/ مصروفات مالية	6600000 من ح/ المتاجرة
2200000	إلى ح/ مصروفات إدارية	2200000 من ح/ إيرادات متنوعة
440000	إلى ح/ قسط اهتلاك مباني	
550000	إلى ح/ قسط اهتلاك آلات	
330000	إلى ح/ قسط اهتلاك أثاث	
880000	إلى ح/ قسط اهتلاك سيارات	
3300000	رصيد دائن (صافي الربح)	
8800000	8800000	

الميزانية العمومية في 2014/12/31 بالجنيه المصري		الأصول	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
حقوق الملكية		أصول ثابتة	
رأس المال مدفوع في 2008/1/1	13200000	أراضي مشتراة في 2009/1/1	6600000
احتياطيات 2012/1/1	3300000	مباني مشتراة في 2010/1/1	4400000
أرباح محتجزة 2014/12/31	3300000	آلات مشتراة في 2011/1/1	5500000
التزامات طويلة الأجل		أثاث مشترى في 2012/1/1	1100000
قرض سندات 2012/1/1	550000	سيارات مشتراة في 2012/1/1	2200000
التزامات قصيرة الأجل (متداولة)		أصول متداولة	
دائنون	2200000	بضاعة آخر المدة	3300000
أوراق دفع	1650000	مدینون	1100000

أوراق قبض	1100000	أوراق مالية (استثمارات)	2200000
أموال جاهزة	1650000	أرصدة مدينة أخرى	550000
مصرف	550000	مصرفات مدفوعة مقدماً	550000
صندوق	550000	إيرادات مستحقة	550000
أرصدة دائنة أخرى	660000	إيرادات مستحقة	550000
مصرفات مستحقة	440000		
إيرادات مقبوضة مقدماً			
	30800000		30800000

فإذا عملت:

أن أسعار صرف الليرة السورية مقابل الجنيه المصري كانت كما يلي:

2008/1/1	19.8 ليرة سوري لكل جنيه
2009/1/1	19.25 ليرة سوري لكل جنيه
2010/1/1	18.7 ليرة سوري لكل جنيه
2011/1/1	16.5 ليرة سوري لكل جنيه
2012/1/1	15.4 ليرة سوري لكل جنيه
2013/1/1	14.3 ليرة سوري لكل جنيه
2014/12/31	12.65 ليرة سوري لكل جنيه
متوسط سعر الصرف لعام 2013	13.75 ليرة سوري لكل جنيه
متوسط سعر الصرف لعام 2014	13.31 ليرة سوري لكل جنيه

وأن الشركة المصرية تقوم مخزون آخر المدة (بضاعة آخر المدة) على أساس التكلفة وأن التكلفة احتسبت على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهو نفس الأساس المستخدم في الشركة القابضة الأم السورية.

المطلوب:

ترجمة الحسابات الختامية والميزانية (القوائم المالية) للشركة المصرية التابعة

1- وفق طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة.

2- وفق طريقة البنود النقدية وغير النقدية.

3- وفق طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة).

4- وفق طريقة المعدل الجاري (سعر الصرف الجاري).

الحل:

الترجمة وفق طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة:

مدین	ح/ المتاجرة المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31		دائن
30250000	13.75	41745000	من ح/ بضاعة آخر المدة
73205000	13.31	175692000	من ح/ المبيعات
29282000	13.31		
83490000	12.65		
1210000			
217437000		217437000	

مدین	ح/ أ.خ المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31		دائن
14641000	13.31	83490000	من ح/ المتاجرة
29282000	13.31	29282000	من ح/ إيرادات متنوعة
8228000	18.7		
9075000	16.5		
5082000	15.4		
13552000	15.4		
41745000	12.65	8833000	فروق الترجمة
121605000		121605000	

الميزانية العمومية المترجمة (بالليرة السورية) في 2014/12/31				الأصول	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
حقوق الملكية		أصول ثابتة			
رأس المال	19.8	أراضي	19.25	127050000	
احتياطيات	15.4	مباني	18.7	82280000	
أرباح محتجزة	12.65	آلات	16.5	90750000	
التزامات طويلة الأجل		أثاث	15.4	16940000	

قرض سندات	15.4	8470000	سيارات	15.4	33880000
التزامات قصيرة الأجل (متداولة)			أصول متداولة		
دائنون	12.65	27830000	بضاعة آخر المدة	12.65	41745000
أوراق دفع	12.65	20872500	مدينون	12.65	13915000
قرض مصرفي	12.65	6957500	أوراق قبض	12.65	13915000
			أوراق مالية (استثمارات)	12.65	27830000
			أموال جاهزة		
			مصرف	12.65	20872500
			صندوق	12.65	6957500
أرصدة دائنة أخرى			أرصدة مدينة أخرى		
مصروفات مستحقة	12.65	8349000	مصروفات مدفوعة مقدماً	12.65	6957500
إيرادات مقبوضة مقدماً	12.65	5566000	إيرادات مستحقة	12.65	6957500
فروق الترجمة		58080000			
		490050000			490050000

الطريقة الثانية_ طريقة البنود النقدية وغير النقدية:

وفقاً لهذه الطريقة يتم ترجمة البنود النقدية باستخدام سعر الصرف الجاري باعتبارها أكثر عرضة لمخاطر تقلبات أسعار الصرف، بينما يتم ترجمة البنود غير النقدية باستخدام سعر الصرف التاريخي.

البنود النقدية هي: النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والالتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، أوراق القبض والدفع القروض طويلة وقصيرة الأجل.

البنود غير النقدية هي: بنود الممتلكات والمباني والمعدات والأصول غير الملموسة والاستثمارات في الأسهم والمخزون لأن هذه البنود لا تمثل حقوق لاستلام نقدية من الغير.

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول والالتزامات غير النقدية	سعر الصرف التاريخي بتاريخ اقتناء الأصول أو نشأة الالتزام
الأصول والالتزامات النقدية	سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية

رأس المال	سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ إصدار الأسهم)
مصروف الاهتلاك	سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ شراء الأصل الخاضع للاهلاك)
المصروفات والإيرادات	متوسط سعر الصرف السائد خلال السنة المالية الحالية
المشتريات والمبيعات	متوسط سعر الصرف السائد خلال السنة المالية الحالية
مخزون أول المدة	متوسط سعر الصرف للعام السابق
مخزون آخر المدة	متوسط سعر الصرف خلال السنة المالية الحالية
مجمّل وصافي الربح	لا يترجمان وفق هذه الطريقة بل يتم ترصيد الحساب مباشرة لذلك يسمى صافي الربح بصافي ربح العمليات

عيوب هذه الطريقة:

1- يتم ترجمة الأصول الثابتة والمخزون باستخدام سعر الصرف التاريخي بينما يتم ترجمة الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل بسعر الصرف الجاري وهو ما يؤثر على دلالة النسب أو المؤشرات المالية المحسوبة بعد الترجمة عما كانت عليه قبل الترجمة.

2- في حال انخفاض سعر الصرف الجاري بالمقارنة مع سعر الصرف التاريخي فستظهر أرباح تغير أسعار صرف بسبب ارتفاع قيم الأصول الثابتة وانخفاض قيم الالتزامات طويلة الأجل.

3- تتجاهل هذه الطريقة أثر تغيرات أسعار الصرف على البنود غير النقدية.

حل الطلب رقم 2 من المثال السابق:

الترجمة وفق طريقة البنود النقدية وغير النقدية:

مدین	ح/ المتاجرة المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31		دائن
30250000	13.75	43923000	من ح/ بضاعة آخر المدة
73205000	13.31	175692000	من ح/ المبيعات
29282000	13.31		
86878000			
<u>219615000</u>		<u>219615000</u>	

مدین	ح/ أ. خ المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31		دائن
14641000	13.31	86878000	من ح/ المتاجرة

من ح/إيرادات متنوعة	13.31	29282000	إلى ح/ مصروفات إدارية	13.31	29282000
			إلى ح/ قسط اهتلاك مباني	18.7	8228000
			إلى ح/ قسط اهتلاك آلات	16.5	9075000
			إلى ح/ قسط اهتلاك أثاث	15.4	5082000
			إلى ح/ قسط اهتلاك سيارات	15.4	13552000
			رصيد (صافي ربح العمليات)		36300000
		<u>116160000</u>			<u>116160000</u>

الميزانية العمومية المترجمة (بالليرة السورية) في 2014/12/31				الأصول	
النخوص	البيان	المبلغ	البيان	المبلغ	
	حقوق الملكية		أصول ثابتة		
	رأس المال	19.8	أراضي	19.25	127050000
	احتياطيات	15.4	مباني	18.7	82280000
	أرباح محتجزة		آلات	16.5	90750000
	فروق الترجمة		أثاث	15.4	16940000
	التزامات طويلة الأجل		سيارات	15.4	33880000
	قرض سندات	12.65	أصول متداولة		
	التزامات قصيرة الأجل (متداولة)		بضاعة آخر المدة	13.31	43923000
	دائنون	12.65	مدينون	12.65	13915000
	أوراق دفع	12.65	أوراق قبض	12.65	13915000
	قرض مصرفي	12.65	أوراق مالية	12.65	27830000
			(استثمارات)		
			أموال جاهزة		
			مصرف	12.65	20872500
			صندوق	12.65	6957500
	أرصدة دائنة أخرى		أرصدة مدينة أخرى		
	مصروفات مستحقة	12.65	مصروفات	12.65	6957500
	إيرادات مقبوضة مقدماً	12.65	مدفوعة مقدماً		
			إيرادات مستحقة	12.65	6957500
		<u>492228000</u>			<u>492228000</u>

الطريقة الثالثة_ الطريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة):

وفقاً لهذه الطريقة يتم ترجمة بنود القوائم المالية بالشكل الذي يحافظ على أساس القياس المتبع في إعدادها قبل الترجمة

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول الثابتة	سعر الصرف التاريخي عند اقتناء الأصل
رأس المال والالتزامات طويلة الأجل	سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ إصدار الأسهم أو نشأة الالتزام)
الأصول والخصوم المتداولة (النقدية والمديون وأوراق القبض والدائون وأوراق الدفع)	سعر الصرف الجاري عند الإقفال
الاستثمارات المالية	إن كانت مقيمة بالتكلفة تترجم بسعر الصرف التاريخي أما إن كانت مقيمة بسعر السوق تترجم بسعر الصرف الجاري
مخزون أول المدة	إن كان مقيماً بالتكلفة يترجم بمتوسط سعر الصرف خلال السنة المالية السابقة أما إن كان مقيماً بسعر السوق يترجم بسعر الصرف الجاري في آخر السنة السابقة
مخزون آخر المدة	إن كان مقيماً بالتكلفة يترجم بمتوسط سعر الصرف خلال السنة المالية الحالية أما إن كان مقيماً بسعر السوق يترجم بسعر الصرف الجاري
مصروف الاهتلاك	سعر الصرف التاريخي عند اقتناء الأصل
المصروفات والإيرادات	متوسط سعر الصرف السائد خلال السنة المالية الحالية
توزيعات الأرباح	سعر الصرف السائد بتاريخ إجراء التوزيعات

مزايا هذه الطريقة:

تحافظ على أساس قياس بنود القوائم المالية الأجنبية، باختيار سعر الصرف الملائم لترجمة كل عنصر وفقاً للأساس المستخدم في قياسه.

عيوب هذه الطريقة:

تطبيق هذه الطريقة قد يؤدي إلى تحويل الأرباح الظاهرة في القوائم المالية للشركة التابعة إلى خسائر بعد عملية الترجمة، فعند انخفاض سعر الصرف الجاري عن سعر الصرف التاريخي سيؤدي إلى تخفيض الأرباح أو تحويلها إلى خسائر بسبب ترجمة مصروف الاهتلاك بالسعر التاريخي وباقي بنود قائمة الدخل بالسعر الجاري.

ملاحظة: يتم ترجمة الحسابات الملحقه بنفس طريقة ترجمة الحسابات الأساسية (البضاعة ومخصص هبوط أسعار بضاعة، الزبائن ومخصص ديون مشكوك فيها..)

حل الطلب رقم 3 من المثال السابق:

الترجمة وفق طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة):

مدین	ح/ المتاجرة المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31		دائن
30250000	13.75	43923000	من ح/ بضاعة آخر المدة
73205000	13.31	175692000	من ح/ المبيعات
29282000	13.31		
86878000			
219615000		219615000	

مدین	ح/ أ.خ المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31		دائن
14641000	13.31	86878000	من ح/ المتاجرة
29282000	13.31	29282000	من ح/ إيرادات متنوعة
8228000	18.7		
9075000	16.5		
5082000	15.4		
13552000	15.4		
36300000			
116160000		116160000	

الميزانية العمومية المترجمة (بالليرة السورية) في 2014/12/31				الأصول	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
حقوق الملكية		أصول ثابتة			
رأس المال	19.8	أراضي	19.25	127050000	
احتياطيات	15.4	مباني	18.7	82280000	
أرباح محتجزة		آلات	16.5	90750000	
فروق الترجمة		أثاث	15.4	16940000	

التزامات طويلة الأجل			سيارات	15.4	33880000
قرض سندات	15.4	8470000	أصول متداولة		
التزامات قصيرة الأجل (متداولة)			بضاعة آخر المدة	13.31	43923000
دائون	12.65	27830000	مدينون	12.65	13915000
أوراق دفع	12.65	20872500	أوراق قبض	12.65	13915000
قرض مصرفي	12.65	6957500	أوراق مالية (استثمارات)	12.65	27830000
			أموال جاهزة		
			مصرف	12.65	20872500
			صندوق	12.65	6957500
أرصدة دائنة أخرى			أرصدة مدينة أخرى		
مصرفات مستحقة	12.65	8349000	مصرفات مدفوعة مقدماً	12.65	6957500
إيرادات مقبوضة مقدماً	12.65	5566000	إيرادات مستحقة	12.65	6957500
		492228000			492228000

الطريقة الرابعة_ طريقة سعر الصرف الجاري:

وفقاً لهذه الطريقة يتم ترجمة الأصول والخصوم باستخدام سعر صرف واحد هو سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.

سعر الصرف المستخدم للترجمة	البند
سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية	الأصول والخصوم عدا رأس المال
سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف بتاريخ إصدار الأسهم)	رأس المال
متوسط سعر الصرف السائد خلال السنة المالية الحالية	المصرفات والإيرادات
سعر الصرف الجاري في تاريخ التوزيعات	توزيعات الأرباح

مزايا هذه الطريقة:

1- تحافظ على دلالة النسب المالية لاعتمادها على سعر صرف واحد فنسبة صافي الربح إلى المبيعات قبل الترجمة هي نفسها بعد الترجمة.

2- تؤدي إلى نتائج تتفق مع الحقائق الاقتصادية، فتحقق الشركة أرباح تغير أسعار صرف عند ارتفاع سعر الصرف وخسائر تغير أسعار صرف عن انخفاض سعر الصرف.

عيوب هذه الطريقة:

1- ترجمة الأصول الثابتة بسعر الصرف الجاري يتناقض مع مبدأ التكلفة التاريخية.

2- تذبذب قيم الأصول الثابتة لا يعود لتغير في قيمتها وإنما بسبب تغيرات أسعار الصرف.

حل الطلب رقم 4 من المثال السابق:

الترجمة وفق طريقة المعدل الجاري (سعر الصرف الجاري):

مدین	ح/ المتاجرة المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31	دائن
29282000	13.31 إلى ح/ بضاعة أول المدة	103323000 من ح/ بضاعة آخر المدة
73205000	13.31 إلى ح/ المشتريات	413292000 من ح/ المبيعات
29282000	13.31 إلى ح/ م. تسويقية	
384846000	الرصيد مجمل الربح	
<u>516615000</u>		<u>516615000</u>

مدین	ح/ أ. خ المترجم (بالليرة السورية) في 2014/12/31	دائن
14641000	13.31 إلى ح/ مصروفات مالية	87846000 من ح/ المتاجرة
29282000	13.31 إلى ح/ مصروفات إدارية	29282000 من ح/ إيرادات متنوعة
5856400	13.31 إلى ح/ قسط اهتلاك مباني	
7320500	13.31 إلى ح/ قسط اهتلاك آلات	
4392300	13.31 إلى ح/ قسط اهتلاك أثاث	
11712800	13.31 إلى ح/ قسط اهتلاك سيارات	
43923000	رصيد (صافي ربح العمليات)	
<u>117128000</u>		<u>117128000</u>

الميزانية العمومية المترجمة (بالليرة السورية) في 2014/12/31				الأصول	
البيان		المبلغ	البيان		المبلغ
حقوق الملكية			أصول ثابتة		
رأس المال	19.8	261360000	أراضي	12.65	83490000
احتياطيات	12.65	41745000	مباني	12.65	55660000
أرباح محتجزة		43923000	آلات	12.65	69575000
فروق الترجمة		(33940500)	أثاث	12.65	13915000
التزامات طويلة الأجل			سيارات	12.65	27830000
قرض سندات	12.65	6957500	أصول متداولة		
التزامات قصيرة الأجل (متداولة)			بضاعة آخر المدة	12.65	41745000
دائون	12.65	27830000	مدينون	12.65	13915000
أوراق دفع	12.65	20872500	أوراق قبض	12.65	13915000
قرض مصرفي	12.65	6957500	أوراق مالية	12.65	27830000
			(استثمارات)		
			أموال جاهزة		
			مصرف	12.65	20872500
			صندوق	12.65	6957500
أرصدة دائنة أخرى			أرصدة مدينة		
مصرفات مستحقة	12.65	8349000	أخرى		
			مصرفات	12.65	6957500
			مدفوعة مقدماً		
إيرادات مقبوضة مقدماً	12.65	5566000	إيرادات مستحقة	12.65	6957500
		389620000			389620000

مثال:

فيما يلي القوائم المالية لشركة ألمانية تابعة لشركة أمريكية في 2017/12/31

قائمة الدخل للشركة الألمانية التابعة (يورو) عن الفترة المنتهية في 2017/12/31	
124000000	صافي المبيعات
	(-) تكلفة المبيعات
465000	مخزون 1/1

104935000	مشتريات
12400000	(-) مخزون 12/31
93000000	تكلفة المبيعات
31000000	مجمّل الربح
	(-) أعباء الاهتلاك والمصرفات
3100000	مخصص اهتلاك آلات ومعدات
310000	مخصص اهتلاك أثاث
6820000	مصاريف أخرى
10230000	إجمالي المصروفات
20770000	الربح قبل الضريبة
6200000	ضريبة الدخل
14570000	صافي الربح (صافي الدخل)

قائمة الأرباح المحتجزة للشركة الألمانية التابعة (بيورو) عن الفترة المنتهية في 2017/12/31	
0	أرباح محتجزة 2017/1/1
14570000	أرباح عام 2017
4650000	(-) توزيعات 2017/10/1
9920000	أرباح محتجزة 2017/12/31

قائمة المركز المالي للشركة الألمانية التابعة (بيورو) عن الفترة المنتهية في 2017/12/31	
	الأصول
4030000	نقدية
6200000	مدينون
12400000	مخزون سلعي
31000000	آلات ومعدات
(3100000)	(-) مخصص اهتلاك الآلات والمعدات

1550000	أثاث
(310000)	(-) مخصص اهتلاك أثاث
51770000	إجمالي الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
18600000	دائنون
7750000	التزامات طويلة الأجل
15500000	رأس المال
9920000	أرباح محتجزة
51770000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

فإذا عملت:

أن أسعار صرف اليورو مقابل الدولار كانت كما يلي:

0.6 دولار لكل يورو	2017/1/1
0.6 دولار لكل يورو	سعر الصرف عند إصدار أسهم رأس المال ونشأة الالتزامات
0.61 دولار لكل يورو	سعر الصرف عند اقتناء الآلات والمعدات
0.62 دولار لكل يورو	سعر الصرف عند شراء الأثاث
0.65 دولار لكل يورو	متوسط سعر الصرف في عام 2017
0.67 دولار لكل يورو	2017/10/1 عند توزيع الأرباح
0.68 دولار لكل يورو	متوسط سعر الصرف للربع الرابع لعام 2017
0.7 دولار لكل يورو	2017/12/31

وأن الشركة الألمانية تقوم مخزون آخر المدة (بضاعة آخر المدة) على أساس التكلفة وأن التكلفة احتسبت على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهو نفس الأساس المستخدم في الشركة القابضة الأم الأمريكية.

المطلوب:

ترجمة القوائم المالية للشركة الألمانية التابعة

1- وفق طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة).

2- وفق طريقة المعدل الجاري (سعر الصرف الجاري).

الحل:

الترجمة وفق طريقة الأساس الزمني

قائمة الدخل للشركة الألمانية التابعة المترجمة عن الفترة المنتهية في 2017/12/31			
البيان	يورو	سعر الصرف	دولار
صافي المبيعات	124000000	0.65	80600000
(-) تكلفة المبيعات			
مخزون 1/1	465000	0.6	279000
مشتريات	104935000	0.65	68207750
(-) مخزون 12/31	12400000	0.68	8432000
تكلفة المبيعات	93000000		60054750
مجمّل الربح	31000000		20545250
(-) أعباء الاهتلاك والمصرفات			
مخصص اهتلاك آلات ومعدات	3100000	0.61	1891000
مخصص اهتلاك أثاث	310000	0.62	192200
مصاريف أخرى	6820000	0.65	4433000
إجمالي المصروفات	10230000		6516200
الربح قبل الضريبة	20770000		14029050
ضريبة الدخل	6200000	0.65	4030000
صافي الربح (صافي الدخل)	14570000		9999050

قائمة الأرباح المحتجزة للشركة الألمانية التابعة المترجمة عن الفترة المنتهية في 2017/12/31			
البيان	يورو	سعر الصرف	دولار
أرباح محتجزة 2017/1/1	0		
أرباح عام 2017	14570000	قائمة الدخل	9999050
(-) توزيعات 2017/10/1	4650000	0.67	3115500
أرباح محتجزة 2017/12/31	9920000		6883550

قائمة المركز المالي للشركة الألمانية التابعة (يورو) عن الفترة المنتهية في 2017/12/31			
البيان	يورو	سعر الصرف	دولار
الأصول			
نقدية	4030000	0.7	2821000
مدينون	6200000	0.7	4340000
مخزون سلعي	12400000	0.68	8432000
آلات ومعدات	31000000	0.61	18910000
(-) مخصص اهتلاك الآلات والمعدات	(3100000)	0.61	(1891000)
أثاث	1550000	0.62	961000
(-) مخصص اهتلاك أثاث	(310000)	0.62	(192200)
إجمالي الأصول	51770000		33380800
الالتزامات وحقوق الملكية			
دائنون	18600000	0.7	13020000
التزامات طويلة الأجل	7750000	0.6	4650000
رأس المال	15500000	0.6	9300000
أرباح محتجزة	9920000		6883550
فروق الترجمة			(472750)
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	51770000		33380800

الترجمة وفق طريقة المعدل الجاري (سعر الصرف الجاري)

قائمة الدخل للشركة الألمانية التابعة المترجمة عن الفترة المنتهية في 2017/12/31			
البيان	يورو	سعر الصرف	دولار
صافي المبيعات	124000000	0.65	80600000
(-) تكلفة المبيعات			
مخزون 1/1	465000	0.65	302250
مشتريات	104935000	0.65	68207750
(-) مخزون 12/31	12400000	0.65	(8060000)
تكلفة المبيعات	93000000		60450000
مجمّل الربح	31000000		20150000
(-) أعباء الاهتلاك والمصرفات			
مخصص اهتلاك آلات ومعدات	3100000	0.65	2015000
مخصص اهتلاك أثاث	310000	0.65	201500
مصاريف أخرى	6820000	0.65	4433000
إجمالي المصرفات	10230000		(6649500)
الربح قبل الضريبة	20770000		13500500
(-) ضريبة الدخل	6200000	0.65	(4030000)
صافي الربح (صافي الدخل)	14570000		9470500

قائمة الأرباح المحتجزة للشركة الألمانية التابعة المترجمة عن الفترة المنتهية في 2017/12/31			
البيان	يورو	سعر الصرف	دولار
أرباح محتجزة 2017/1/1	0		
أرباح عام 2017	14570000	قائمة الدخل	9470500
(-) توزيعات 2017/10/1	4650000	0.67	(3115500)
أرباح محتجزة 2017/12/31	9920000		6355000

قائمة المركز المالي للشركة الألمانية التابعة (يورو) عن الفترة المنتهية في 2017/12/31			
البيان	يورو	سعر الصرف	دولار
الأصول			
نقدية	4030000	0.7	2821000
مدينون	6200000	0.7	4340000
مخزون سلعي	12400000		8060000
آلات ومعدات	31000000	0.7	21700000
(-) مخصص اهتلاك الآلات والمعدات	(3100000)		(2015000)
أثاث	1550000	0.7	1085000
(-) مخصص اهتلاك أثاث	(310000)		(201500)
إجمالي الأصول	51770000		35789500
الالتزامات وحقوق الملكية			
دائنون	18600000	0.7	13020000
التزامات طويلة الأجل	7750000	0.7	5425000
رأس المال	15500000	0.6	9300000
أرباح محتجزة	9920000		6355000
فروق الترجمة			1689500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	51770000		35789500

معيار المحاسبة الدولي رقم (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات

التضخم المرتفع

تسود في بعض دول العالم معدلات تضخم مرتفعة جداً، مما يجعل القوة الشرائية للعملة المحلية في تلك الدول تفقد الكثير من قيمتها الشرائية، ويلجأ المتعاملون في تلك الدول في كثير من الأحيان إلى إتمام عمليات التبادل التجاري بعملات عالمية أخرى. كما أن الأرقام المحاسبية تفقد ملاءمتها لمتخذ القرار بوجود معدلات تضخم مفرطة، مما يجعل مكونات القوائم المالية أي الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف ذات ملاءمة متدنية عند إعداد القوائم المالية الحالية ومقارنتها بأرقام الفترات السابقة.

هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد مفرط (مرتفع جداً) التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك المنشآت العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع:

- 1- عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم على الفور تحويل أو استثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية.
 - 2- يهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية (الأسعار) المحددة بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية، ويمكن أن تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية.
 - 3- عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية، حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة جداً.
 - 4- عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.
 - 5- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 100% أو أكثر.
- وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه عالي التضخم يجب على المنشأة أن تتوقف عن إعداد القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار كما يجب أن تتوقف كافة المنشآت في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

إعادة عرض القوائم المالية:

1- إذا كانت قائمة المركز المالي معدة على أساس بيانات التكلفة التاريخية، أي أنها غير معروضة بوحدة قياس جارية بتاريخ قائمة المركز المالي، يتم عرضها باستخدام مؤشر أسعار عام. ويفضل استخدام كافة المنشآت في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.

2- لا يتم عرض البنود النقدية مثل (النقدية، الذمم المدينة والذمم الدائنة ..) بوحدة قياس أخرى كون تلك البنود ظاهرة بوحدة نقدية جارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

3- يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام في بيان الدخل، ويجب الإفصاح عن ربح أو خسارة إعادة القياس بشكل منفصل في بيان الدخل.

إعادة عرض بنود قائمة الدخل الشامل:

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية بتاريخ انتهاء الفترة المالية، عليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

الأرباح أو الخسائر من صافي المركز النقدي:

في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن الالتزامات النقدية، وتكسب قوة شرائية إذا كانت الالتزامات النقدية تزيد عن الأصول النقدية.

يتمثل صافي الربح أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والالتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن بيان الدخل ويتم إجراء مقاصة بين الربح أو الخسارة وصافي المركز النقدي.

احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية:

يتم ذلك عن طريق مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار حركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خلال نفس الفترة.

مثال: في 2013 /12/31 كان لدى شركة التلال والتي تعمل في اقتصاد عالي التضخم الأرصدة التالية:

نقدية 20,000 دينار، ذمم مدينة 30,000 دينار، ذمم دائنة 40,000 دينار، استثمار في سندات 50,000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 80,000 دينار.
المطلوب: حدد نتيجة أثر إعادة قياس الأرصدة السابقة.

الحل:

يوجد لدى شركة التلال صافي التزامات نقدية تبلغ 20,000 دينار (الأصول النقدية- الالتزامات النقدية) = (20,000 + 30,000 - 50,000 - 40,000 + 80,000) وبالتالي سيظهر لدى الشركة مكاسب حيازة قوة شرائية نظراً لأن الالتزامات النقدية أكبر من الأصول النقدية.

مثال: في 2014/1/1 تم تأسيس شركة الوادي وقد ظهرت قائمة المركز المالي المقارنة للشركة في 2014/1/1 و 2014 /12 /31 على النحو التالي:

البيان	2014/1/1	2014/12/31
النقدية	5,000	10,000
المدينون	5,000	10,000
المخزون	15,000	60,000
أراضي	20,000	20,000
آلات	30,000	40,000
يطرح مجمع اهتلاك	0	(3500)
مجموع الأصول	75,000	136,500
الذمم الدائنة	12,000	20,000
التزامات غير متداولة	18,000	30,000
رأس المال	45,000	45,000
الأرباح المحتجزة	0	41,500
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	75,000	136,500

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في 2014 /12/31	
200,000	المبيعات
	يطرح تكلفة المبيعات
15,000	بضاعة أول المدة
175,000	المشتريات
(60,000)	يطرح بضاعة آخر المدة
(130,000)	تكلفة البضاعة المباعة
70,000	مجمل الربح
(15,000)	مصاريف إدارية وبيعية
(3,500)	اهتلاك الآلات والمعدات
(10,000)	مصروف فائدة
41,500	ربح الفترة أو صافي الربح

وقد توفرت المعلومات الإضافية التالية:

1- بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي

2014 /1/1	%150
2014/12/31	%190
متوسط المؤشر خلال عام 2014	%170
مؤشر الأسعار عند شراء الآلة في 7/1	%170
مؤشر الأسعار للربع الرابع 2014	%180

2- جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ما عدا تكلفة المبيعات واهتلاك الأصول غير المتداولة، وبافتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

3- تستخدم الشركة في تقييم مخزون آخر المدة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً والمخزون آخر المدة تم شراؤه خلال الربع الرابع من عام 2014.

4- تستهلك الآلات بطريقة القسط الثابت ونسبة 10% سنوياً وتم شراء الآلة في 2014/7/1.

المطلوب: إعادة عرض قائمة الدخل والمركز المالي لشركة الوادي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

الحل:

جدول احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالبنود النقدية)			
القيمة المعدلة	معامل التحويل	القيمة التاريخية	
25,333-	150 /190	20,000-	صافي البنود النقدية في بداية العام (18,000-12,000-5,000+5,000)
223,530	170/190	200,000	+ المبيعات
(195,588)	170/190	(175,000)	- مشتريات بضاعة
(16,765)	170/190	(15,000)	- مصاريف إدارية وبيعية
(11,176)	170/190	(10,000)	- مصروف فائدة
(11,176)	170/190	(10,000)	- شراء آلة جديدة
36,508 -		30,000 -	صافي البنود النقدية في نهاية العام (30,000 -20,000 -10,000+10,000)
6,508		0	صافي مكاسب إعادة القياس (36,508 -) -30,000-

قائمة الدخل المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) عن السنة المالية المنتهية في 2014 /12/31			
القيمة المعدلة	معامل التحويل	القيمة التاريخية	
22,530	170 /190	200,000	المبيعات
			يطرح تكلفة المبيعات
19,000	150/190	15,000	بضاعة أول المدة
195,588	170/190	175,000	المشتريات
(63,333)	180/190	(60,000)	يطرح بضاعة آخر المدة
(151,255)		(130,000)	تكلفة البضاعة المباعة
72,275		70,000	مجمل الربح
(16,765)	170/190	(15,000)	مصاريف إدارية وبيعية
(4,359)	حسب أسفل الجدول	(3,500)	اهتلاك الآلات
(11,176)	170/190	(10,000)	مصروف فائدة
39,975		41,500	ربح الفترة أو صافي الربح
6,508		0	صافي مكاسب إعادة القياس
46,483		41,500	ربح الفترة

$$3000 = \%10 \times 30,000 = \text{مصروف الاهتلاك}$$

$$500 = 12/6 \times \%10 \times 10,000 = \text{مصروف اهتلاكها}$$

تم إعادة عرض الاهتلاك كما يلي:

$$4359 = (\%170 \times \%190) 500 + (\%150 / \%190) \times 3000$$

قائمة المركز المالي المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) عن السنة المالية المنتهية في 2014 / 12/31			
القيمة المعدلة	معامل التحويل	القيمة التاريخية	
10,000	190 / 190	10,000	النقدية
10,000	190/190	10,000	المدينون
63,333	180/190	60,000	المخزون
25,333	150/190	20,000	أراضي
49,176	حسبت أسفل الجدول	40,000	آلات
(4,359)	من قائمة الدخل	(3500)	يطرح مجمع اهتلاك
153,483		136,500	مجموع الأصول
20,000	190/190	20,000	الذمم الدائنة
30,000	190/190	30,000	التزامات غير متداولة
57,000	150/190	45,000	رأس المال
46,483	من قائمة الدخل	41,500	الأرباح المحتجزة
153,483		136,500	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

رصيد الآلات تم تقسيمه إلى جزأين:

$$38,000 = (\%150 / \%190) \times 30,000 \quad \text{الآلات القديمة من 2014/1/1}$$

$$11,176 = (\%170 / \%190) \times 10,000 \quad \text{شراء آلة جديدة في 2014 / 7/1}$$

$$49,176$$

معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار

عقد الإيجار: اتفاق تعاقدى بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، يعطي هذا العقد الحق للمستأجر باستخدام أصل مملوك من قبل المؤجر مثل مباني أو معدات أو غيرها لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات نقدية في الغالب، يتم الاتفاق على قيمتها وتاريخ سدادها.

تقسم عقود الإيجار إلى:

عقد الإيجار التمويلي: هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند انتهاء العقد للمستأجر، ويعتبر ضمن أصول المستأجر.

عقد الإيجار التشغيلي: هو عقد الإيجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر، ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر.

أي أنه يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو تشغيلي بناء على المفهوم المحاسبي الجوهر فوق الشكل.

ملاحظة: إذا تم إثبات عقد الإيجار كعقد تشغيلي فإن مبلغ الإيجار يثبت محاسبياً إيراد في دفاتر المؤجر ومصرف في دفاتر المستأجر.

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار: هي دفعات الإيجار التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد باستثناء تكاليف خدمات الصيانة وغيرها من الضرائب التي سيدفعها المؤجر ثم يقوم باستردادها، وبالنسبة للمستأجر يشمل أيضاً أية مبالغ للقيمة المتبقية المضمونة التي يضمنها المستأجر للمؤجر عند نهاية العقد سواء كانت القيمة المضمونة من قبل نفس المستأجر أو من قبل طرف مرتبط به.

القيمة المتبقية المضمونة: هي القيمة السوقية المتوقعة للأصل في نهاية مدة العقد (وليس بالضرورة في نهاية العمر الإنتاجي)، وإذا ضمن المستأجر مبلغ معين كحد أدنى لقيمة الأصل في نهاية العقد تعتبر هذه القيمة هي القيمة المتبقية المضمونة وتدخل في احتساب الحد الأدنى لقيمة عقد الإيجار.

القيمة المتبقية غير المضمونة: هي جزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر (يتم تقديره عند بدء الإيجار) والذي يكون تحقيقه بالنسبة للمؤجر غير مؤكد أو يكون مضموناً من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار: هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر

متطلبات تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي:

تشمل الحالات التي تشير عادةً بشكل فردي (توفر أحد الشروط كاف) أو مشترك إلى كون عقد الإيجار هو عقد تمويلي ما يلي:

- 1- انتقال أو تحويل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
 - 2- عندما يحق للمستأجر شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من قيمته العادلة كوجود شرط في العقد بأن للمستأجر الحق في شراء الأصل عند انتهاء العقد بمبلغ يعادل 50% من قيمته العادلة عند انتهاء العقد.
 - 3- عندما تغطي مدة العقد الجزء الرئيسي أو الهام من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر.
 - 4- عندما تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أكبر من أو تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر.
 - 5- عندما تكون الأصول المستأجرة لها طبيعة متخصصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها على وضعها الحالي ودون تعديلات كبيرة على الأصل.
- ملاحظة:** يتطلب المعيار (17) رسملة عقد الإيجار التمويلي بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.

مثال: أبرمت شركة الصقر عقد إيجار تمويلي لاستئجار معدات من شركة أخرى، تبلغ القيمة العادلة للمعدات 90,000 ل.س، ويستحق دفع الإيجارات شهرياً ومدة العقد 7 سنوات، وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في بداية العقد 83,000 ل.س، وتقدر القيمة المتبقية غير المضمونة للمعدات بمبلغ 15,000 ل.س

المطلوب: ما هو المبلغ الذي سيتم به إثبات التزام عقد الإيجار في سجلات المستأجر في بداية العقد.

الحل: ستقوم شركة الصقر بإثبات العقد بمبلغ 83,000 ل.س (حسب الملاحظة السابقة).

مثال: في 2009/1/1 استأجرت محلات الجوهرة آلات من شركة الأفق، وكانت الآلات قد اشترت من قبل محلات الأفق في 2009/1/1 بمبلغ 7461 ل.س، وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
3.5 سنة	العمر الإنتاجي المقدر للآلات وبدون قيمة متبقية
3,000 ل.س	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر تدفع نهاية كل سنة
7,461 ل.س	القيمة العادلة للآلات عند توقيع عقد التأجير
500 ل.س	دفعة سنوية تدفع من قبل المستأجر للمؤجر عن مصاريف تأمين وصيانة
10%	معدل الفائدة الضمني
2.487	معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها ل.س عند معدل فائدة 10% ولمدة 3 سنوات

المطلوب إجراء المعالجة المحاسبية في دفاتر كل من المستأجر والمؤجر.

الحل:

أولاً- المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر:

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لأن مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 86% تقريباً ($3 \div 3.5$) من العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

وبما أن العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية لكل من الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر وباستخدام معدل خصم 10% وذلك نظراً لأن معدل الفائدة الضمني معروف للمستأجر

القيمة الحالية = $3,000 \times 2.487 = 7,461$ ل.س

بما أن القيمة الحالية للدفعات 7,461 ل.س مساوية للقيمة العادلة للأجهزة 7,461 ل.س فيتم إثبات الأجهزة بدفاتر المستأجر بقيمة 7,461 ل.س. ولغايات تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق

بتسديد التزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الاستئجار

تفاصيل دفعات عقد التأجير				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
2009/1/1				7,461
2009/12/31	3,000	746	2,254	5,207
2010/12/31	3,000	521	2,479	2,728
2011/12/31	3,000	272	2,728	0
المجموع	9,000	1,539	7,461	

مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة $\times 10\%$

مصروف الفائدة للسنة الأولى = $7,461 \times 10\% = 746$ ل.س

مصروف الفائدة للسنة الثانية = $5,207 \times 10\% = 521$ ل.س

قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية - مصروف الفائدة

رصيد الالتزامات غير المسددة = رصيد الالتزامات غير المسددة في الفترة السابقة - قيمة الالتزامات المسددة في الفترة الحالية

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المستأجرة (محلات الجوهره)

قيد إثبات استئجار الأجهزة في 2009/1/1

7,461 من ح/ أجهزة مستأجرة

7,461 إلى ح/ التزامات عقود إيجار

قيد إثبات الدفعة الأولى في 2009/12/31

من مذكورين

2,254 ح/ التزامات عقود إيجار

746 ح/ مصروف الفائدة

500 ح/ مصروف تأمين وصيانة

3,500 إلى ح/ المصرف

قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الأولى في 2009/12/31

2,487 من ح/ مصروف اهتلاك أجهزة مستأجرة

2,487 إلى ح/ مجمع اهتلاك أجهزة مستأجرة

مصروف الاهتلاك السنوي = $7,461 \div 3 = 2,487$ ل.س

تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وباقي الأقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة، وعليه تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية 2009/12/31 على النحو التالي

قائمة المركز المالي في 2009/12/31 (بعد إثبات الدفعة الأولى)			
مطلوبات متداولة			
التزامات عقود الإيجار	2,479		
مطلوبات غير متداولة			
التزامات عقود إيجار	2,728		

قيد إثبات الدفعة الثانية:

من مذكورين

2,479 ح/ التزامات عقود إيجار

521 ح/ مصروف الفائدة

500 ح/ مصروف تأمين وصيانة

3,500 إلى ح/ المصرف

قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الأولى في 2010/12/31

2,487 من ح/ مصروف اهتلاك أجهزة مستأجرة

2,487 إلى ح/ مجمع اهتلاك أجهزة مستأجرة

قيد إثبات الدفعة الثالثة:

من مذكورين

2,728 ح/ التزامات عقود إيجار

272 ح/ مصروف الفائدة

500 ح/ مصروف تأمين وصيانة

3,500 إلى ح/ المصرف

قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الأولى في 2010/12/31

2,487 من ح/ مصروف اهتلاك أجهزة مستأجرة

2,487 إلى ح/ مجمع اهتلاك أجهزة مستأجرة

قيد إثبات إعادة الآلات إلى المؤجر في نهاية مدة العقد 2012 / 1/ 1:

في نهاية مدة العقد والبالغة 3 سنوات يتم إعادة الأجهزة إلى المؤجر، وبالتالي يتم إقفال جميع الحسابات

المتعلقة بالأصل المستأجر وذلك بموجب القيد التالي:

7,461 من ح/ مجمع اهتلاك أجهزة مستأجرة

7461 إلى ح/ أجهزة مستأجرة

ثانياً- المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر:

تفاصيل دفعات عقد التأجير				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة	قيمة الذمم المحصلة	رصيد الذمم غير المحصلة
2009/1/1				7,461
2009/12/31	3,000	746	2,254	5,207
2010/12/31	3,000	521	2,479	2,728
2011/12/31	3,000	272	2,728	0
المجموع	9,000	1,539	7,461	

قيد شراء الأجهزة في 2009 /1/1

7,461 من ح/ الأجهزة

7,461 إلى ح/ المصرف

قيد إثبات تأجير الأجهزة في 2009/1/1

7,461 من ح/ مديني عقود إيجار

7,461 إلى ح/ الأجهزة

قيد استلام الدفعة الأولى في 2009/12/31

3,500 من ح/ المصرف

إلى مذكورين

746 ح/ إيراد الفائدة

2,254 ح/ مديني عقود إيجار

500 ح/ مصروف تأمين وصيانة

ملاحظة: يكون المؤجر قد دفع مصروف تأمين وصيانة نيابة عن المستأجر ثم يقوم بتحصيلها مع دفعة الإيجار

قيد استلام الدفعة الثانية في 2010/12/31

3,500 من ح/ المصرف

إلى مذكورين

521 ح/ إيراد الفائدة

2,479 ح/ مديني عقود إيجار

500 حـ / مصروف تأمين وصيانة

قيد استلام الدفعة الثالثة في 2011/12/31

3,500 من حـ / المصرف

إلى مذكورين

272 حـ / إيراد الفائدة

2,728 حـ / مديني عقود إيجار

500 حـ / مصروف تأمين وصيانة

قيد إثبات استرجاع الأجهزة من المستأجر في نهاية مدة العقد 2012/1/1

7,461 من حـ / الأجهزة

7,461 إلى حـ / مجمع اهتلاك الأجهزة

جدول القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها ل.س واحدة									
20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	n
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
1.528	1.605	1.690	1.736	1.783	1.833	1.886	1.942	1.970	2
2.106	2.246	2.402	2.487	2.577	2.673	2.775	2.884	2.941	3
2.589	2.798	3.037	3.170	3.312	3.465	3.630	3.808	3.902	4
2.991	3.274	3.605	3.791	3.993	4.212	4.452	4.713	4.853	5
3.326	3.685	4.111	4.355	4.623	4.917	5.242	5.601	5.795	6
3.605	4.039	4.564	4.868	5.206	5.582	6.002	6.472	6.728	7
3.837	4.344	4.968	5.335	5.747	6.210	6.733	7.325	7.652	8
4.031	4.607	5.328	5.759	6.247	6.802	7.435	8.162	8.566	9
4.192	4.833	5.650	6.145	6.710	7.360	8.111	8.983	9.471	10
4.327	5.029	5.938	6.495	7.139	7.887	8.760	9.787	10.368	11
4.439	5.197	6.194	6.814	7.536	8.384	9.385	10.575	11.255	12
4.533	5.342	6.424	7.103	7.904	8.853	9.986	11.348	12.134	13
4.611	5.468	6.628	7.367	8.244	9.295	10.563	12.106	13.004	14
4.675	5.575	6.811	7.606	8.559	9.712	11.118	12.849	13.865	15
4.730	5.668	6.974	7.824	8.851	10.106	11.652	13.578	14.718	16

معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل

يختلف الربح المحاسبي في أغلب الأحيان عن الربح الخاضع للضريبة، حيث تختلف المتطلبات الضريبية عن المعالجات المحاسبية التي تتبعها المنشأة، وقد تنتج هذه الفروقات نتيجة وضع حد أعلى للمصروفات المقبولة ضريبياً، أو اختلاف طرق الاهتلاك المقبولة ضريبياً عن الطرق التي تستخدمها المنشأة وأسباب أخرى.

الالتزامات الضريبية المؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل الواجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

الأصول الضريبية المؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.

الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية): الأساس الضريبي لأصل أو التزام هو المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

الفروق المؤقتة: هي فروق بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة إما خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم (التنزيل).

مثال: قامت الشركة العربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 200,000 ل.س في 1/1/2012، يتم اهتلاكها من قبل الشركة بنسبة 20% سنوياً على أساس القسط الثابت، في حين يتم الاهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنوياً.

المطلوب: حساب أي التزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ عن المعدات والأجهزة في 2012/12/31

الحل: مصروف الاهتلاك المحسوب من قبل الشركة $200,000 \times 20\% = 40,000$ ل.س

في حين بلغ مصروف الاهتلاك لأغراض الضريبة $200,000 \times 30\% = 60,000$ ل.س

عليه فإن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ 20,000 ل.س وبالتالي الالتزام الضريبي المؤجل $20,000 \times 30\% = 6,000$ ل.س ناتج عن كون مصروف الاهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الاهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل الشركة.

مثال: في 2013/12/31 قامت شركة الميس بإعادة تقييم المباني واعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية، وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 600,000 ل.س وتم إعادة تقييمها بمبلغ 750,000 ل.س وكان الأساس الضريبي للمباني 500,000 ل.س يبلغ معدل الضريبة على الأرباح ما نسبته 40% بينما كان معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية على بيع المباني 35%

المطلوب: حساب الالتزام الضريبي المؤجل على المباني في 2013/12/31

الحل:

الالتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم - الأساس الضريبي للمباني) $\times 35\%$

$$= (750,000 - 500,000) \times 35\%$$

$$= 250,000 \times 35\% = 87,500 \text{ ل.س}$$

معيار المحاسبة الدولي رقم (10) القوائم المالية الموحدة

دمج الأعمال

عند تملك شركة أكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى، فإن الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، أي أن القرارات الهامة والاستراتيجية للشركة المملوكة تصبح بيد الشركة المالكة، من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

تم إصدار هذا المعيار في عام 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 2013/1/1.

يهدف المعيار رقم (10) إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

تعريفات:

القوائم المالية الموحدة: القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

الشركة الأم: منشأة تمتلك أغلبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية): حقوق الملكية في شركة تابعة لا تنسب بشكل مباشر أو غير مباشر للشركة الأم،/ فإذا تملك المنشأة س 90% من أسهم الشركة ص التابعة ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم 10% مملوكة لمساهمين آخرين حيث يطلق على مالكي ال 10% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

سنقتصر في دراستنا لهذا المعيار على إعداد القوائم المالية الموحدة عند التملك مباشرة.

القوائم المالية الموحدة عند التملك:

مثال: في حال عدم وجود شهرة للشركة التابعة

في 2012 /1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر 62000 دينار، ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، علماً بأن الشركة س تقوم باتباع طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

وقد ظهرت الميزانيتان قبل الشراء كما يلي:

الشركة ص		الشركة س	البيان
القيمة العادية	القيمة الدفترية		
30000	30000	100000	النقدية
5000	10000	80000	ذمم مدينة
30000	20000	70000	بضاعة
45000	40000	100000	مباني
15000	10000	20000	أثاث
125000	110000	370000	مجموع الأصول
60000	60000	200000	ذمم دائنة
	30000	100000	رأس المال
	10000	40000	احتياطيات
	10000	30000	أرباح محتجزة
	110000	370000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

- 1- احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة ص.
- 2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة س و الخاصة بشراء أسهم الشركة ص.
- 3- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة س بعد شراء أسهم الشركة ص مباشرة.

الحل:

تكلفة الاستثمار في ص = 62000 دينار أما مصاريف التملك فتحمل على قائمة الدخل للعام نفسه.

في هذه الحالة يتم شراء ص ولا يتم نقل أصوله والتزاماتها إلى الشركة س ويتم كتابة القيد

62000 من </> الاستثمار في الشركة التابعة ص

62000 إلى </> النقدية

أما الميزانية الافتتاحية للشركة س في 2012/1/1 بعد شراء أسهم ص

البيان	الشركة س
النقدية	38000
ذمم مدينة	80000
بضاعة	70000
مباني	100000
أثاث	20000
استثمارات في شركة تابعة ص	62000
مجموع الأصول	370000
ذمم دائنة	200000
رأس المال	100000
احتياطيات	40000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	370000

مثال: في حال وجود شهرة للشركة التابعة

في 2012 /1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر 12000 دينار، كما دفعت الشركة مبلغ 5000 دينار نقدا عمولات سمسة وأتعاب محامين ومحاسبين، وقد نتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، علماً بأن الشركة س تقوم باتباع طريقة الحيابة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

وقد ظهرت الميزانيتان بعد الشراء مباشرة كما يلي:

الشركة ص		الشركة س	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
30000	30000	25000	النقدية
40000	55000	150000	ذمم مدينة
45000	40000	140000	بضاعة
35000	30000	80000	معدات وأجهزة
20000	20000	40000	أثاث
		120000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
170000	175000	555000	مجموع الأصول
60000	65000	155000	ذمم دائنة
	80000	300000	رأس المال
	20000	60000	احتياطيات
	10000	40000	أرباح محتجزة
	175000	555000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

الحل:

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة × نسبة التملك

$$= 120000 - (60000 - 170000) \times 100\%$$

$$= 110000 - 120000 = 10000 \text{ دينار}$$

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات		الشركة ص	الشركة س	البيان
	دائن	مدين	التابعة	القابضة	
			القيمة الدفترية		
55000			30000	25000	النقدية
190000	15000		55000	150000	ذمم مدينة
185000		5000	40000	140000	بضاعة

115000		5000	30000	80000	معدات وأجهزة
60000			20000	40000	أثاث
10000		10000			الشهرة
	120000			120000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
615000			175000	555000	مجموع الأصول
215000		5000	65000	155000	ذمم دائنة
300000		80000	80000	300000	رأس المال
60000		20000	20000	60000	احتياطيات
40000		10000	10000	40000	أرباح محتجزة
615000	135000	135000	175000	555000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

مثال: التملك بنسبة تقل عن 100%:

في 2012/1/1 اشترت الشركة س 80% أسهم الشركة ص بسعر 90000 دينار، كما دفعت الشركة مبلغ 54 دينار نقدا عمولات سمسرة وأتعاب محامين ومحاسبين، وقد نتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، علماً بأن الشركة س تقوم باتباع طريقة الحيافة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة كما يلي:

الشركة ص		الشركة س	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
30000	30000	20000	النقدية
10000	15000	100000	ذمم مدينة
40000	30000	120000	بضاعة
30000	25000	70000	معدات وأجهزة

15000	10000	40000	أثاث
		90000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
125000	110000	440000	مجموع الأصول
45000	50000	90000	ذمم دائنة
	40000	260000	رأس المال
	15000	50000	احتياطيات
	5000	40000	أرباح محتجزة
	110000	440000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

الحل:

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة × نسبة التملك

$$= 90000 - (45000 - 125000) \times 80\%$$

$$= 90000 - 64000 = 26000 \text{ دينار}$$

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات		الشركة ص التابعة	الشركة س القابضة	البيان
	دائن	مدين			
			القيمة الدفترية		
50000			30000	20000	النقدية
110000	5000		15000	100000	ذمم مدينة
160000		10000	30000	120000	بضاعة
100000		5000	25000	70000	معدات وأجهزة
55000		5000	10000	40000	أثاث
26000		26000			الشهرة
	90000			90000	الاستثمار في الشركة التابعة ص
501000			110000	440000	مجموع الأصول

135000		5000	50000	90000	ذمم دائنة
260000		40000	40000	260000	رأس المال
50000		15000	15000	50000	احتياطات
40000			5000	40000	أرباح محتجزة
16000	16000				حقوق الأقلية
501000	111000	111000	110000	440000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية