معيار IAS 21 أثر التغيرات فى أسعار صرف العملات

❖ مقدمة:

في عالم اليوم يستخدم الناس حوالي 180 عملة مختلفة مع تزايد التجارة العالمية والمعاملات الدولية أصبح من الضروري وجود معيار لتنظيم كيفية التعامل مع العملات الاجنبية في البيانات المالية.

تم البدء في تطبيق هذا المعيار في 1983/1/1 وقد كان يطلق عليه اسم المحاسبة عن اثار التغيرات في معدلات صرف العملات الاجنبية وسبق ذلك التطبيق مسودة تم عرضها للبحث في تفسير العمليات الخارجية وترجمة قوائم المالية ثم جرت عدة تعديلات على هذا المعيار.

يمكن ان تقوم المؤسسة الاقتصادية بنشاطات مع دول اجنبية الامر الذي يستوجب القيام بمعاملات بالعملة الاجنبية والمنشاة مطالبة التعبير عن تلك المعاملات في القوائم المالية بعملة البلد التي هي موجودة فيه مما يستوجب تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في اسعار الصرف.

❖ هدف المعيار:

يهدف المعيار IAS 21 الى وصف:

1- كيفية ادراج المعاملات بالعملة الاجنبية في البيانات المالية للمنشاة.

2- كيفية ترجمة البيانات المالية الى عملة العرض.

3- الاجابة عن سؤالين :

- ما هي اسعار الصرف التي يجب استخدامها؟
- كيف تم الابلاغ عن المكاسب او الخسائر من اسعار الصرف في البيانات المالية؟

كما يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للمعاملات بعملة اجنبية والعمليات الاجنبية ولذلك فان المعيار يتناول بصفة أساسية:

4- تحديد اسعار الصرف التي يجب استخدامها لقياس وعرض المعاملات بعملة اجنبية.

5- كيفية الاعتراف بالأثر المالي لفروق سعر الصرف في القوائم المالية.

❖ نطاق المعيار:

يجب ان يطبق هذا المعيار في:

1- المحاسبة عن المعاملات والارصدة بالعملات الاجنبية باستثناء: المعاملات المشقة (المشتقات) والارصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ومعيار الابلاغ المالي رقم (9).

2- ترجمة القوائم المالية للعمليات الاجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشاة من خلال القوائم المالية الموحدة او بطريقة حقوق الملكية.

3- ترجمة نتائج اعمال وميزانية الشركات التابعة الى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة القابضة.

4- لا يحدد المعيار العملة الواجب استخدامها بل تكون عملة البلد التي اعدت فيه القوائم المالية.

❖ العملة الوظيفية مقابل عملة العرض:

- **العملة الوظيفية:** هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشاة انها العملة الخاصة بالمنشاة وجميع العملات الاخرى تعتبر عملات اجنبية.
- **عملة العرض:** هي العملة التي يتم بها عرض البيانات المالية.

❖ تحديد العملة الوظيفية:

يمكن النظر في العوامل التالية:

- ما هي العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على اسعار بيع السلع والخدمات؟
- باي عملة يتم تحديد وتسوية تكاليف العمالة والمواد وغيرها من التكاليف؟
- باي عملة يتم توليد الاموال من انشطة التمويل اي القروض ادوات حقوق الملكية المصدرة؟

❖ الابلاغ عن المعاملات بالعملة الوظيفية:

الاعتراف الاولي:

يتم ترجمة جميع المعاملات بالعملة الاجنبية الى العملة الوظيفية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة.

التقرير اللاحق:

في نهاية كل فترة تقرير يجب ترجمة:

- جميع البنود النقدية بالعملة الاجنبية باستخدام سعر الاقفال.
- جميع البنود غير النقدية المقاسة بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة.
- جميع البنود غير نقدية المقاسة بالقيمة العادلة باستخدام سعر الصرف في تاريخ قياس القيمة العادلة.

الابلاغ عن فروق الصرف:

يتم الاعتراف بجميع فروق اسعار الصرف في الربح او الخسارة مع الاستثناءات التالية:

1- فروق الصرف على البنود غير النقدية يتم الاعتراف بها بما يتفق مع الاعتراف بالمكاسب او الخسائر على البند نفسه.

2- فروق الصرف على بند نقدي يشكل جزءا من صافي الاستثمار في عملية اجنبية يتم اعتراف بها:

- في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة او العملية الاجنبية في الربح او الخسارة.
- في البيانات المالية الموحدة.

❖ المصطلحات الواردة في المعيار:

1- **سعر الاقفال:** هو سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية العمومية.

2- **فروقات اسعار الصرفExchange Differences :** هي الفروقات الناجمة عن تحويل مقدار معين من وحدات عملة معينة الى عملة اخرى بأسعار صرف مختلفة.

3- **العمليات الأجنبيةForeign Operation :** هي منشاة تابعة او منشاة زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة او أحد فروع المنشاة توجد نشاطاته او تتم في بلد اخر غير بلد المنشاة الام او المنشاة المالكة لتلك المنشآت.

4- **العملة الوظيفيةFunctional Currency :** هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المنشاة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.

5- **البنود النقديةMonetary Items :** هي النقدية التي تحتفظ بها المنشاة وبنود الاصول والالتزامات التي سوف يتم قبضها او دفعها بمبالغ نقدية ثابتة او قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمة المدينة والدائنة واذونات الخزينة والقروض وغيرها.

6- **صافي الاستثمار في منشاة الأجنبيةNet Investment in Aforeign Operation :** هو حصة او مساهمة منشاة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي اصول منشاة تابعة او زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة.

7- **عملة التقريرPresentartion Currency :** هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية للمنشاة.

8- **سعر الصرف الفوري Spot Exchange Rate :** هو سعر الصرف العملة الاجنبية للتسليم او تبادل الفوري.

❖ المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية:

تشمل ما يلي :
- شراء او بيع السلع والخدمات بالعملات الأجنبية.
- عمليات الاقراض والاقتراض بالعملات الأجنبية.
- عمليات شراء او تكبد او تسديد التزامات محددة بعملة اجنبية.

✓ المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية:

1- ان المحاسبة عن المعاملات بالعملات الاجنبية تتضمن الخطوات التالية :
- التسجيل المحاسبي الاولي اي وقت حدوث العملية.
- تسجيل ارصدة العملات الاجنبية في التواريخ اللاحقة للتاريخ اعداد قائمة المركز المالي.
- معالجة الارباح والخسائر الناتجة عن تغيرات في اسعار الصرف او عملية التحصيل او السداد النقدي للعملية.
- تسجيل تسويات الخاصة بحساب المدينين او الدائنين بالعملة الاجنبية في تواريخ استحقاقها.

ويمكن بشكل عام تحديد ثلاث تواريخ اساسية مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية:
- تاريخ حدوث العملية وتسجيلها بالدفاتر المحاسبية.
- تاريخ اعداد الميزانية واقفال حسابات النتيجة.
- تاريخ انتهاء المعاملة من خلال تسديد او التحصيل بالعملة الأجنبية.

2- الاعتراف الاولي وبتاريخ اعداد القوائم المالية وهنا يجب التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية حيث ان:

البنود النقدية:
- **المعالجة الأولية:** تسجل العناصر النقدية بسعر الصرف بتاريخ المعاملة كمعاملة أولية.
- **المعالجة بتاريخ 12/31 /N :** في حالة عدم تسوية هذه العناصر حتى تاريخ اقفال الدورة N /1/31 فانه يتم اعادة ترجمتها بهذا التاريخ حسب سعر الصرف ل 12/31 /Nفي حين يتم تسجيل فروق الصرف كربح او خسارة للصرف (حساب 666) و(حساب 766).
- **المعالجة بتاريخ تسديد:** تقيم المعاملات بتاريخ تسديد/ الاستلام وفق سعر الصرف لهذا التاريخ في حين يتم تسجيل فروق الصرف تسجل كربح او خسارة للصرف.

معالجة العناصر غير النقدية:
- **معالجة الأولية:** وفق سعر الصرف الجاري في تاريخ المعاملة.
- **معالجة بالتاريخ 12/31 /N:** ويمكن الفصل بين:

العناصر غير النقدية والمقيمة وفق التكلفة التاريخية: حيث يتم ترجمتها حسب سعر الصرف بتاريخ المعاملة وليس 12/31 /N.

العناصر غير النقدية والمقيمة وفق القيمة العادلة: حيث يتم ترجمتها حسب سعر الصرف في تاريخ اعادة التقييم.

❖ الافصاح وفق IAS 21

يجب ان تفصح المنشاة عما يلي:

1- فروقات اسعار الصرف المعترف بها في بيان الدخل باستثناء الفروقات الناشئة عن الادوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم (39).

2- فروقات اسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.

3- عند عرض المنشاة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على انها تمتثل لمعايير الابلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

4- الإفصاح عن اي تغيير في العملة الوظيفية للمنشاة التي تعد التقارير واسباب التغيير.

5- عند اختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية فانه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة الى العملة الوظيفية والسبب المؤدي لاستعمال عملة عرض مختلفة.

6- إذا تم عرض القوائم المالية او اي معلومات مالية اخرى اضافية بعملة تختلف عن العملة الوظيفية او عملة العرض الخاصة بالمنشاة وإذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقا فانه يجب على المنشاة ان تحدد المعلومات الاضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الابلاغ المالي الدولية وتحديد نوع العملة التي يتم بها عرض المعلومات الاضافية ونوع العملة الوظيفية للمنشاة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات الإضافية.

مثال:

في واحد 2025/1/1 اشترت شركة جزائرية بضاعة من شركة فرنسية بمبلغ 40,000 يورو وفي 2026/2/10 قامت بسداد قيمة البضاعة بشيك.

المطلوب: اثبات القيود المحاسبية اللازمة في دفاتر المؤسسة الجزائرية وفقا للمعيار IAS 21 . اذا علمت ان اسعار صرف اليورو مقابل الدينار الجزائري كانت كما يلي:

- في 2025/11/1 145 دينار جزائري.
- في 2025/12/31 150 دينار جزائري.
- في 2026/2/10 148 دينار جزائري.

الحل:

1- الاعتراف الاولي بتاريخ 2025/11/1:

يتم تحويل المبلغ باليورو الى الدينار بسعر الصرف في يوم العملية

- 40000 x 145 = 5800000

مدين	دائن	2025/11/1	مبالغ مدين	مبالغ دائن
30	401	من ح/ المشتريات الى ح/ الموردين اثبات شراء بضاعة بالعملة الاجنبية	5800000	5800000

2- اعادة التقييم بتاريخ 2025/12/31:

- القيمة الجديدة للدين 40000 x 150 = 6000000
- فرق العملة 6000000-5800000

(خسارة صرف لان سعر الصرف ارتفع)

مدين	دائن	2025/12/31	مبالغ مدين	مبالغ دائن
666		من ح/ خسائر فروقات أسعار الصرف	200000	
	401	الى ح/ الموردين		200000
		تعديل رصيد الموردين بسعر اغلاق الميزانية		

3- السداد النهائي 2026/2/10:

- نقارن القيمة المسجلة في اخر الميزانية 6000000 دج مع القيمة المدفوعة فعليا.
- المبلغ المدفوع بالدينار 40000 x 148 = 5920000
- النتيجة 6000000 – 5920000 = 80000

(ربح الصرف لأننا دفعنا اقل مما توقعنا في الميزانية)

مدين	دائن	2026/2/10	مبالغ مدين	مبالغ دائن
401		من ح/ الموردين	6000000	
	512	الى ح/ البنك		5920000
	766	ح/ أرباح فروقات أسعار الصرف		80000
		تسوية الدين نهائيا واعتراف بفروق الصرف		

امثلة حول المعالجة المحاسبية:

✓ **المثال الأول:** قامت شركة جزائرية ببيع منتجات لصالح شركة أمريكية بمبلغ 350,000 دولار وذلك بتاريخ N/11/10 اين كانت سعر الصرف كما يلي:

- في N/11/10 1 دولار = 138.98 دج

- في N/12/31 1 دولار = 137.60 دج

تم تحصيل المبلغ من طرف الشركة الجزائرية بتاريخ 6/10/ 1 +N اي كان سعر الصرف
1 دولار = 137 دج

المطلوب: اجراء القيود المحاسبية اللازمة.

الحل تسجيل قيود المحاسبية اللازمة:

		11/10		
411		ح/ عملاء	**48643000**	
	701	**ح/ انتاج مباع**		**48643000**
		اثبات مبيعات آجلة		
		12/31		
666		ح/ خسار أ ر ب	**483000**	
	411	ح/العملاء		**483000**
		اثبات سعر الصرف (تسوية)		
		6/10		
666		ح/ خسائر أسعار الصرف	**210000**	
	4111	ح/ عملاء		**210000**
		اثبات تسوية أسعار الصرف		
		6/10		
512		ح/ البنك	**47950000**	
	411	ح/ العملاء		**47950000**
		تحصيل عملية البيع		

✓ **المثال الثاني:** تقوم مؤسسة مختصة في صناعة الاثاث المنزلي للتزيين بتسويق منتجاتها خارج الوطن حيث قامت خلال شهر جوان من سنة 2010 بعمليات التصدير التالية:

- في 2010/6/7 ارائك جلدية ب USD 255,000 الى تاجر جملة Yالواقع في نيويورك فاتورة رقم 0632
- في 2010/6/15 بيع ثريات بمبلغ JPY 6950,000لزبونها Zمن طوكيو فاتورة رقم 0633
- في 2010/7/10 تسديد مبلغ من الزبون Z بإشعار دائن دولي رقم 56709
- في 2010/8/13 تسديد من الزبون Yبإشعار دائن دولي رقم 64755ولدينا المعلومات التالية حول اسعار الصرف:
- في 2010/6/7: EUR 0.98 = USD 1
- في 2010/6/15: JPY 156.45 = EUR 1
- في 2010/8/13: EUR 0.94 = USD 1
- في 2010/7/10: JPY 149.99 = EUR 1

المطلوب: بافتراض ان العملة الوظيفية هي نفسها عملة التقرير وهي اليورو قم بما يلي:

- حدد مختلف فروقات سعر الصرف عند التحصيل.
- سجل مختلف عمليات في يومية المؤسسة بعملة اليورو.

الحل:

المتعاملين	أسعار الصرف	المبالغ
Y فاتورة 255000	2010/6/7 2010/8/13	249900 214200
فرق الصرف خسائر		35700
Z فاتورة	2010/6/15 2010/7/10	44423.14 46336.42
فرق الصرف ارباح		1913.28

التسجيل المحاسبي:

	6/7		
411	ح/ عملاء	**249900**	
701	ح/ مبيعات منتجات		**249900**
	6/15		
411	ح/ عملاء	**44423.14**	
701	ح/مبيعات منتجات		**44423.14**
	7/10		
512	ح/ البنك	**46336.42**	
411	ح/ الزبائن Z		**44423.14**
766	ح/ ربح الصرف		**1913.28**
	8/13		
512	ح/ البنك	**214200**	
666	ح/ خسائر الصرف	**35700**	
411	ح/ الزبائن Y		**249900**