



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة

محاضرات في مقياس
مشاكل محاسبية معاصرة

من إعداد:
د. العبيسي علي

الموسم الجامعي: 2020-2021

فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
02	المحور الأول: معايير المحاسبة الدولية والمعاملات بالعملات الأجنبية
02	أولاً: الإطار العام للمحاسبة الدولية
07	ثانياً مدخل لمعايير المحاسبة الدولية
11	ثالثاً. معالجة معايير المحاسبة الدولية للمعاملات بعملات أجنبية
16	المحور الثاني: المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية
16	أولاً: ماهية المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية
21	ثانياً. الأساليب المحاسبية في معالجة المعاملات التي تتم بعملات أجنبية
24	ثالثاً. محاسبة التغطية عن المعاملات بعملات أجنبية
32	المحور الثالث: المحاسبة عن ترجمة القوائم المالية الأجنبية
32	أولاً: ماهية وأهمية وأهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية
42	ثانياً: الطرق التي تستند على الزمن (مدخل العملة الوظيفية)
49	ثالثاً: المقارنة بين طرق ترجمة القوائم المالية
52	المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية
52	أولاً: المعالجة المحاسبية وفق مدخل المعاملة الواحدة والمعاملة المزدوجة
62	ثانياً. المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة
68	ثالثاً. المعالجة المحاسبية لترجمة القوائم المالية وفق طريقة سعر الصرف الجاري
77	المحور الخامس: محاسبة المسؤولية الاجتماعية

78	أولاً: تطور المحاسبة الاجتماعية و أهميتها
81	ثانياً: الاطار العام لقياس التكاليف و المنافع الاجتماعية
95	المحور السادس: نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية.
95	أولاً: أساسيات حول المسؤولية الاجتماعية
104	ثانياً: المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية
106	ثالثاً: أهم النماذج المقترحة في قياس المحاسبة المسؤولية الاجتماعية
115	رابعاً: مشاكل قياس المسؤولية الاجتماعية
119	خلاصة
120	المراجع والمصادر

تمهيد

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

المحور الأول: معايير المحاسبة الدولية والمعاملات بالعملات الأجنبية

في هذا المحور سيتم التعرف على المحاسبة الدولية وذلك من خلال استعراض مفهوم المحاسبة الدولية و أهم أبعادها في أولاً، أما ثانياً نستعرض التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية وأخيراً سنتناول المعايير التي عاجلت المعاملات التي تتم بعملات أجنبية.

أولاً: الإطار العام للمحاسبة الدولية

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

1. مفهوم المحاسبة الدولية

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

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

- مما سبق يتضح أن المحاسبة الدولية تعكس تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسات الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية في الإطار الدولي. وتأسيساً على ما تقدم نستنتج أن المحاسبة الدولية هي عبارة عن:
- المحاسبة عن المعاملات والصفقات الدولية والفروع الأجنبية؛
 - المحاسبة المقارنة وذلك بإجراء مقارنات للمبادئ والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة؛
 - المحاسبة العالمية وذلك من خلال محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي فيما بين المعايير المحاسبية المختلفة لدول العالم.

2. أهمية وأهداف المحاسبة الدولية

1.2. أهمية المحاسبة الدولية: تكمن أهمية المحاسبة الدولية بصفة عامة في توفير المعلومات الضرورية واللازمة، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمحاسبة تمثل النشاط الخدمي الذي يوفر المعلومات المالية الكمية، وذلك بهدف تقديم خدمات لمستخدمي البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات اللازمة، وبالتالي تساعد في عمل الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة التشغيلية والاقتصادية، ومن خلال ما تقدم يمكن أن نرى العلاقة بين المحاسبة وعملية اتخاذ القرارات، حيث عادة ما يتم توفير المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي والتي تتكون من خلال البيانات المتولدة من الأنشطة والأحداث الاقتصادية. لهذا السبب كان من الأهمية بمكان دراسة المحاسبة الدولية، وهناك أسباب تقف وراء زيادة الاهتمام بها والتي من أبرزها:

1. الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهمة بعملية تحقيق أكبر قدر من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والدولية؛
2. التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول متضمنة الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية؛

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

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

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

3. المشاكل التي تواجه المحاسبة الدولية

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

1. مشاكل تحويل العملة ولاسيما مع تقلب وتذبذب بعض العملات في مواجهة عملات لدولة أخرى؛
2. مشكلة إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات التي لها فروع عديدة في بلدان مختلفة تطبق معايير وأنظمة محاسبية مختلفة؛

3. مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحداث النقد؛

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

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

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

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

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

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

4. العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية

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

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

2. **الشركات الدولية:** هي الشركات التي تباشر أنشطتها الاقتصادية في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو القطاعات، أو الشركات المستثمرة فيها، أو الشركات التابعة، وهي عادة تنتشر في أكثر من دولة، بحث تستفيد

من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر، ولا شك أن انتشار هذا النوع من الشركات في مختلف بلدان العالم يتطلب وجود أنظمة محاسبية ومعايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستثمرين الأجانب والمحليين.

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

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

ثانيا مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

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

1. التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

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

2. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

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

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالميا؛

● العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

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

وفي سنة 2001 تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم كذلك تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وقد تم إصدار 9 معايير تقارير مالية دولية لغاية سنة 2009، وكذلك تمت مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيار، كذلك تم تغيير تسمية لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) والتي أصدرت 12 تفسير لغاية 2007/1/1.

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

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

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

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

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

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

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

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

● معايير المحاسبة الدولية (IAS): وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيار.

● التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)، وقد صدر منها 34 تفسير لغاية نهاية سنة 2000.

● التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC): وقد صدر عنها 12 تفسيراً لغاية 2007/01/01.

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

● قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.

● قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة.

● مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.

● غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

ثالثا. معالجة معايير المحاسبة الدولية للمعاملات بعملات أجنبية

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

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

1.1. لحملة تاريخية عن المعيار (IAS21): عرف المعيار المحاسبي الدولي ((IAS21 المعدل والذي تم

اعتماده من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في النسخة المعاد صياغتها في 10 جانفي 2008 عدة تطورات من أهمها:

في ديسمبر 1977 نشرت مسودة العرض 11E للمحاسبة المعاملات الخارجية وترجمة القوائم المالية الخارجية، ليليها عرض المسودة الإضافية 23E للمحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي في مارس 1982، وفي جويلية 1983 تم صدور المحاسبي الدولي رقم 21 "المحاسبة عن التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، لتكون تاريخ سريانه في 1 جانفي 1985، وفي ماي 1992 صدرت مسودة العرض 44E "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، وفي ديسمبر 1993 تم إصدار المعيار (IAS21) المعدل "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، ليصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1995، و في 18 ديسمبر 2003 تم إصدار النسخة المنقحة للمعيار المحاسبي الدولي 21 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث تمت إعادة صياغته ليصبح ساري المفعول على التقارير المالية الصادرة ابتداء من 1 جانفي 2005، وفي ديسمبر 2005 تم القيام بتعديلات ثانوية عليه والمتعلقة بصافي الإستثمار في عمليات أجنبية ليتم سريانها في 1 جانفي 2006، وفي 10 جانفي 2008 تم إدخال بعض التعديلات على هذا المعيار نتيجة اندماج الأعمال المتعلقة بالتنازل عن العمليات الخارجية (أصول مثلا) وفي 1 جويلية 2009 دخلت هذه التعديلات حيز التنفيذ.

أما التفسيرات المتعلقة بهذا المعيار (21IAS) فهي:

تم إصدار أول تفسير من طرف لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية تحت تسمية 7SIC المتعلق بإدخال ترجمة عملة الأورو، ثم إصدار التفسير 11SIC المتعلق بعمليات الصرف الأجنبي - رسملة الخسائر الناجمة عن الانخفاضات الحادة في سعر العملات - وقد تم إدراج 11SIC في تعديلات سنة 2003 للمعيار المحاسبي الدولي 21IAS، ثم جاء التفسير 19SIC والمتعلق بالإبلاغ عن العملات - قياس وعرض القوائم المالية بموجب المعيار IAS21 والمعيار IAS29 - وقد تم إدراج 19SIC في تعديلات سنة 2003 للمعيار IAS21، وبعدها جاء التفسير 30SIC والمتعلق بعملة التقرير - الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض - وقد تم إدراج 30SIC في تعديلات سنة 2003 للمعيار 21IAS، وبعدها جاء أول تفسير من طرف لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية تحت تسمية 16IFRIC والمتعلق بالتغطية (التحوط) لصافي الاستثمار في العمليات الأجنبية.

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

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

- المحاسبة عن المعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية .
- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إعداد عند القوائم المالية الموحدة كلياً أو جزئياً.

4.1. المعاملات بالعملة الأجنبية: قد حدد المعيار الدولي رقم (21) المعاملات التي تتم بالعملة

الأجنبية بأنها المعاملات التي ينتج عنها التزامات للمؤسسة أو عليها تتم تسويتها بعملة أجنبية وهي:

- عمليات البيع والشراء؛
 - الإقراض أو الإقتراض؛
 - أن تصبح طرفاً في عقود تبادل عملة أجنبية لم يتم بعد؛
 - تمتلك أو تتنازل عن أصول وكذلك عندما تنشأ لها أو عليها التزامات تتم تسويتها بعملة أجنبية.
- يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة، ويبين المعيار كيفية المعالجة عند إعداد القوائم المالية كما يلي:

1. استخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة؛

2. إن لم يتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي تمت فيها، فإن البنود النقدية يتم ترجمتها عند سعر

الإقفال^(*) (سعر الصرف الفوري في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي)؛

3. يتم التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف

الفوري في تاريخ المعاملة؛

4. يتم التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف

السائدة وقت تحديد تلك القيمة؛

5.1. الاعتراف بفروقات الصرف:

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

6.1. العمليات الأجنبية: تتمثل العملية الأجنبية في أحد الشركات التابعة أو الحليفة أو مشروع مشترك أو أحد

الفروع أو الأنشطة التي يتم القيام بها في أحد البلدان بخلاف البلد الذي تعمل فيه المؤسسة وعليه تتم ترجمة العمليات الأجنبية كما يلي:

1. يجب ترجمة كافة عناصر الأصول والخصوم (النقدية وغير النقدية) للمنشأة الأجنبية بسعر الإقفال؛
2. يجب ترجمة بنود الدخل والمصاريف للمنشأة الأجنبية حسب أسعار الصرف بتواريخ العمليات^(*)، ما عدا إذا كانت المنشأة الأجنبية تضع تقاريرها بعملة اقتصاد عالي التضخم ، حيث في هذه الحالة يجب ترجمة بنود الدخل والمصاريف بسعر الإقفال؛
3. يجب تصنيف كافة فروقات الصرف الناتجة كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار؛
4. عند التخلص من المنشأة الأجنبية فإنه يجب الاعتراف بالمبلغ المتجمع لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

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

1.2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية": إن هذا المعيار يتناول أهم الصفات

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

2.2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) " المحاسبة عن ضرائب الدخل ": تعتبر الضرائب من المواضيع

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

3.2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الاعتراف و القياس": لقد أقر هذا المعيار

محاسبة التغطية (التحوط) لثلاثة أنواع من المخاطر، ويمكن تصنيف هذه المخاطر على النحو التالي:

1. تغطية المخاطر المتعلقة بالقيمة العادلة؛

2. تغطية المخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية؛

3. تغطية المخاطر المتعلقة بالعملة الأجنبية.

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

المحور الثاني: المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية

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

أولاً: ماهية المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية

1. مفهوم المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية

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

1. شراء أو بيع بضاعة أو تأدية أو الحصول على خدمة بمقابل محدد معبر عنه بعملة أجنبية؛

2. إقراض الغير أو الإقراض من الغير مبلغ معين يتم تحصيله أو سداده بعملة أجنبية؛

3. أن تصبح المنشأة طرفاً في تعاقد بعملة أجنبية ولم ينفذ هذا التعاقد بعد؛

4. اقتناء أو استبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزام محدد بعملة أجنبية.

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

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

شكل يوضح مراحل المعاملة الأجنبية

3	2	1
تاريخ السداد	تاريخ إعداد الميزانية	تاريخ حدوث العملية

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

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

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

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

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

2. التمييز بين مكاسب أو خسائر تغيرات أسعار الصرف

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

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

- التسجيل المحاسبي الأول للمعاملة في تاريخ حدوثها؛
- تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية؛

● معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند انتهاء عملية التحصيل أو السداد النقدي للعملية؛

● تسجيل التسويات الخاصة بحسابات المدينين أو الدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها.

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

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

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

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

ويترتب على التغيرات في أسعار الصرف بالعملة الأجنبية مكاسب أو خسائر في التبادل و تكون تلك المكاسب أو الخسائر محققة أو غير محققة ،حيث، تتمثل مكاسب أو خسائر العملة الأجنبية المحققة في المكاسب أو الخسائر التي حدثت بالفعل و التي تنتج من تبادل العملات مقابل عملة أخرى، فتلك المكاسب أو الخسائر تنتج من وجود معاملات بالعملة الأجنبية تتمثل في معاملات مخصصة بعملة بخلاف العملة المستخدمة في إعداد

التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، أما في حالة المكاسب أو الخسائر غير المحققة لأي تبادل في العملة ،حيث تنتج تلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة من مجرد ترجمة للعملة الأجنبية و التي تتمثل في تحويل القيم في أرصدة حسابات الشركات التابعة والمسجلة بالعملات الأجنبية إلى العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية المدجة أو الموحدة.

ويمكن توضيح مكاسب وخسائر العملة من خلال الشكل الموالي :

شكل يوضح مكاسب وخسائر المعاملات بعملات أجنبية

تاريخ التعاقد

سعر الصرف

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

معالجة مكاسب أو خسائر العملة

بعد انتهاء السداد أو التحصيل (محققة)

تاريخ إعداد القوائم المالية

تاريخ السداد أو التحصيل

سعر الصرف

سعر الصرف

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

ثانياً. الأساليب المحاسبية في معالجة المعاملات التي تتم بعملات أجنبية

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

1. استخدام مدخل المعاملة الواحدة

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. استخدام مدخل العمليتين أو المعاملة المزدوجة

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

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

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

هذه الطريقة تعتمد على أن هناك دائما قرارين أو واقعتين منفصلتين، هما واقعة قرار الشراء أو البيع أو بمعنى لآخر عمليتي الاستيراد أو التصدير والثاني واقعة قرار السداد أو التحصيل، ونتائج كل واقعة من مكاسب أو خسائر يجب ألا تتأثر بأي قرارات أخرى، لذلك فان نتائج عمليات المشتريات و المبيعات الخارجية تقفل في الجزء

الخاص من ح/ المتاجرة بقائمة الدخل، وبشكل مستقل من عملية السداد أو التحصيل النقدي المترتبة عليها و التي بدورها تتولد عنها مكاسب أو خسائر فروق عملة حقيقية، ومن ثم يتعين قفلها بالجزء المحصص بحساب الأرباح و الخسائر فور عملية السداد أو التحصيل.

ثالثا. محاسبة التغطية عن المعاملات بعملات أجنبية

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

1. مفهوم وأهداف محاسبة التغطية

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

1.1 مفهوم محاسبة التغطية:

تترتب على المعاملات الدولية للمؤسسات عمليات بالعملات الأجنبية، ونظرا للتغيرات في أسعار الصرف فإن الشركات تقوم بمحاولة حماية نفسها من الخسائر المتوقعة في المستقبل نتيجة للتقلبات والتغيرات في أسعار صرف

العملات الأجنبية عن الدخول والارتباط بعقود صرف مؤجلة في توقيت يتزامن مع إبرام عقود المعاملات بالعملة الأجنبية حتى تتجنب تلك التقلبات في أسعار الصرف خلال الفترة الممتدة بين تاريخ نشوء المعاملة (تحرير العقد) وتاريخ التسوية النقدية لها، وتعرف هذه العملية بمحاسبة التغطية أو التحوط.

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

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

2.1. أهداف محاسبة التغطية:

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

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

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

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

2. المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة

1.2. ماهية عقود الصرف الآجلة:

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

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

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

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

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

1. الأعباء المالية المرتبطة بعملية الحصول على عقد صرف آجل سواء أكانت في شكل مصروفات أو عمولات؛
 2. علاوة أو خصم الصرف الناتجة من الفرق بين سعر الصرف الجاري في تاريخ إبرام العقد وسعر الصرف الآجل؛
 3. تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف المستقبلي وقت التنفيذ الفعلي،
- وعندها يمكن تقييم ما قد يحدث إذا لم يكن هناك عقد صرف آجل.

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

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

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

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

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

تشكل معرفة تلك الأنواع من الأسعار أهمية خاصة في تحديد مدى جدوى إبرام عقد صرف آجل (أو ما

يعرف بإتخاذ قرار إبرام العقد) بالإضافة إلى مجال تقييم القرار الذي يتخذ بشأن إبرام العقد (أو تقييم العقد بعد تنفيذه).

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه غالباً ما يكون سعر الصرف الآجل لشراء عملة أجنبية أقل أو أكثر من سعر

الصرف للشراء الفوري للعملة الأجنبية حيث يطلق على هذا الفرق معدل الانتشار، وفي حالة زيادة سعر الصرف

الآجل عن سعر الصرف الجاري يمثل الفرق علاوة صرف وفي حالة زيادة سعر الصرف الآجل يمثل الفرق خصم

الصرف. وتجدر الإشارة إلى اختلاف طبيعة خصم أو علاوة الصرف من حيث كونها مكسب (أرباح) أو خسارة

باختلاف نوع الصفقة بيع أو شراء.

2.2. أنواع عقود الصرف الآجلة: تتنوع عقود الصرف الآجلة بحسب طبيعة الاحتياجات من العملة الأجنبية

والتي تسعى الشركة لتغطيتها، والتي يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية كما هو موضح في الشكل الموالي:

شكل يوضح أنواع عقود الصرف الآجلة

العقود الآجلة

لأغراض المضاربة

لأغراض الحماية ضد تقلبات العملة الأجنبية

لتغطية أصول أو خصوم مسماة بعملة أجنبية

لتغطية عملية الشراء والبيع بعملة أجنبية

عمليات التعاقدات المستقبلية لتوريد السلع

عمليات التصدير والاستيراد

3.2. عقود لتغطية الصفقات بالعملة الأجنبية: غالبا ما يتم استخدام عقود الصرف الآجلة من قبل

المؤسسات لتغطية صفقات البيع أو الشراء لسلع أو خدمات بعملة أجنبية على الحساب، حيث تهدف هذه

المؤسسات من وراء هذا العقد لتوفير التغطية اللازمة من العملة الأجنبية لسداد قيمة الصفقة في تاريخ استحقاقها

وتجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف للعملة الأجنبية، ومن خلال التعرف على طبيعة والمراحل التي تمر بها عقود

الصرف الآجلة يتبين أن الشركة عند دخولها كطرف في عقد صرف آجل لا يترتب عن هذا الحدث أي تدفقات

أو آثار أنية على أصول أو خصوم المؤسسة، حيث أن أيًا من طرفي العقد لم ينفذ ما التزم به عند توقيع

العقد، وبالتالي يرى البعض أن هذه العملية لا تؤثر على حسابات المؤسسة وبالتالي يتم إثباتها فقط بقيود نظامية،

في حين يرى البعض الآخر أن الدخول في عقد صرف آجل يمثل التزامات مؤكدة وبالتالي يجب إثباتها محاسبيا.

4.2. عقود لتغطية التزامات مستقبلية بعملة أجنبية: لتجنب مخاطر تقلبات الأسعار وتوفير الاحتياجات من

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

5.2. عقود لتغطية صافي الاستثمارات الأجنبية: السبب الثالث وراء دخول المؤسسات في عقود صرف آجلة

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

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

6.2. عقود لتغطية المضاربة في أسواق العملات الأجنبية: تقوم بعض المؤسسات بالدخول في عقود صرف

آجلة ليس لغرض حماية نفسها أو شركاتها التابعة من مخاطر تغير أسعار الصرف أو لتغطية التزامات مستقبلية بعملة أجنبية ولكن بهدف تعظيم أرباحها من خلال تحقيق بعض المكاسب نتيجة الاتجار في العملة، وبناء على هذه العقود تقوم الشركات بإبرام عقود صرف آجلة تتضمن أسعار صرف مستقبلية متفقاً عليها لبيع عملات تتوقع الشركة انخفاض أسعارها في تاريخ تنفيذ العقد الآجل أو شراء عملات تتوقع الشركة ارتفاع أسعارها الآتية في

تاريخ تنفيذ العقد الآجل، وتعامل عقود الصرف الآجلة لغرض المضاربة بالعملة مثل الاستثمارات ويجب إعادة تقييمها في نهاية كل فترة مالية لتعكس قيمتها السوقية الجديدة، كما أن أرباح وخسائر تغير أسعار الصرف تقفل مباشرة في حساب أرباح وخسائر الفترة.

المحور الثالث: المحاسبة عن ترجمة القوائم المالية الأجنبية

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

أولاً: ماهية وأهمية وأهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية

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

1. ماهية ترجمة القوائم المالية الأجنبية

إذا ما توسع نشاط الشركة بالاستثمار في بلدان أخرى من خلال فتح أقسام أو فروع أو شركات تابعة أجنبية فإن الشركة الأم قبل قيامها بإعداد قوائمها المالية الموحدة تحتاج إلى ترجمة الحسابات والقوائم المالية بتلك الفروع والشركات التابعة من العملة المحلية للدول الأجنبية التي يوجد بها الفروع أو الشركات التابعة إلى العملة الأساسية للشركة الأم، لذلك ظهرت الحاجة إلى ترجمة تلك القوائم حيث لا يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة من الحسابات والقوائم المثبتة بعملات مختلفة.

كما يجب الإشارة هنا إلى أن عملية الترجمة للقوائم المالية قد تتم ليس لغرض إعداد القوائم المالية الموحدة فحسب وإنما تقوم بها الشركة لغرض زيادة الإفصاح من خلال تسهيل قراءة قوائمها المالية لأكبر عدد من المستخدمين، خاصة عندما ترغب الشركة في الحصول على تمويل من خارج حدود الدولة الموجود بها المقر الرئيسي للشركة وسواء كان هذا التمويل من خلال القروض أو بيع أسهم جديدة، وحتى تلي القوائم المالية للمؤسسة

احتياجات المستخدمين سواء كانوا السلطات الحكومية أو المقرضون أو المستثمرين أو العاملين في المؤسسة الأم وفروعها، فإن عملية الترجمة يجب أن ينتج عنها قوائم مالية موحدة تعكس النتائج المالية، والعلاقات بين الوحدات التابعة كما تم قياسها بالعملات الوظيفية لهذه المؤسسات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بلد الشركة الأم.

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

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

2. أهمية ترجمة القوائم المالية

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

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

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

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

3. أهداف ترجمة القوائم المالية

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

1. تحقيق الاتساق في وحدة القياس، وذلك من خلال التعبير عن مفردات القوائم المالية للمنشأة الأم وفروعها بنفس وحدة القياس؛

2. تحقيق إمكانية التجميع للبيانات والمعلومات المحاسبية للمنشأة الأم وعملياتها وفروعها بالخارج؛

3. تسهيل إمكانية المقارنة الداخلية على مستوى عمليات وفروع المؤسسة الأم، بل والمقارنة على المستوى الكلي بين المؤسسة الأم والنشاط الذي تنتمي إليه؛

4. تحقيق تجاوب الممارسة المحاسبية المالية مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة خاصة البيئة التي أصبحت تتسم بالتدويل والعملة والتجارة الإلكترونية.

5. إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة؛

6. استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينها، وتسوية أرصدة الحسابات المقابلة

4. التمييز بين عمليتي تحويل و ترجمة العملة الأجنبية

تعتبر مشكلتنا اختيار سعر الصرف واجب التطبيق لإعادة إعداد القوائم المالية و معالجة فروق أسعار الصرف من أبرز المشاكل التي تثار عند إعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية، حيث محاسبيا قد يتم استخدام سعر الصرف الجاري أو التاريخي لإعادة إعداد القوائم المالية، كما يكون فيصل التفرقة في المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناتجة عن استخدام سعر الصرف الجاري تتوقف على إذا ما كانت تلك الفروق ناتجة من عملية إعادة القياس للعملة، أو كانت تلك الفروق في سعر الصرف ناتجة من عملية ترجمة العملة، وسنحاول دراسة التعقيدات المحاسبية التي تواجه الشركات الدولية و التي تقوم باستثمار أصولها عبر العالم، حيث يتعين أن يتم التقرير عن نتائج تلك الاستثمارات في قوائمها المالية الموحدة، ويتمثل ذلك التعقيد في أن القوائم المالية للشركة التابعة الأجنبية والتي يتم التعبير عنها بعملة البلد الذي تعمل فيه يتعين أن يتم ترجمتها إلى عملة البلد الأم محل التقرير أو بالدولار الأمريكي.

أحيانا ما يتم إعادة تصوير وعرض القوائم المالية أو ترجمتها من إحدى العملات إلى عملة أخرى لمساعدة قارئ القوائم المالية^(□)، وقد ترغب الشركة الدولية في رؤية عرض نتائج أعمالها الأجنبية بعملة البلد الأم من أجل تسهيل

إجراءات المقارنة مع الشركة المحلية، فإذا ما قامت إحدى الشركات متعددة الجنسيات بإعداد القوائم المالية الموحدة، فإنه يجب أن تقوم بالتعبير عن القوائم الخاصة بأعمالها المختلفة بعملة متعارف عليها قبل أن تحدث عملية الدمج أو التوحيد، و بخلاف المعاملات بالعملة الأجنبية، فإن عملية ترجمة العملة الأجنبية لن تتضمن تبادلاً فعلياً للعملة، وتنتج من الترجمة بالعملة الأجنبية مكاسب و خسائر ناشئة من ترجمة كافة حسابات الشركة التابعة الأجنبية بعملة دولة الشركة الأم، ولا شك أن عملية الترجمة هذه مطلوبة لإعداد القوائم المالية الموحدة والتي تعتبر أن المؤسسة الأم و الفروع التابعة هي وحدة تقرير واحدة، وعادة ما تقوم الشركات ذات الأعمال الدولية بإعداد قوائم مالية موحدة لمجموعة متنوعة من الاستخدامات و المستخدمين. وقبل التعرض إلى الطرق المحاسبية بالمناقشة يتعين الإشارة إلى عديد من المصطلحات الهامة المرتبطة بعملية الترجمة أهمها:

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

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

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

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

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

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

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

ثانيا. الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية

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

1. الطرق التي تستند إلى تصنيف عناصر القوائم المالية

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

1.1. طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة: تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة

القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية فقد أوصى بها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين ((AICPA في الولايات الأمريكية المتحدة في عام 1931 ثم صدرت بصورة رسمية سنة 1939 واستمر العمل بها حتى صدور إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (8) من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في أكتوبر 1975.

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

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

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

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

4- يتم ترجمة جميع بنود قائمة الدخل سواء الإيرادات أو المصروفات باستخدام متوسط سعر الصرف الجاري(*) خلال السنة المالية، ويتم حسابه باستخدام المتوسط المرجح خلال كل شهر خلال السنة المالية ككل فيما عدا

البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي على سبيل المثال مصروفات استهلاك الأصول الثابتة، حيث تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية المستخدمة في ترجمة الأصول المرتبطة بها؛

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

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

وتتميز هذه الطريقة بما يلي:

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

2- سهولة وبساطة تطبيقها.

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

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

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

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

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

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

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

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

ويتم تطبيق هذه الطريقة عن طريق إتباع الإجراءات المحاسبية التالية:

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

2. يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت الحصول على الأصول أو نشأة الإلتزامات في ترجمة البنود غير النقدية غير السائلة بطبيعتها أو تحتاج إلى مزيد من الوقت لتحويلها إلى نقدية سائلة حيث قد تفقد من قيمتها من جراء عملية التحويل، والتي تتمثل في الأصول والإلتزامات الأخرى بخلاف البنود النقدية مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والمخزون السلعي وحقوق الملكية مثل رأس المال الإسمي والمصدر والأرباح المجمعة و الإحتياطات والنفقات المدفوعة مقدما والإيرادات المقبوضة مقدما بخلاف البنود التي تتضمنها الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى، على اعتبار أنهما يعبران عن واقعة سداد أو تحصيل نقدي تمت بالفعل ومن ثم فلا مجال لهما للتأثر بالتقلبات المستقبلية في أسعار الصرف.

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

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

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

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

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

1. تناسق واتفاق الطريقة مع المبدأ التكلفة التاريخية؛

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2. طريقة سعر الصرف المؤقت (الطريقة الزمنية): اقترحت الطريقة الزمنية للترجمة بصفة أصلية في إحدى

الدراسات البحثية المحاسبية التي قام بعملها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1972،

ثم صدرت بشكل رسمي في أكتوبر 1975 حين أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) المعيار

رقم (08) تحت تسمية (المحاسبة عن العمليات الأجنبية والقوائم الأجنبية)، وطبقا لهذه الطريقة يتم النظر إلى

عملية الترجمة على اعتبار أنها مجرد تحويل دفتری لوحدة القياس النقدي، أو إعادة عرض وتصوير بنود القوائم

المالية، فلا مجال لتغيير الأسس المحاسبية المستخدمة في عملية تقويم البنود عند إعداد القوائم المالية للفروع

والشركات التابعة الأجنبية، حيث تحدد الطرق المحاسبية المستخدمة في تقديم بنود القوائم المالية وفي ضوئها تتم

عملية اختيار أسعار الصرف المناسبة لترجمة البنود من العملة الأجنبية إلى عملة التقرير، بعبارة أخرى يتم المحافظة على طبيعة بنود تلك القوائم قبل وبعد القيام بعملية الترجمة من خلال الالتزام بالأسس المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي لتلك البنود محل الترجمة.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. إن عملية الترجمة تقتصر على القوائم المالية فقط و لا تتضمن جميع المعاملات والأنشطة الاقتصادية للفرع الأجنبي، التي ينبغي التعبير عنها بعملة التقرير للمركز الرئيسي للمؤسسة الأم؛
2. إن إجراء عمليات الترجمة دون إعادة تبويب بنود قائمة المركز المالي لا توفر الضمانات اللازمة للحصول على نتائج دقيقة لعملية الترجمة ذاتها؛
3. أن هذه الطريقة تتطلب ضرورة الاحتفاظ بسجل كامل لأسعار صرف جميع العملات التي تستلزمها عملية الترجمة ولعدد من السنوات المالية السابقة وبصفة مستمرة مما يؤدي إلى الكثير من التعقيدات العملية و التكاليف الإضافية.

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

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

وبموجب هذه الطريقة يتم ترجمة كافة عناصر الأصول والالتزامات بسعر الصرف الجاري وهو يعبر عن سعر الصرف في تاريخ إعداد الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي)، فطريقة سعر الصرف الجاري تعتمد فقط على مجرد إعادة تحديد وعرض القوائم المالية بالعملة الأجنبية إلى عملة التقرير، حيث لا يتم تغيير المبادئ المحاسبية

المستخدمة عن طريق الشركة التابعة الأجنبية لأغراض الترجمة، وهذا يعطي اعتراف بالحقيقة الكاملة بأن الشركة التابعة تعمل في بيئة معينة مختلفة عن بيئة نشاط الشركة الأم.

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

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

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

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

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

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

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

3. تتفق هذه الطريقة مع مفاهيم التكلفة الجارية في تقييم الأصول كأحد المداخل المحاسبية لمعالج مشاكل التضخم بسبب ما تحققه للمستخدمين من فائدة قصوى من خلال احتفاظها بنفس العلاقات بين البنود بعد الترجمة؛
 4. تحافظ هذه الطريقة على العلاقات بين التغيرات المحاسبية سواء قبل عملية الترجمة أو بعدها (ولاسيما نسب السيولة أو الربحية) مما يخدم متطلبات متخذي قرارات الاستثمار مقارنة بالطرق الأخرى في الترجمة و التي يترتب على استخدامها اختلاف تلك النسب بعد الترجمة عما كانت عليه قبلها.
- ورغم هذه الخصائص المميزة لهذه الطريقة، إلا إنها تعرضت للعديد من أوجه النقد والتي من أبرزها ما يلي:
1. استخدام أسعار الصرف الجارية في ترجمة بنود المصروفات المدفوعة مقدما و الإيرادات المحصلة مقدما ضمن الأرصدة المدينة أو الدائنة، على الرغم من أنها تمثل أحداثا مالية تمت بالفعل و يتطلب ترجمتها مستقبلا استخدام أسعار الصرف التاريخية لها؛
 2. عدم تصدي تلك الطريقة للمشكلات العملية لترجمة القوائم المالية بتحديد سعر الصرف الملائم لطبيعة وخصائص بنود القوائم المالية، حيث لا يجب أن تطغى ميزة سهولة التطبيق على ضرورة الالتزام بالأسس العلمية المنطقية مهما كان درجة صعوبتها؛
 3. أن اعتماد هذه الطريقة في ترجمة البنود غير النقدية على أساس أسعار الصرف الجارية قد يترتب عليه وجود تخفيضات أو زيادة غير حقيقية في قيمتها في حالة انخفاض أو ارتفاع أسعار الصرف؛
 4. يعاب كذلك على هذه الطريقة خروجها عن التكلفة التاريخية، حيث يتم ترجمة الحسابات التي تظهر بالتكلفة التاريخية (الأصول الثابتة مثلا) بالشركة التابعة باستخدام الأسعار الجارية بينما تظل الأصول الموجودة في الشركة الأم مفصح عنها بالتكلفة التاريخية.

3. المقارنة بين طرق ترجمة القوائم المالية

بصفة عامة توجد أربع طرق محاسبية يمكن استخدامها في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة من العملة الأجنبية إلى عملة دولة المركز الرئيسي للشركة الدولية أو المتعددة الجنسيات ككل (الشركة الأم)، ويتطلب الأمر ضرورة الاختيار فيما بين تلك الطرق، حيث قد تستخدم أسعار صرف معينة في ترجمة بنود القوائم المالية في ظل كل طريقة على النحو التالي:

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

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

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

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

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

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

جدول يبين أوجه التشابه والاختلاف بين طرق المحاسبية للترجمة

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

			- الأصول الثابتة - الالتزامات ط.ق.م. - الإيرادات المستحقة - المصاريف المستحقة - المصاريف المدفوعة مسبقا - الإيرادات المحصلة مقدما
طريقة العناصر المتداولة والعناصر غير المتداولة	الأصول الثابتة الالتزامات طويلة .م حقوق الملكية	الإيرادات و الأعباء	- النقديات - حسابات المدينين - الاستثمارات المالية.ق.م - المخزون السلعي - الالتزامات .قصيرة الأجل - المصاريف المستحقة - مصاريف مدفوعة مسبقا - الإيرادات المستحقة - إيرادات محصلة مقدما

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية

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

أولاً: المعالجة المحاسبية وفق مدخل المعاملة الواحدة والمعاملة المزدوجة

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

1. وفق طريقة المعاملة الواحدة

لتوضيح المشاكل والمعاملات المحاسبية بإستخدام هذه الطريقة نستعرض الحالات التالية:

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

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

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

أولاً: قيد الشراء في دفاتر الشركة الجزائرية

1.900.000

من ح/ المشتريات

1.900.000

إلى ح/ الموردون

ثانيا: قيد السداد في دفاتر الشركة الجزائرية

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

يلي:

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

ولنفرض أن سعر الصرف في تاريخ السداد أصبح 1 أورو = 90 دج، في هذه الحالة يكون قيد الإثبات في

تاريخ السداد في دفاتر الشركة الجزائرية على النحو التالي:

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

نلاحظ حسب هذه الطريقة أن عملية الشراء وعملية السداد مرتبطتين فيما بينهما حيث يتم تعديل قيمة

الصفقة إذا تغير سعر الصرف في تاريخ السداد.

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

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

في 2008/05/01 قامت شركة جزائرية باستيراد مواد أولية من إحدى الشركات الإسبانية بمبلغ 25.000

دولار على أن تسدد قيمة هذه الصفقة بتاريخ 2008/06/01 علما أن سعر الصرف الدولار مقابل الأورو

والدينار كان على النحو التالي:

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

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

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

1- قيد الشراء:

1.625.000 من ح/ المشتريات

1.625.000 إلى ح/ الموردون

2- قيد السداد:

1.625.000 من ح/ الموردون

125.000 ح/ المشتريات

1.750.000 إلى ح/ النقديات

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

1- قيد البيع:

23.250	من ح/ الزبائن
23.250	إلى ح/ المبيعات

2- قيد التحصيل:

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

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

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

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

في تاريخ 2008/03/01 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة إيطالية بمبلغ 20.000 أورو وأن سعر الصرف في تاريخ الشراء للأورو كان $1 = 90$ دج، وأنه تم الاتفاق على أن عملية السداد تكون على قسطين متساويين كل ثلاثة شهور من تاريخ سداد القسط الأول الذي يكون في 2008/06/01 فإذا كان سعر 1

الأورو مقابل الدينار في هذا التاريخ يساوي 85 دج، وفي 2008/09/01 كان سعر الأورو يساوي 92 دج

تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

أولا: التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية

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

1.800.000 من ح/ المشتريات

1.800.000 إلى ح/ الموردون

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

900.000 من ح/ الموردون

850.000 إلى ح/ النقديات

50.000 ح/ المشتريات

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

900.000 من ح/ الموردون

20.000 ح/ المشتريات

920.000 إلى ح/ النقديات

ثانيا: التسجيل في دفاتر الشركة الإيطالية

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

20.000 من ح/ الزبائن

20.000 إلى ح/ المبيعات

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

10.000 من ح/ النقديات

10.000 إلى ح/ الزبائن

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

10.000 من ح/ المشتريات

10.000 إلى ح/ الموردون

2. وفق طريقة العمليتين أو المعاملة المزدوجة

لتوضيح المشاكل والمعالجات المحاسبية بإستخدام هذه الطريقة نستعرض الحالات التالية:

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

في 2008/02/01 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة برتغالية بمبلغ 20000 أورو على أن يتم

السداد في تاريخ 2008/03/01 علما بأن سعر الصرف في تاريخ الشراء كان يساوي 1 أورو = 95 دينار

جزائري..، فإن التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية حسب هذه الطريقة يكون على النحو التالي:

أولاً: قيد الشراء في دفاتر الشركة الجزائرية:

1.900.000 من ح/ المشتريات

1.900.000 إلى ح/ الموردون

ثانياً: قيد السداد في دفاتر الشركة الجزائرية

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

1.900.000 من ح/ الموردون

100.000 ح/ خسائر الصرف

2.000.000 إلى ح/ النقديات

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

100.000 من ح/ الأرباح والخسائر

100.000 إلى ح/ خسائر الصرف

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

1.900.000 من ح/ الموردون

100.000 إلى ح/ أرباح الصرف

1.800.000 ح/ النقديات

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

100.000 من ح/ أرباح الصرف

100.000 إلى ح/ الأرباح والخسائر

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

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

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

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

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

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

1. قيد الشراء: في تاريخ الشراء يجرى القيد التالي

1.625.000 من ح/ المشتريات

1.625.000 إلى ح/ الموردون

2- قيد السداد: في تاريخ السداد يجرى القيد التالي

1.625.000 من ح/ الموردون

125.000 ح/ خسائر الصرف

1.750.000 إلى ح/ النقديات

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

125.000 من ح/ الأرباح والخسائر

125.000 إلى ح/ خسائر الصرف

(الوحدة : الأورو)

ثانيا: التسجيل في دفاتر الشركة الإسبانية

1. قيد البيع: في تاريخ البيع القيد التالي

23.250 من ح/ الزبائن

23.250 إلى ح/ المبيعات

2. قيد التحصيل: في تاريخ التحصيل يجرى القيد التالي

24.750 من ح/ النقديات

23.250 إلى ح/ الزبائن

1.500 ح/ أرباح الصرف

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

1.500 من ح/ أرباح الصرف

1.500 إلى ح/ الأرباح والخسائر

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

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

في تاريخ 2009/01/10 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة سويدية بمبلغ 20.000 أورو وأن سعر

الصرف في تاريخ الشراء للأورو كان 1 = 90 دج، وأنه تم الاتفاق على أن عملية السداد تكون على قسطين

متساويين كل ثلاثة شهور من تاريخ سداد القسط الأول الذي يكون في 2009/03/10 فإذا كان سعر 1

الأورو = 85 دج، وفي 2009/06/10 كان 1 الأورو = 92 دج تكون المعالجة المحاسبية حسب هذه الطريقة

على النحو الموالي:

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

يكون الإثبات في تاريخ الشراء على النحو التالي:

1.800.000 من ح/ المشتريات

1.800.000 إلى ح/ الموردون

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

900.000 من ح/ الموردون

850.000 إلى ح/ النقديات

50.000 ح/ أرباح الصرف

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

900.000 من ح/ الموردون

20.000 ح/ خسائر الصرف

920.000 إلى ح/ النقديات

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

30.000 من ح/ أرباح الصرف

30.000 إلى ح/ الأرباح والخسائر

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

يكون الإثبات في تاريخ الشراء على النحو التالي:

20.000 من ح/ الزبائن

20.000 إلى ح/ المبيعات

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

10.000 من ح/ النقديات

10.000 إلى ح/ الزبائن

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

10.000 من ح/ المشتريات

10.000 إلى ح/ الموردون

ثانيا. المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة

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

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

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

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

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

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

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

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

- القيد الأول في تاريخ 2008/12/01: يتعلق بإثبات المشتريات والمبلغ المستحق السداد للشركة الفرنسية

بواسطة القيد التالي: (الوحدة: دج)

22.000.000 من ح/المشتريات

22.000.000 إلى ح/الموردون

- القيد الثاني في تاريخ 2008/12/01: من خلال دخول الشركة الجزائرية في عقد الصرف الآجل فإنها

أصبحت تستحق من البنك التجاري مبلغ 200.000 أورو، كما أنها تكون قد حددت قيمة المبلغ المستحق

السداد لهذا البنك وهو $(107 \times 200.000) = 21.400.000$ دج، وبالتالي يجرى قيد لإثبات امتلاك

الشركة الجزائرية لعقد صرف آجل كما يلي:

22.000.000 من ح/عقود صرف آجلة تحت التحصيل

21.400.000 إلى ح/عقود صرف آجلة تحت الدفع

600.000 ح/ خصم سعر الصرف الآجل (مكسب)

يلاحظ أن نتيجة الاختلاف بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الآني ظهرت في شكل خصم دائن وهو

بمطابقة مكسب للشركة الجزائرية، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولية (IAS21) والمتعلقة بعقود الصرف الآجلة لتغطية

الصفقات بالعملات الأجنبية، تكون المعالجة المحاسبية للخصم أو العلاوة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر

طوال مدة العقد.

- القيد الثالث في تاريخ 2008/12/31: حيث يتم في نهاية كل فترة مالية إعادة تقييم قيمة الالتزامات

والحقوق للشركة لتعكس قيمتها في تاريخ الإقفال، وعليه تقوم الشركة الجزائرية بإعادة تقييم حساب الموردين (المورد

الفرنسي) من خلال مقارنة سعر الصرف الآني في تاريخ إبرام العقد مع سعر الصرف الجاري في تاريخ إقفال الحسابات على النحو التالي:

$$(110 - 105) \times 200.000 = 1.000.000 \text{ دج}$$

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

1.000.000	من ح/ الموردون
1.000.000	إلى ح/ أرباح الصرف

● القيد الرابع في تاريخ 2008/12/31: تسوية حساب المدينين (عقود صرف آجلة تحت التحصيل) من خلال مقارنة سعر الصرف الآني في تاريخ إبرام العقد وسعر الصرف الجاري في تاريخ إقفال الحسابات على النحو التالي:

$$(110 - 105) \times 200.000 \text{ أورو} = 1.000.000 \text{ دج}$$

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

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

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

1.000.000 من ح/ أرباح الصرف

300.000 ح/ استنفاد خصم الصرف للآجل

1.000.000 إلى ح/ خسائر الصرف

300.000 ح/ الأرباح والخسائر

● القيد السادس في تاريخ 2009/01/31: بهذا التاريخ ستسلم الشركة مبلغ 2.00.000 أورو من البنك

التجاري وبالتالي ستجري الشركة الجزائرية القيد اللازم لإثبات استلام العملة الأجنبية مقومة حسب سعر الصرف في تاريخ الاستلام (1 أورو = 108 دج).

21.600.000 من ح/ النقدية

21.000.000 إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل

600.000 ح/ أرباح تغير أسعار الصرف

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

21.400.000 من ح/ عقود صرف آجلة تحت الدفع

21.400.000 إلى ح/ النقدية

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

21.000.000 من ح/ الموردون

600.000 ح/ خسائر الصرف

21.600.000 إلى ح/ النقديات

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

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

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

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

في 2009/09/01	كان سعر الصرف أورو 162.9 دج
في 2010/12/31	كان سعر الصرف أورو 162.0 دج
في 2010/02/28	كان سعر الصرف أورو 159.5 دج

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

من ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 16.250.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت الدفع 16.250.000

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

من ح/ خسائر تغير أسعار الصرف 50.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 50.000

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

من ح/ الأرباح والخسائر 50.000

إلى ح/ خسائر تغير أسعار الصرف 50.000

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

من ح/ خسائر تغير أسعار الصرف 250.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 250.000

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

من ح/ النقدية (عملة أجنبية) 15.950.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 15.950.000

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

16.250.000 من ح/ النقدية

16.250.0000 إلى ح/ النقدية (عملة أجنبية)

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

16.250.000 من ح/ عقود صرف آجلة تحت الدفع

16.250.000 إلى ح/ النقدية

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

250.000 من ح/ الأرباح والخسائر

250.000 إلى ح/ خسائر الصرف

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

تطبيقا لطريقة سعر الصرف الجاري يتم ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي تمهيدا لإعداد القوائم المالية الموحدة

للمجموعة وفقا لما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية من خلال معيارها رقم (21).

1. ترجمة قائمة الدخل

فيما يلي قائمة الدخل لفرع شركة جزائرية في بريطانيا عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31 والتي تم

تسليمها إلى للشركة الأم في الجزائر في ذات التاريخ والمعدة بالجنه الإسترليني:

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

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
1.100.000		المبيعات (رقم الأعمال)
(800.000)		تكلفة المبيعات
	400.000	مخزون أول مدة
	1.000.000	مشتريات
	1.400.000	مخزون آخر المدة
300.000		إجمالي الدخل
100.000		الأعباء التشغيلية
	3.600	الأعباء التجارية
	54.000	الأعباء الإدارية
	10.000	أعباء تشغيلية أخرى (تمويلية وعمومية)
200.000		النتيجة التشغيلية (صافي دخل التشغيل)
	120.000	منتجات المالية
	40.000	الأعباء المالية
280.000		صافي الدخل قبل الضريبة
		الضرائب الواجبة
		النتيجة الصافية للسنة المالية

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

التالي:

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

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

● إجراءات ترجمة قائمة الدخل: يتم ترجمة المبيعات على أساس متوسط سعر الصرف لسنة 2006 لأن

المبيعات تمت خلال السنة وليس في نهاية الفترة لذلك يتم ترجمتها على أساس متوسط أسعار الصرف لسنة

2006 (1 جنيه = 160 دج)، أما بالنسبة للمخزون أول المدة يتم ترجمته على أساس سعر الصرف الجاري في

نهاية سنة 2005 (1 جنيه = 154 دج)، أما باقي بنود قائمة الدخل فيتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري في

تاريخ 2006/12/31 (1 جنيه = 155 دج) لأنها خاصة بهذه الفترة المالية

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

على النحو التالي:

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

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
176.000.000		المبيعات (رقم الأعمال)
(123.600.000)		تكلفة المبيعات
	61.600.000	مخزون أول مدة
	155.000.000	مشتريات
	216.600.000	مخزون آخر المدة
52.400.000		إجمالي الدخل
15.500.000		الأعباء التشغيلية
	5.580.000	الأعباء التجارية
	8.370.000	الأعباء الإدارية
	1.550.000	أعباء تشغيلية أخرى (تمويلية وعمومية)
36.900.000		النتيجة التشغيلية (صافي دخل التشغيل)
	18.600.000	منتجات المالية
	6.200.000	الأعباء المالية
49.300.000		صافي دخل الترجمة
43.400.000		صافي الدخل قبل الضريبة
		الضرائب الواجبة

النتيجة الصافية للسنة المالية		
فروق ترجمة قائمة الدخل		5.900.000

2. ترجمة قائمة المركز المالي (الميزانية)

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

الأصول		الخصوم	
الأصول الثابتة:	260.000	حقوق الملكية:	
أراضي	45.000	رأس المال	720.000
مباني	55.000	احتياطات	450.000
أثاث وتركيبات	100.000	أرباح محتجزة	150.000
سيارات	60.000		120.000
الأصول المتداولة:	1.240.000	الالتزامات طويلة الأجل:	250.000
النقدية	200.000	قرض طويل الأجل	250.000
المدينون	400.000		
استثمارات مالية قصيرة الأجل	40.000		
بضاعة	600.000		
أرصدة مدينة:	20.000	الالتزامات المتداولة:	500.000
مصروفات إيجار مقدم	13.000	دائنون	230.000
إيرادات مستحقة	7.000	قرض قصير الأجل	270.000
مجموع الأصول	520.000.	مجموع الخصوم	1.520.000

وقد أرفقت هذه القائمة بمعلومات إضافية تشمل:

1. بند الأصول الثابتة:

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

ب- تم شراء السيارات في 2004/7/1.

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

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

2. بند حقوق الملكية:

1. يمثل رصيد الأرباح المحتجزة أرباح هذا العام.

2. يمثل رصيد رأس المال المدفوع في 2002/01/01 وهو عبارة عن أسهم عادية.

3. الاحتياطات تم تكوينها خلال السنتين 2004 و 2006 على التساوي.

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

● إجراءات ترجمة قائمة المركز المالي: يتم ترجمة جميع الأصول المتداولة والثابتة بسعر الصرف الجاري في نهاية

الفترة المالية لسنة 2006، أما فيما يخص الإلتزامات القصيرة والطويلة الأجل فيتم استخدام سعر الصرف الجاري

في نهاية سنة 2006 عند ترجمتها، أما حقوق الملكية فيتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف التاريخي أي في تاريخ

نشوء الإلتزام بالخصم:

1. رأس المال: يتم ترجمته عند تكوين الشركة، أي في سنة 2002 (سعر الصرف السائد في 2002/01/01

[1 جنيه = 150 دج].

2. الإحتياطات: يتم ترجمتها عند تشكيل الإحتياط، أي تاريخ نشوء الإحتياط (75.000 بسعر الصرف السائد في 2004/12/31 [1 جنيه = 151 دج] و 75.000 بسعر الصرف السائد في 2005/12/31 [1 جنيه = 154 دج]).

3. الأرباح المحتجزة: يتم ترجمتها في تاريخ تحقيقها أو في سنة تحقيقها (سعر الصرف السائد في 2005/12/31 [1 جنيه = 154 دج]).

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

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

الأصول		الخصوم	
أراضي	6.975.000	رأس المال	67.500.000
مباني	8.525.000	إحتياطات	22.875.000
أثاث وتركيبات	15.500.000	أرباح محتجزة	18.480.000
معدات النقل	9.300.000		
مجموع الأصول الثابتة:	40.300.000	مجموع حقوق الملكية:	108.855.000
النقدية	31.000.000	قرض طويل الأجل	38.750.000
المدينون	62.000.000		
أوراق قبض	40.000		

بضاعة	93.000.000		
مجموع الأصول المتداولة:	192.200.000	الالتزامات طويلة الأجل:	38.750.000
مصفوفات إيجار مقدم	2.015.000	دائنون	35.650.000
إيرادات مستحقة	1.085.000	قرض قصير الأجل	41.850.000
أرصدة مدينة:	3.100.000	الالتزامات المتداولة:	77.500.000
		فروق ترجمة قائمة الدخل	5.900.000
		فرق ترجمة قائمة المركز المالي	(3.155.000)
مجموع الأصول	235.600.000	مجموع الخصوم	235.600.000

خلاصة

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

إن أثر هذه الاختلافات على نتيجة النشاط و المركز المالي يمكن الوقوف عليه بشكل عام من خلال استعراضنا للحالات التطبيقية، حيث يتضح انه توجد اختلافات مهمة على النتائج المحاسبية لترجمة القوائم المالية لنفس

الشركة باختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة في عملية الترجمة، وبدون شك هذا الأمر له انعكاساته السلبية على فائدة المعلومات المحاسبية خاصة و أن هذه النتائج تقوم على نفس الحقائق و الأحداث الاقتصادية لنفس الشركة و نفس الفترات المالية .

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

المحور الخامس: محاسبة المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور في المنهج المحاسبي، ولقد نشأ هذا التطور نتيجة للزيادة المطرد في حجم و قدرات المنشآت الاقتصادية وبصفة خاصة الشركات المساهمة، فكثيرا من المنشآت الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية وبيئية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة نظر الاقتصاد الوطني او من وجهة نظر الاطراف ذات المصلحة التي تتعامل مع تلك المنشآت بشكل مباشر او غير مباشر، فمن المعروف ان المنشأة الاقتصادية تؤثر في مصالح فئات عديدة من المجتمع لعل اهمها المستثمرين الحاليين و المترقبين، وادارة المنشأة، و المقرضين الحاليين والمترقبين، والجهات الحكومية المختلفة، و العاملين فيها، و العملاء (المستهلكين)، والموردين وغيرهم .

ونظرا لاحتمالات تعارض مصالح هذه الفئات، فان هناك اتجاهها بوجوب الالتزام بوجهة النظر البيئية و الاجتماعية، اي ان التقارير المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية يجب ان تسلك منهاجا شموليا بحيث تغطي اتجاهات كافة المجتمع وعدم تغليب وجهة نظر معينة في انتاج المعلومات على وجهة نظر فئات اخرى و بالتالي عدم اعطاء فئة معينة ميزة نسبية عن فئة اخرى و ذلك تجنباً لعدم التأثير في عدالة توزيع المنافع بين الفئات المكونة للمجتمع وبذلك فان على المحاسب ان يراعي النفع العام عند اعداد التقارير المالية الامر الذي يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع الاضرار التي تتحملها فئة او فئات اخرى و بحيث يكون الاثر النهائي في صالح المجتمع بكامله

ان اول ما يتطلبه النفع العام هو التوسع في الافصاح المحاسبي عن المجالات المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية مما يتطلب نمودجا محاسبيا مبنيا على اساس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان و المكان وبما يحقق الاتجاه النفعي لكافة فئات المجتمع، الامر الذي يعزز دور المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية

وطبقا لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي على بديل آخر على اساس اثاره الاقتصادية وليس على اساس اثاره على مصالح فئات معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية و بالتالي يتطلب الامر ان يكون نموذج المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية يحقق توسعا في القياس و الافصاح المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الاثار التي تتعدى فيها اصحاب المصالح المباشرة في المنشأة الاقتصادية الى الاثار الخارجية التي اصبحت تعرف باحتساب التكلفة الاجتماعية و العائد الاجتماعي

كما ان المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية لها جانب اخر وهو يختص بالعلاقة بين الحسابات على مستوى المنشأة الاقتصادية او ما يعرف بالمحاسبة الجزئية و بين الحسابات على مستوى الاقتصاد الوطني و ان الاخذ بوجهة نظر الاقتصاد الكلي في حسابات المنشأة الاقتصادية يصبح قابلا للتجميع وصولا الى الاجماليات و المؤشرات الوطنية هو جوهر الاهتمام فيما بات يعرف بالمحاسبة الوطنية ومما لا شك فيه ان اعداد الحسابات الكلية سوف يتطلب الخروج على بعض المبادئ المحاسبية ومنها تقويم الاصول باستخدام القيم الجارية و بالتالي ضرورة الاعتراف بتحقيق الارباح على اساس الانتاج وليس على اساس البيع

اولا :تطور المحاسبة الاجتماعية و اهميتها :

من الفكر المحاسبي خلال تطوره بمراحل متعددة فقد نشأت هذه المحاسبة نتيجة لزيادة حجم وقدرات الوحدات المحاسبية و لاسيما الشركات المساهمة و الذي ادى بدوره الى زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمشروع من قبل مجموعات مختلفة (اصحاب المشروع العملاء المستثمرين -الجهات الحكومية المختلفة) وزيادة اهتمام ادارة المشروع ومتخذي القرارات و الجهات الحكومية بقيام المشروع بالانشطة الاجتماعية المنوط بها و مايفرضه ذلك من اعباء اضافية وان المتبع لتطور المحاسبة الاجتماعية يجد انها مرت عبر ثلاث مراحل هي :

المرحلة الاولى :

تتحد فيها مسؤولية المنشأة في توجيه الموارد المتاحة بما يحقق زيادة في الارباح مع الالتزام بالقيم و القواعد السائدة في المجتمع

المرحلة الثانية :

تتحمل فيها المنشأة نوعين من المسؤولية :

*مسؤولية اجتماعية : تتمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي و الحد من الآثار السلبية لنشاط المنشأة

*مسؤولية خاصة : تتمثل في تحقيق ارباح لاصحاب المنشأة

وطبقا لذلك اصبحت المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المنشأة تشكل قيда على تعظيم الارباح حيث انها تقتضى قيام المشروع بانشطة الزامية ومراعاة تاثير تلك الانشطة على المجتمع ككل الى جانب مدى تحقيق و اشباع بعض المتطلبات الاجتماعية التي تستلزمها القوانين و السياسات العامة و الاعراف الاجتماعية السائدة

المرحلة الثالثة :

ينظر فيها الى المنشأة على انها نظام فرعي اجتماعي داخل نظام اجتماعي اكبر و انه يجب على ادارة المنشأة ان تحافظ على توازن هذا النظام و ذلك تحقيقا لاغراض النمو و البقاء اي ان المصلحة الذاتية للمنشأة مرتبطة ارتباطا قويا بتحقيق الرفاه الاجتماعي العام فلم يعد هدف النشاط الاقتصادي هو تعظيم الربح فقط بل اصبحت هو تحقيق مستوى مرضي و مناسب من الربح بما ينسجم مع تحقيق الاهداف الاجتماعية و التوافق بين اهتمامات كافة الفئات ذات المصالح المختلفة مثل (مطالبة العاملين بزيادة الاجر و مطالبة المساهمين بتوزيعات اعلى للارباح و مطالبة العملاء بسعر منخفض وجودة اعلى)

قد اصبح من المتعارف عليه في الوقت الحالي ان المسؤولية الاجتماعية تعنى القيام بانشطة الزامية او ادارية تستهدف الحد من النتائج السلبية لنشاط المشروع المساهمة ايضا في حل المشاكل الخاصة بالمجتمع الذي يعمل المشروع فيه

ان ظهور المحاسبة الاجتماعية قد اثار قضية هامة تتعلق بقياس الاداء الاقتصادي و المالي للاحداث و الظروف و العمليات التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية و التي تنعكس اثارها الاجتماعية خارج الوحدة المحاسبية الامر الذي دعا جهات عديدة بالاضافة الى المالكين الى الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الاجتماعية للحفاظ على صحة الانسان ومكافحة المشاكل و الاضرار الاجتماعية (كتلوث البيئة) و تحقيق الامن و السلامة المهنية و بالتالي اصبح القياس المحاسبي يشمل الاثار الخارجية لتصرفات المنشاة و تتمثل في ما يعرف بالتكلفة الاجتماعية و العائد الاجتماعي.

و هذا وتظهر اهمية المحاسبة الاجتماعية نتيجة العديد منى العوامل اهمها:

- 1-تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمنشات الاقتصادية حيث كانت مسؤولية المنشات امثل في تحقيق الربح لاعتباره الهدف الهام في تقييم الاداء و ان المنشاة لن تستمر في اعمالها دون تحقيق ارباح الا ان الظروف الاجتماعية و البيئية المحيطة بالمنشاة لنشاطها قد اثر في مكانة هذا الهدف فلم تعد الارياح المحققة تستخدم كمعيار شامل لتقييم الاداء بل يتعين القيام بتحليل شامل للاثار الاجتماعية التي تخلفها المنشات و توفير البيانات الملائمة عن التكاليف و المنافع الاجتماعية المترتبة عليها و كيفية توزيع تلك المنافع على المجتمع
- 2-ازدياد المطالبة من قبل بعض الهيئات و الجمعيات المهنية للمنشات الاقتصادية بالافصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي لا سيما بعد التطور الكبير في المجال الصناعي و زيادة التلوث للبيئة المحيطة بالمشاريع مما تطلب ضرورة الافصاح عن هذا الاداء لمعرفة مدى قيام المنشاة بمسؤولياتها الاجتماعية

3-التوجه نحو احتساب التكلفة الاجتماعية عند تحديد التكلفة الفعلية لانشطة المنشآت فعلى الرغم من تجاهل

تلك التكلفة الا ان ها تعتبر عنصرا مؤثرا في تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط المنشأة

4-ادى التركيز على جانب التكاليف في مجال قياس الاداء الاجتماعي و اهمال المنافع الاجتماعية الى الى ارتفاع

التكاليف الكلية للمنشآت لذلك فانه لابد من الاخذ في الاعتبار هذه التكلفة عند مقارنتها مع مشروعات اخرى

لا تتحمل مسؤولية اجتماعية عن ادائها

ثانيا :الاطار العام لقياس التكاليف و المنافع الاجتماعية :

1-طبيعة و اسس قياس التكاليف الاجتماعية :

هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس التكلفة الاجتماعية فوجهة النظر

المحاسبية تعتبر ان التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها الوحدة الاقتصادية و لايتطلبها نشاطها الاقتصادي و

تتصف هذه التكلفة بعدم حصول المنشأة على اي عائد اقتصادي او منفعة مباشرة مقابلها

وتقبل المؤسسة تحمل هذا النوع من التكلفة اما اختيارا او اجباريا وفقا للقوانين التي تفرضها الحكومة اما وجهة

النظر الاقتصادية فتعتبر ان التكلفة الاجتماعية هي عبارة عما يتحمله المجتمع من اضرار نتيجة ممارسة المنشأة

لنشاطها الاقتصادي (كتلوث البيئة -ادارة الضجيج-قطع الاشجار ...)

فتلوث الهواء يؤثر على صحة المواطنين المقيمين و يترتب على ذلك تكلفة اجتماعية يقع عبؤها على المجتمع و

يطلق على هذه التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية (تكلفة الفرصة البديلة)

وفي الواقع فانه من النادر ان تتطابق وجهتي النظر المحاسبية و الاقتصادية حول تحديد التكلفة الاجتماعية و بالتالي

فانه لا يمكن الاخذ بوجهة النظر المحاسبية فقط لاننا نكون بذلك قد اهملنا مايتحمله المشروع من تكلفة مساهمة

منه في تحمل مسؤولياته الاجتماعية و بالتالي يجب الاخذ بوجهتي النظر معا لتلافي القصور في كل منهما .

2-اسس قياس التكاليف الاجتماعية :

يجب ان يشمل قياس التكاليف الاجتماعية على مايلي :

*المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للجهات الحكومية و لاتوجد مشكلة في قياس هذا النوع من التكلفة لانه في الاصل مبالغ نقدية معروفة بدقة

*المبالغ التي تتحملها المنشأة اختيارا ولا تتعلق بنشاطها الاقتصادي وتشمل قياس تكلفة الاصول التي تستخدمها المنشأة لتحقيق اهدافها الاجتماعية كاقامة استراحات العمال و محطات تنقية المياه و انشاء الملاعب و الكافتيريا و غيرها حيث تقاس هذه الاصول بالتكلفة التاريخية و يتم في كل سنة مالية حساب قسط الاهتلاك المتعلق بها

*الاضرار التي يتحملها المجتمع :

هناك صعوبة في قياس الاضرار التي يتحملها المجتمع و تنشأ المشكلة في كيفية خضوع هذه الضرر للقياس الكمي و كيفية ترجمته الى قيم نقدية فهناك صعوبة كبيرة في القياس المباشر للاضرار لذلك يتم اللجوء الى طرق غير مباشرة للتعبير عن الاضرار نقديا ومن هذه الطرق :

-قياس تكلفة منع حدوث الاضرار الاجتماعية :

يقوم هذا الاسلوب على افتراض انه كلما قامت المنشأة بالانفاق على منع التلوث مثلا انخفضت الاضرار التي تصيب المجتمع من هذا التلوث و بالتالي فان تكاليف المنع هي الاقرب الى تحديد التكاليف الاجتماعية (قيمة الاضرار) و ان الافتراض بوجود علاقة عكسية بين قيمة الاضرار التي يتحملها المجتمع و تكاليف المنع ليس صحيحا في جميع الحالات ففي بعض الاحيان قد يؤدي انفاق مبلغ ضئيل نسبيا الى منع اضرار اجتماعية ذات قية كبيرة اجتماعيا و بالتالي فان منع حدوث الاضرار لا تكون مساوية عادة لقيمة هذه الاضرار و مع ذلك فان تكاليف المنع تمثل افضل رقم تقريبي لقيمة الاضرار التي تصيب المجتمع

-تكاليف التصحيح :

وهي المبالغ التي يقوم المشروع بانفاقها لغرض اعادة بعض مواد المجتمع لحالتها الاصلية تقريبا اة انشاء مورد جديد ليحل مكان المورد الاجتماعي الذي تآثر بالانشطة الاقتصادية للمشروع مثل تطهير مكان من التلوث الذي احدثه المشروع

ثالثا :المحاسبة عن التكاليف و الالتزامات البيئية و الاجتماعية و الافصاح عنها :

تعرف البيئة بانها المحيط المادي الطبيعي وهو يشمل الهواء الماء الارض النباتات و الحيوانات و ان الآثار السلبية لا تتحملها المنشأة الاقتصادية بل يتحملها المجتمع بشكل عام و تشمل

1-الاعتراف بالتكاليف البيئية و الاجتماعية :

تحدد التكاليف البيئية في تكاليف الاجراءات المتخذة او المطلوبة اتخاذها لمعالجة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط المنشأة و التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

*تكاليف التخلص من النفايات

*المحافظة على جودة الهواء و تحسينها

*اجراءات البحوث البيئية

*الغرانات الناتجة عن مخالفة القوانين التي تحافظ على البيئة

هذا و يجب الاعتراف بالتكاليف البيئية و الاجتماعية في الفترة التي تحدث فيها ثم استيفاء معايير الاعتراف بها كاصل من الاصول و اطاؤها في قائمة الدخل على مدى الفترة الحالية و الفترات المستقبلية المناسبة مع مراعاة ان يتم رسملة التكاليف البيئية اذا كانت تؤدي الى :

*زيادة قدرة الاصول الاخرى التي تملكها المنشأة (زيادة كفاءتها)

*حفظ او منع التلوث المرجح ان يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل

*المحافظة على البيئة

وفي بعض الحالات يمكن ان تتصل تكلفة بيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة ومن امثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون قد لحق بملكية قبل حيازتها او حادث او انشطة اخرى قد تمت في فترة سابقة و يجب تنظيفها او تنظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة و تكاليف التخلص من نفايات خطرة نشأت في فترة سابقة او معالجتها كجزء من مساهمتها في المحافظة على البيئة

2-قياس المنافع الاجتماعية :

تتناول معظم الدراسات موضوع قياس المنافع الاجتماعية ولكن تظهر هناك صعوبة اساسية في قياس تلك المنافع وهي تمثل عقبة في بناء اي نموذج مقترح للافصاح عن معلومات الاجتماعية و تعود صعوبة القياس الى المعوقات التالية :

ا- ان فوائد المنافع الاجتماعية يتحقق معظمها لاطراف خارج المشروع فالانشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع اجتماعية للمجتمع و ليس للمشروع فهذه المنافع يصعب قياسها نقدا (مثل :المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من التلوث الهواء التي تحدثه عمليات تشغيل المشروع و كذلك قياس المنافع الاجتماعية التي تستخدم لشجير منطقة المشروع ...الخ

ب- صعوبة تقدير قيمة نقدية لهذا المنافع بالاضافة الى صعوبة التحقق منها الاخذ لو امكن تحديدها كما لا يتفق مع سياسة الحيطه و الحذر التي يتبعها المحاسبون

ج- ان العائد الاجتماعي الذي يمثل المنفعة التي تعود على المجتمع نتيجة انشاء المنشآت الاقتصادية له عدة فوائد:
- في مجال الموارد البشرية : يتمثل العائد في توفير فرص العمل و صقل الخبرة عن طريق برامج التدريب و رفع مستوى المعيشة و المحافظة على صحة العمال عن طريق برامج الرعاية الصحية

- في مجال البيئة : يتمثل العائد في قيام المنشأة بجهود لتنقية المياه او الاراضي الملوثة او شق الطرق او انشاء الحدائق ...الخ

- في مجال السلع و الخدمات : يتمثل العائد في توفير سلع و خدمات لجميع افراد المجتمع ذات مزايا كبيرة مثل عمر المنتج و سعر مناسب لمستوى المعيشة و المساهمة في تحقيق الامن الغذائي

د- الدخل الاجتماعي :

يمثل الدخل الاجتماعي صافي المساهمة الاجتماعية للمنشأة معبرا عنه بالفرق بين الربح المحاسبي و الاسهام الاجتماعي للمنشأة و الذي يتمثل بالفرق بين التكاليف و المنافع الاجتماعية و يمكن التعبير عنه بالمعادلة الآتية:

الدخل = الربح المحاسبي - الاسهام الاجتماعي

هـ- الاطراف الاجتماعية المستفيدة :

تتمثل الاطراف المستفيدة داخل المجتمع بتلك الاطراف التي ترتبط بعلاقة اجتماعية و تقع على الادارة المسؤولية تجاهها و هي تستخدم مخرجات المنشآت التي تعمل ضمن المجتمع و تتأثر بمخالفاتها مثل (المستثمرين و المستهلكين و العمال... الخ)

فالمحاسبة المالية تهتم فقط بحقوق الملاك و التغيرات التي تطرأ عليها في حين ان المحاسبة الاجتماعية تتوسع في تحديد الاطراف التي تهتم بها و ذلك من اجل تحقيق اهدافها

و- صافي الاصل الاجتماعي :

يستخدم صافي الاصل الاجتماعي في اي منشأة لقياس اجمالي المساهمة في رفاهية المجتمع ومن الواضح ان هذا المفهوم لا يستخدم في المحاسبة المالية بالرغم من اهميته في مجال اتخاذ القرارات

3- الافصاح عن التكاليف البيئية و الاجتماعية :

يجب الافصاح عن كافة انواع البنود التي تعتبرها المنشأة ضمن التكاليف البيئية مع بيان حجم تلك التكاليف المحلة على قائمة الدخل و تلك المرسمة خلال الفترة حيث يتطلب الافصاح عن الامور التالية:

*تكاليف معالجة النفايات السائلة و الصلبة و الغازات ...

* الغرامات و الجزاءات المترتبة على عدم امتثال بالانظمة و القوانين البيئية

* التعويضات المدفوعة للغير

4- الاعتراف بالالتزام البيئي :

يتسم الاعتراف عادة بالالتزام البيئي المتعلق بتحمل المنشأة تكلفة بيئية وفق القوانين الصادرة بهذا الشأن مثل ازالة التلوث الذي تسببه المنشأة اثناء عملياتها التشغيلية و اذا تعذر تقدير مبلغ الالتزام البيئي كليا او جزئيا يجب الكشف عن ذلك في الايضاحات حول القوائم المالية و الجدير بالذكر ان هناك عدة طرق لقياس الالتزامات البيئية منها:

* طريقة القيمة الراهنة (المبلغ المطلوب في الوقت الحاضر)

* طريقة التكلفة الجارية

هذا و يعتبر الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف و الالتزامات البيئية امر مهم لتوضيح البنود الميزانية العمومية و في قائمة الدخل او لزيادة الايضاحات المتعلقة بها كما يمكن ادراج المعلومات التي يتم الكشف عنها اما في القوائم او في ملاحظات حول القوائم المالية و عند تقرير الافصاح عن بند من بنود القوائم او عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر ما اذا كان البند يشكل اهمية نسبية من عدمه

هذا و يتم الافصاح باحدى الطريقتين :

* طريقة الدمج

* طريقة الفصل

1- طريقة الدمج : تقوم هذه الطريقة على دمج معلومات محاسبة المسؤولية الاجتماعية مع معلومات المحاسبة المالية

ضمن قوائمها المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي)

وتطبق هذه الطريقة مفاهيم تنسجم مع مفاهيم المحاسبية التقليدية مثل مفهوم العمليات الاجتماعية تكاليف اجتماعية منافع اجتماعية

كما انما تفترض امكانية القياس النقدي لظواهر و اثار المسؤولية الاجتماعية رغم صعوبة القياس بدقة وعدم امكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات كما ان عملية الدمج تعقد المعلومات و تؤثر عليها سلبا و منها طريقة العرض حسب قائمة العمليات الاقتصادية الاجتماعية: (نموذج LINOWES)

وتمثل هذه القائمة نتيجة المقابلة الزمنية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة و السالبة في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية (مجال الموارد البشرية - مجال المورد الطبيعية - مجال المنتج او الخدمة) ثم يتم تقسيم كل مجال الى تأثيرات موجبة او سالبة كما يتبين من الشكل رقم (1)

ب- طريقة الفصل و تشمل قائمة التأثيرات المالية ويعبر عنها حسب النموذج ESTES الشكل كالآتي:

- تقارير وصفية: تاخذ هذه الطريقة بأسلوب الرقابة للأنشطة الاجتماعية للوحدة حيث يتم تقويم و تحليل التكاليف و المنافع المتعلقة بتلك الأنشطة

- تقارير المدخلات: وهي تقارير تفصح عن الجانب التكاليفي فقط لآثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية

- تقارير المدخلات و المخرجات: وهي تقارير تفصح عن تكاليف و منافع أنشطة المسؤولية الاجتماعية - تقارير

الاداء البيئي و الاجتماعي متعدد الابعاد و تشمل هذه التقارير المعلومات الواردة حسب الشكل كالآتي:

* معلومات على النتائج التي يعتبرها القانون حد ادنى لتحقيق اهداف المسؤولية الاجتماعية

* معلومات توضيحية حول تأثير العمليات البيئية الاجتماعية

* معلومات للحكومة عن مدى التزام المشروع بمسؤولية الاجتماعية

* معلومات حول مجالات المساهمات البيئية و المساهمات العامة و المورد البشرية

5- القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية :

في حالة ظهور تقرير الاداء البيئي و الاجتماعي متعدد الابعاد انحرافات غير ملائمة عند مقارنة المستويات الفعلية بالمعيارية يتعين ان يقوم المشروع بواجباته للوفاء بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية و يتم تحديد هذه الابعاء من خلال القائمة المالية لتاثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية كما هو موضح في الشكل المرفق.

شكل يوضح نموذج LINOWES قائمة العمليات الاقتصادية - الاجتماعية

1- مجال الموارد البشرية - برامج تدريب العاملين - مساهمة في الهيئات التعليمية - الزيادة في التكاليف بسبب تنفيذ برنامج تشغيل الاقليات - مصاريف حضانة اطفال العاملين - التكاليف المؤجلة التي تخص تركيب اجهزة الامن الصناعي			
2- مجال المورد الطبيعية - استصلاح اراضي تستخدم للتخلص من المخلفات - تكاليف تركيب اجهزة القراية على التلوث - تكاليف التخلص من المخلفات السامة - تكاليف مؤجلة لاعادة استصلاح موقع المشروع - تكاليف مقدرة لتركيب وحدة تنقية المخلفات			
3- مجال المنتج - مرتبات القائمين باختبار امان المنتج - تكلفة استخلاص السموم من المواد المستخدمة في التغليف - تكلفة اجهزة اختبار امان المنتج لم يتم تركيبها			
اجمالي العمليات الاقتصادية - الاجتماعية			

شكل يوضح نموذج ESTES قائمة التأثيرات المالية

المنافع الاجتماعية : السلع او الخدمات التي تم توفيرها مدفوعات للعناصر الاجتماعية عمالة متاحة (اجور و مرتبات) مدفوعات لموردي السلع و الخدمات ضرائب مسددة توزيعات خيرية توزيعات و ارباح موزعة قروض و مدفوعات اخرى			
منافع اضافية مباشرة للعاملين هبات للغير في شكل خدمات بشرية و معدات و تسهيلات تحسينات بيئية منافع اخرى			
اجمالي المنافع الاجتماعية			
التكاليف الاجتماعية سلع و مواد اولية تم الحصول عليها مباني و معدات مشتراة عمل و خدمات مستخدمة			
فروقات وظيفية عند التعيين (خارجية) اثناء العمل في المركز الوظيفي و الترقية (داخيلة)			
اضرار و امراض تسببها عمليات المشروع خدمات و تسهيلات عامة مستخدمة			
اضرار بيئية اضرار للاراضي تلوث المياه ضوضاء			

مخلفات صلبة			
تشويه الشكل الجمالي للبيئة			
اضرار اخرى للبيئة			
مدفوعات من عناصر اخرى للمجتمع			
مدفوعات مقابل سلع وخدمات			
زيادة في راس المال			
سلف			
مدفوعات اخرى			
تكاليف اخرى			
اجمالي التكاليف الاجتماعية			
الفائض (العجز) الاجتماعي العام			
ملاحظات عن :			
- التأثيرات غير المباشر العامة المرتبطة بالمدخلات			
- التأثيرات غير المباشرة العامة المرتبطة بالمخرجات			
- اسس القياس و التقييم			
- مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية			

شكل يوضح تقرير الاداء البيئي و الاجتماعي متعدد الابعاد

اولا: مجال المساهمات البيئية :

الانحرافات	المستويات الفعلية	المستويات القياسية	وحدة القياس	العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية
			مجم/م3 مجم/م3 ديسيل	1-عناصر مسببة لتلوث الهواء اول اكسيد الكربون ثاني اكسيد الكربون الضوضاء
			جزء/مليون	2-عناصر مسببة

			جزء/مليون	تلوث المياه : درجة الحرارة الاكسجين الحراري
			جزء/مليون	3-عناصر مسببة تلوث التربة املاح ذائبة الكبريتيدات
			جزء/مليون	

ثانيا: مجال المساهمات العامة :

المقدار	البيان
	1-توفير فرص عمالة : عدد العاملين بالمشروع نسبة العاملين من الذكور نسبة العاملين من الاناث عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المشروع عدد العاملين المعوقين نسبة العاملين المعوقين لاجمالي عدد العاملين
	2-الرفاهية المادية للعاملين متوسط الاجر في المشروع متوسط الاجر في الصناعة نسبة الزيادة (النقص) في متوسط الاجر عن متوسط الصناعة
	3-عناصر مسببة لتلوث الهواء عدد الوحدات السكنية عدد الاسر المستفيدة عدد الافراد الاسر المستفيدة نسبة مساحة الارض المقامة عليها المباني لاجمالي مساحة المشروع
	4-خدمات المواصلات عدد السيارات المخصصة لنقل الافراد عدد المستفيدين بخدمة النقل

	نسبة المستفيدين بخدمة النقل لاجمالي عدد العاملين
	5-الخدمات الصحية : عدد الاسر المتاحة بالوحدة الصحية عدد الاطباء العاملين بالوحدة الصحية عدد المستفيدين من الخدمات الصحية متوسط عدد المترددين على الوحدة الصحية للمساحة الكلية للمشروع
	6-رعاية مجموعات خاصة : عدد الاسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة عدد الاطفال بمركز رعاية الطفولة عدد العاملين بمركز رعاية الطفولة عدد المستفيدين من الخدمات الترفيهية

ثالثا: مجال الموارد البشرية :

المقدار	البيان
	1-التدريب: عدد العاملين المستفيدين من برنامج التدريب نسبة العاملين المستفيدين من التدريب لاجمالي العاملين بالمشروع عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب عدد المستفيدين من التدريب من غير العاملين بالمشروع
	2-الامن الصناعي : معدل تكرار الاصابة بالمشروع معدل تكرار الاصابة في الصناعة معدل شدة الاصابة في المشروع معدل شدة الاصابة في الصناعة نسبة التعرض لاصابات العمل في المشروع نسبة التعرض لاصابات العمل في الصناعة عدد المصابين باصابات العمل عدد حالات الوفاة باصابات العمل

عدد حالات العجز الكلي نتيجة اصابات العمل	
عدد حالات العجز نتيجة العمل	

رابعاً: مجال المنتج

المقدار	البيان
	1- جودة المنتج: عدد شكاوى العملاء من مستوى الجودة كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة عدد ساعات اصلاح المنتج ليتماشى مع مستويات الجودة
	2- امان المنتج : عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج عدد شكاوى العملاء من الاستخدام غير الامن للمنتج عدد ساعات اصلاح المنتج لتحقيق الاستخدام الامن له

شكل يوضح القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية

	البيان
	اولاً: مجال المساهمات البيئية : قيمة الضرر الذي يصيب الافراد بسبب تلوث الهواء قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء نصيب المشروع من قيمة اضرار تراكم مسببات تلوث الهواء قيمة اضرار عدم تنقية المخلفات السائلة نصيب المشروع من قيمة مسببات تلوث المياه و التربة اجمالي التأثيرات السالبة
	ثانياً : مجال المساهمات العامة: مقابل عدم توظيف المعوقين مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة اجمالي التأثيرات السالبة
	ثالثاً: مجال الموارد البشرية : قيمة اضرار اصابات عمل ادت الى:

		التوقف عن العمل للعلاج العجز الجزئي العجز الكلي الوفاة المبكرة اجمالي التأثيرات السالبة
		رابعا : مجال المنتج قيمة اضرار ناتجة عن : عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة عدم المنتج اجمالي التأثيرات السالبة
		الاجمالي العام للتأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية

المحور السادس: نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية.

يواجه معدي التقارير الاجتماعية تحدي كبير ، هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، نظرا لوجود تشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية، وهذا نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشاكل في كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل، فالتكاليف البحث والتطوير أو تكاليف زيادة درجة الأمان للمنتج على سبيل المثال، يمكن النظر إليهما على اعتبار أنهما تكاليف اجتماعية لازمة لخلق حالة من الرضى والإشباع عن منتجات الشركة داخل نفوس العملاء، إلا انه من جهة ثانية، يمكن اعتبارهما تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء قوة دفع تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه من السوق بهدف زيادة ربح المؤسسة.

أولاً: أساسيات حول المسؤولية الاجتماعية

إن المسؤولية الاجتماعية للشركات لا تقف عند تبرعات للمشروعات والبرامج التنموية الخيرية، فهناك مجالات العمل ومبادئ وأبعاد يجب أن تلتزم بها .

1- أبعاد المسؤولية الاجتماعية: عرض بعض الباحثين عناصر المسؤولية الاجتماعية للمنظمات في إطار عام يغطي مجموعة من الأبعاد، حيث أن هذه العناصر يمكن أن تكيف بقياسات مختلفة وفق اعتبار طبيعة عمل المنظمة ونشاطها وتأثير فئات أصحاب المصالح المختلفين، وحسب كروول (Carroll) فإن المسؤولية الاجتماعية تضم أربعة عناصر جوهرية رئيسية، البعد الاقتصادي البعد القانوني، البعد الأخلاقي، البعد الخيري.

● **البعد الاقتصادي:** تمارس منظمة الأعمال أنشطة اقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية وتستخدم الموارد بشكل رشيد لتنتج سلع وخدمات بنوعية راقية وتوزع العوائد بشكل عادل على عوامل الإنتاج المختلفة بتحقيق، ذلك تكون قد تحملت مسؤولية اقتصادية؛

- **البعد القانوني:** يندرج في هذا الإطار الالتزام الواعي والطوعي بالقوانين والتشريعات الحاكمة لمختلف الجوانب في المجتمع سواء كان هذا في الاستثمار أو الأجور أو العمل أو البيئة أو المنافسة أو غيرها؛
- **البعد الأخلاقي:** تراعي من خلاله منظمة الأعمال الجانب الأخلاقي في كل قراراتها ومسارها في الصناعة التي تعمل فيها، تجنباً لأي ضرر قد يلحق بالمجتمع؛
- **البعد الخيري:** الذي يشمل على التبرعات والهبات والمساعدات الإجتماعية الخيرية التي تخدم المجتمع ولا تهدف إلى الربح. كما قد يتبنى المنظمة في هذا الإطار قضية أساسية من قضايا المجتمع وتعمل على دعمها ومتابعتها.

شكل يوضح هرم كارول (Carroll) للمسؤولية الاجتماعية



2- مجالات المسؤولية الاجتماعية: إن تبني أهداف أصحاب المصالح من قبل المؤسسات يحتل أسبقيات متسلسلة في ضوء طبيعة تأثيرها على أهداف المؤسسة ومصالحها الخاصة، لذلك فإن الدراسات تشير إلى أن البعض من هذه الفئات يأتي في مراتب متقدمة، وبشكل مستمر كما هو عليه الحال في الدول المتقدمة، حيث نجد أن هذا الإهتمام بالزبائن كبيرا مقارنة مع فئات حديثة ظهرت حيث يمكن أن تلعب الحكومة الدور الأكبر فيادول النامية وتأتي في مرحلة متقدمة نظر لتأثيرها الكبير في جوانب الحياة المختلفة وهذه أهم مجالات المسؤولية الاجتماعية وأهميتها في المؤسسة:

2-1- المسؤولية تجاه المالكين: يمثل المالكون فئة مهمة جدا من أصحاب المصالح المستفيدين المباشرين من نشاط المؤسسة يتحمل هؤلاء المالكون مخاطر الإستثمار من خلال المغامرة بأموالهم الخاصة متوقعين عائدا مناسبة من هذه الإستثمارات وقد يكون المالك شخصا واحد أو مجموعة أو شركة مساهمة أو شركة تضامن أو أي شكل قانوني آخر، والمؤشرات التالية تعبر عن متطلبات هذه الفئة ويمكن اعتبارها مقياس لقياس الأداء الإجتماعي تجاهها:

- **تحقيق أكبر ربح ممكن:** في حالة الملكية الخاصة فإن المحافظة على رأس المال المستثمر وتحقيق هامش ربح مناسب لأصحاب رؤوس الأموال وبذل أقصى الجهود من قبل الإدارة والعاملين وحسن استخدام الموارد لتحقيق أرباح عالية يمثل الالتزام الإجتماعي الأساسي مؤسسة تجاه ملاكها.
- **تعظيم قيمة السهم:** إن الهدف الذي يتطلع إليه المالكون هو أن تكون قيمة أسهم شركتهم بارتفاع مستمر وقيمة عالية.
- **زيادة حجم المبيعات:** تسعى المؤسسات إلى أن تكون الأولى من حيث الحصة السوقية وأرقام المبيعات نظرا لارتباط حجم المبيعات والحصة السوقية بالأرباح وبقيمة المؤسسة.

- **حماية أصول المؤسسة وموجوداتها:** فالمالكون هم أول المتضررين من حصول أي ضرر في الموجودات والممتلكات العائد للمؤسسة، وقد يؤدي الإهمال أحيانا إلى اختيار المؤسسة وخروجها من السوق لذلك فهم يتوقعون من المؤسسة القيام بدورها على أفضل وجه.

- **تحقيق سبق في مجال النوعية:** يتطلع المالكون أن تعرف مؤسساتهم بجودة السلع والخدمات التي ينتجوها بما في ذلك مردود إيجابي لصالح الجميع، فجودة المنتجات سواء كانت سلعا أو خدمات تعبر على حالة نشاط فعال واستخدام كفؤ للموارد البشرية والمادية في المؤسسة.

2-2- المؤسسة تجاه العاملين: تشمل المؤسسة جميع الأفراد الذين يعملون في المؤسسة بغض النظر عن طبيعة أعمالهم ومواقعهم التنظيمية، كونهم عنصر أساسي ومهم فيها كما أن مصلحتهم لا تقتصر فقط على الأجور بل تتعداها وهذه أهم مؤشرات مسؤولية المؤسسة تجاه العاملين التي نوجزها في الآتي:

- **جور ومرتببات مجزية:** يتوقع العاملون أن تدفع لهم أجور تتناسب مع الجهود المبذولة سواء كانت فكرية أو عضلية، كما يتوقع العاملون العدالة في تحديد الأجور من حيث وقائهم بمتطلبات العيش الكريم وسد حاجتهم، علما أن الأجور التي تدفع للعاملين تمثل محركا فاعلا في اقتصاديات الدول المختلفة؛

- **فرض الترقية متاحة وجيدة:** أن منح الترقية للعامل تؤدي إلى تحسين قدراته الفنية والمالية وتشعره بأهميته في المؤسسة وبالتالي يخلق عنده الشعور بالانتماء للمؤسسة؛

- **تدريب وتطوير مستمر:** يتوقع العاملون من المؤسسات التي يعملون فيها أن تنظم لهم دورات تكوينية لتطوير المهارات والمعارف وتذهب بعض المؤسسات إلى التكوين المستمر لتنمية وتطوير مهارات عاملها، كوضع برامج مساعدة للعاملين ولتحسين الصحة النفسية، أو مواجهة بعض ضغوط العمل التي من شأنها أن تعرقل أداء العامل، وغيرها من الأمور التي تحسن العامل بمكانته في المؤسسة؛

• **ظروف عمل صحية ومناسبة:** إذا كانت بيئة العمل مشتملة على المستلزمات الضرورية للحفاظ على صحة العامل وسلامته من مختلف الأخطار أو توفير سبل الرعاية لهم.

فهذا سيساعد العاملين على الإنجاز الصحيح وأداء وظائفهم بشكل حسن فالتهوية الجيدة والإضاءة الكافية وعدم وجود ضوضاء أو إشعاع ودرجات الحرارة الملائمة والمكاتب الواسعة ومكان العمل النظيف والمفتوح كلها شروط صحية أساسية لأداء العمل؛

• **المشاركة في القرارات:** تعد المشاركة في القرارات مدخلا مهما لتحفيز العاملين واندماجهم في العمل، فلا تكتفي المؤسسات بالاستفادة من جهود العاملين بل تذهب إلى ما هو أبعد من ذلك فتستفيد من مبادراتهم الإبداعية والمشاركة في القرارات التي تخصهم أو تخص عملهم؛

• **الشفافية في العمل وتقليل الاتصالات غير الرسمية السلبية:** إن أسلوب الاتصالات المفتوحة يعد مدخلا ملائما لتنمية العلاقة مع العاملين حيث تجعلهم على اطلاع بما في المؤسسة من قضايا مختلفة وبتالي فهم أسرع للمبادرة بمعالجة الموافق المختلفة ومساعدة المؤسسة على التطور والرقى؛

2-3- المسؤولية تجاه الزبائن: وتشمل جميع المستهلكين والموزعين والوسطاء أفراد وهيئات وغيرهم من المتعاملين. وتتمثل هذه المسؤولية في تقييم خدمة جيدة ومميزة، وهذا لم يعد أمرا اختياريا بل واقعا فرض نفسه على المؤسسة، لأن رضا وولاء الزبائن أصبح الرهان الأكبر للمؤسسات على المنافسة:

• **المنتجات بنوعية جيدة:** الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات وتقديمها في تشكيلات متعددة تتناسب مع مستويات الدخل المختلفة، وتتطابق إحتياجات الزبائن، حيث أن الجودة تفهم بشكل واسع على أنها مطابقة للاستخدام؛

• **إعلان صادق وأمين:** الالتزام بالصدق التام والموضوعية في الإعلان أي يكون التعريف بالمنتج متصف بالصدق والوضوح وعدم ذكر معلومات غير واقعية عن المنتج؛

• **منتجات أمنية عن الاستعمال:** أي تحقيق الأمان الكامل عند استخدام السلع وتقديم الخدمات بشكل سليم فقد حصل تطور مهم في طريقة صنع واستخدام الكثير من المنتجات الصناعية خصوصا فيما يتعلق بالجانب الأمني والتوقف فور عن إنتاج أي سلعة أو خدمة إذا ما ثبت استخدامها في أغراض ضارة تخالف الغرض الذي انتجت من أجله؛

• **إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج والتخلص منه بعد لاستعمال:** حيث يجب أن يرفق المنتج بنشرة إرشادية توضحه لكيفية استخدام المنتج والتخلص منه بعد استخدامه أي تقديم كل المعلومات والبيانات اللازمة عن السلع والخدمات المقدمة؛

• **تطوير مستمر للسلع والخدمات:** حيث تسعى المؤسسات إلى المبادرة لتطوير وتحديد السلع والخدمات بطريقة تعكس إهتماما واضحا بالزبون وليس بالعائد المادي فقط؛

2-4- المسؤولية تجاه المجتمع المحلي: يمثل المجتمع المحلي شريحة مهمة من المستفيدين حيث تسعى المؤسسات إلى تكوين صورة جيدة لها بهدف خلق تلائم بينها وبين المجتمع، وقد فهمت المؤسسات أن هناك حاجة لإنشاء علاقات مع المجتمعات المحلية في الأماكن التي تعمل فيها، فالأداء الاجتماعي الجيد لها يعكس العلاقات الجيدة مع مجتمعها.

ويمكن الإشارة إلى أهم المعايير كالتالي:

- **المساهمة في دعم البنى التحتية للمجتمع** حيث تمثل هذه البنى قواعد ومراكز أساسية للارتقاء بالمجتمع وتحسين ظروف حياته مثل تغيير الطرق وإنشاء الجسور والمنتزهات والمساحات الخضراء وغيرها من المبادرات؛
- **خلق فرص عمل جديدة بشكل مستمر** لحل مشكلة البطالة وتشغيل نسبة من الفئات الخاصة كمعوقين وبتالي زيادة الاستقرار والأمن الاجتماعي؛

• إن المنتج المحلي يتوقع أن تبادر المؤسسات إلى المساهمة في أعمال الإغاثة في حالة الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات؛

• الالتزام بنصوص وروح الأنظمة في تجنب التخلص من النفايات الإنتاج، بما لا يؤدي إلى تلويث الماء أو الهواء؛

• دعم المؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والاجتماعية والنسائية وما شابه ذلك من مؤسسات باعتبارها تؤدي واجبا وخدمة مهمة لمختلف شرائح المجتمع وتهدف إلى الإرتقاء بالمجتمع وزيادة رفاهيته كإتاحة فرص التدريب والتكوين المهني بالمؤسسة لأفراد المجتمع وبخاصة الطلاب المؤسسات المهنية؛

• احترام العادات والتقاليد السائدة في المجتمع وعدم خرق الآداب العامة والسلوك الإيجابي، محاربة الفساد الإداري أو تحقيق أرباح على حساب صحة المستهلك.

2-5- المسؤولية تجاه الحكومة: تمثل الحكومة فئة من المتعاملين مع المؤسسة عادة ما تعبر لها المؤسسات في

الدول النامية أهمية كبيرة قد تفوق باقي الفئات الأخرى وبدرجة تزيد كثيرا عنما تلقاه من اهتمام في الدول المتقدمة، باعتبار الحكومة هي الممثل القانوني للدولة فهي تتوقع من المؤسسات دورا في مجالات التالية:

• الالتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة من الحكومة كالتشريعات والقوانين الخاصة بتنظيم العمل والأجور والأسعار وغيرها من الأمور الأخرى التي تمس الحياة الاجتماعية مباشرة فالمؤسسة وبالترامها ستكون قدوة صالحة أو ما يسمى بالمواطنة ؛

• رغم أن المؤسسات يغلب على أنشطتها طابع الربح، إلا أن ذلك لا يجب أن يكون على حساب الالتزام بمبدأ تكافؤ الفرص بالتوظيف للجميع لما من ذلك من أثر إيجابي وبتالي الابتعاد عن الاعتبارات العائلية والجهوية والعرقية والجنسية وغيرها؛

• تسديد الالتزامات الضريبية والرسوم وعدم التهرب الضريبي، أيضا الإفصاح المحاسبي والضريبي، يجب أن صادقا وأمنيا ويأتي في الوقت المناسب دون تأخير وما يتبع ذلك من إجراءات القانونية؛

- المساهمة في حل مشكلات اجتماعية وثقافية واقتصادية وغيرها مثل المساهمة في حل مشكلة البطالة حيث أن قدرة المؤسسة على خلق فرص عمل تساهم في دعم جهود الحكومة في القضاء على البطالة وما يتبعها من آثار سلبية.

- تعزيز وتحسين من سمعة الدولة والحكومة عند التعامل الخارجي وعدم التورط في أي نشاط مخالف للقوانين الدولية أو تغطية على أنشطة غير مشروعة، كالتهريب وغسيل الأموال وغيرها من الأنشطة؛

- إن إحصاء المؤسسات عن الصرف على البحث العلمي لتطوير مختلف مناحي الحياة الصناعية والصحية والتعليمية وباقي الأنشطة الأخرى، تجعل من الدول متخلفة قياسا بالدول الأخرى لأن الحكومات لا تستطيع أن تتحمل الإنفاق بمفردها .

2-6- المسؤولية تجاه البيئة: إن المقصود بالبيئة هنا هي البيئة الطبيعية، التربة، الماء، الهواء، وقد أصبح المجتمع معني بشكل كبير وبتزايد مستمر بالآثار البيئية التي تتركها عمليات المؤسسة المختلفة عن صحة الإنسان أولا وعلى النبات والحيوانات والمياه والتربة والهواء من آثار فمنذ زمن ليس ببعيد وتحديدا عام 1970 عند الاحتفال بيوم الأرض لأول مرة كان مدراء المؤسسات يرون إن الناشطين في هذا المجال هم مجموعة من المعارضين لحرية الاستثمار والعمل.

فلا توجد مؤسسة اليوم إلا وينجم عن عملها مخلفات تضر بالبيئة وتؤدي إلى تأثيرات سلبية، كالمؤسسات الصناعية، الكيماوية والنفطية ومؤسسات إنتاج الكهرباء بالطاقة الذرية، وكذلك المستشفيات بمخلفاتها الخطيرة، حتى الجامعات التي تبدو خالية من الملوثات يظهر أنها تؤثر سلبا على البيئة من خلال النقابات والمختبرات ومخلفات ورقية كثيرة وغيرها، لقد أصبحت البيئة محل اهتمام المدراء خصوصا بعد صدور السلسلة الخاصة بالأمان البيئي المتمثلة ب ISO14000.

بالرغم من أنه ليس هناك إجماع على وجود معايير واضحة ومحددة لقياس الأداء البيئي إلا أنه توجد العديد من المعايير التي يمكن من خلالها الحكم على أداء المؤسسات في هذا المجال وسنذكر بعضها:

- **السياسة البيئية:** تشمل مدى الوضوح والاستقرار والشمولية، تقليل المخاطر البيئية، ربط الأداء البيئي برسالة المؤسسة والاستدامة بالنشاط البيئي.

- **الهيكل العام للمؤسسة:** استحداث قسم خاص أو وحدة خاصة بالبيئة، اشتراك ممثل بيئي في مجلس الإدارة أو الإدارة العليا، وجود آليات للتفاعل والاتصال بشأن البيئة بين الأقسام المختلفة في المؤسسة؛

- **وجود نظام إدارة بيئي:** يظم أهداف يمكن قياسها كميًا للأنشطة البيئية، نظام قياس للأداء البيئي، الإيفاء بمتطلبات شهادة الإيزو ISO14000، موارد بشرية كافية للأنشطة.

- **وجود مدونة الأخلاقيات البيئية ومعايير التطبيق:** كالتوقيع على معاهدات تجارية أو اعلان مبادئ مشتركة مع قطاعات صناعية أخرى والالتزام بالأخلاقيات بشكل عام؛

- **العلاقة المستدامة مع نظم حماية البيئة الطبيعية:** القدرة على امتصاص واستيعاب العوادم والمخلفات القدرة على معالجة وإعادة استخدام العوادم والمخلفات، حماية التنوع البيئي؛

- **العلاقة مع الجمهور ووسائل الإعلام:** تعريف الجمهور (الأفراد) بقضايا البيئة والإفصاح العام ومصادقية المؤسسة بقضايا البيئة.

2-7- المنافسون: لقد إشتدت المنافسة كثيرا خلال السنوات الأخيرة بسبب كثرة المنتجين والمعرفة بأسرار المنتجات وإنتشار التعليم المهني وسرعة الإتصال والنقل وحرية التجارة وممارسة الأعمال، كذلك لانتقال أغلب الدول إلى آليات السوق المفتوحة وفي خصم هذا التنافس تنتظر مؤسسات الأعمال المنافسة بعضها في البعض الآخر عدالة المنافسة ووضوح آلياتها والإتفاق على إجراءاتها وأن تكون منافسة غير عادلة وشريفة، لذلك فإن المنافسين يتوقعون الأتي كمؤشرات للأداء الاجتماعي اتجاههم:

- منافسة عادلة ونزيهة، يكون فيه الأفضل أو الأحسن أحق في تحقيق نتائج إيجابية أكثر؛
 - عدم سحب العاملين والموظفين من الأخر بأساليب غير نزيهة ونزيهة ومشروعة، حيث أن آليات السوق والعمل الشفاف هي المحرك للقوى العاملة في التوجيه إلى ميدان العمل الذي يناسبهم؛
 - عدم الإضرار بمصالح الآخرين وبأي وسيلة كانت، إن الإضرار بمصالح المنافس بدون مبررات موضوعية يجعل من عملية المنافسة تدميرية للجميع وبالتالي تضرر مصالح المؤسسات.
- ومن خلال ما سبق سنتطرق إلى أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي والمعالجة المحاسبية له وأهم النماذج المقترح في ما يلي:

ثانياً: المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية

1- الآراء حول المعالجة المحاسبية: كما تباينت الآراء حول تحديد أساس القياس لهذه التكاليف كذلك

تباينت الآراء بخصوص المعالجة المحاسبية للتكاليف الاجتماعية، حيث ظهر اتجاهان بهذا الأمر هما:

- الأول ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للشركة؛
- الثاني ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمجتمع وللبيئة.

أما معالجة قياس التكاليف وفقاً لهذين الاتجاهين فكانت كالآتي:

- **الاتجاه الأول:** اقتراح المعالجة على أنه عبئ على الإيراد؛
- **الاتجاه الثاني:** اقتراح المعالجة على أساس أنه توزيع لأرباح.

إن التكاليف التي يترتب عليها خدمة للشركة تستهدف أساس تحسين الإنتاجية وزيادتها وزيادة رضا العاملين والعملاء، أي تستهدف تحقيق الإيراد وتحسينه وبالتالي يجب تحميلها عليه.

أما التكاليف التي يترتب عليها خدمة للبيئة والمجتمع المحلي للأسباب تنجم عن أعمال شركة، فهي تكاليف لا علاقة لها بتحقيق الإيراد.

فالإيراد يتحقق من التكاليف المستنفذة التي تنجم عنها منفعة للشركة، وعليه يجب اعتبارها توزيعاً للأرباح وليس عبئاً على الإيراد، وهناك من يرى أن كافة البنود المتعلقة بالتكاليف الاجتماعية دون تمييز هي تخصيص للربح ويرتفع إلى مستوى توزيع الأرباح.

يؤيد الباحثين وجهة النظر التي ترى أن كافة بنود التكاليف الاجتماعية يجب أن تعالج على أنها عبئ على الأرباح وليس توزيعاً له، لئلا النشاط الذي تؤديه شركة داخلياً لا جدال فيه، يهدف لتحقيق الإيراد وتحسينه لذلك تكلفته عبئ على الإيراد بطبيعتها.

أما التكاليف الاجتماعية التي يترتب عليها خدمة للمجتمع فإنها بلا شك ستؤثر في تحسين الإيراد لصالح الشركة، عن طريق زيادة التعامل مع الشركة التي تراعي مسؤوليتها الاجتماعية وزيادة هذا التعامل ستزيد الإيراد، لذلك فالتكاليف الاجتماعية هذه تعتبر بدورها عبئاً على الإيراد، وليس توزيعاً للإرباح بأي حال من الأحوال.

2- دور المحاسبين في مجال تطوير القياس المحاسبي الاجتماعي: هناك وجهتا نظر فيما يتعلق بأهمية الدور الذي يجب أن يلعبه المحاسبون في مجال القياس المحاسبي للأنشطة الاجتماعية.

أولاً: ترى أن تحديد نظام القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يجب أن تعتمد على خبرة علماء الاجتماع بالإضافة إلى المحاسبين، على اعتبار أن المحاسبين ليس لديهم الخبرة الكافية في هذا المجال وعند تشغيل نظام القياس وتوصيل النتائج من أجل اتخاذ القرارات الملائمة يكون للمحاسب دور كبير يستطيع أن يؤديه، حيث يمكنه التأثير على القرارات الإدارية

ثانياً: ترى أن على المحاسبين أن لا يهتموا بمشكلة القياس المحاسبي للأنشطة الاجتماعية لأن ذلك يبعدهم كثيراً عن مجال مهاراتهم ومعرفتهم، فالتسليم بابتكار مقاييس عديدة لقياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية هو تسليم بالمعرفة الغير محدودة.

يخالف الباحثين وجهة النظر الثانية تماماً، لئلا وجهة النظر الأولى تتفق مع اعتبار المحاسبة كإحدى العلوم الاجتماعية التي تستجيب للتطور والتغير حسب مستجدات العصر، لذلك يجب على المحاسبين الالتجاء إلى علماء الاجتماع والمهندسين والسياسة والاقتصاد لتفسير الأشياء والأهداف المرغوبة اجتماعياً، وكذلك عليهم المساهمة في عملية وضع وتنفيذ الأهداف الاجتماعية من خلال خبرتهم بمشاكل القياس أثناء التنفيذ.

ثالثاً: أهم النماذج المقترحة في قياس المحاسبة المسؤولية الاجتماعية

1- مدخل القياس لعناصر التكاليف الاجتماعية (مدخل التكلفة)

• نموذج لينوس (Linowese): اقترح (Linowese) نموذجاً للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأطلق عليه اسم (تقرير النشاط الاقتصادي - الاجتماعي)، حيث يقسم (Linowese) التكاليف المترتبة عن الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاث مجموعات، الأولى تهتم بتكاليف الأفراد العاملين، والثانية تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة، والثالثة تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالإنتاج، وقد ميّز (Linowese) بين نوعين من التكاليف الاجتماعية، النوع الأول يتمثل في التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية في سبيل تحقيق أهداف اجتماعية ومن وجهة نظره تمثل هذه التكاليف تحسينات (مزايا اجتماعية)، أما النوع الثاني فهي التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية أو كان يجب عليها إنفاقها في جانب معين من المجموعات الثلاث السابق ذكرها وتمثل (الأضرار الاجتماعية).

ولقد قيمه لينوس (Linowese) على أنه اقتصر على قياس التكاليف الاجتماعية الاختيارية دون الإلزامية متجاهلاً طبيعة النشاط التي قد تكون المعيار المناسب لتخصيص التكاليف الاجتماعية، وأخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر المجتمع) إلا أنه يعاب عليه كيفية القياس للأضرار التي تصيب المجتمع حيث تخضع للتقدير الشخصي مما يؤثر على الموضوعية الموثوقة والملائمة وعدم التحيز بشكل كبير.

جدول يبين نموذج Linowese قائمة النشاط الاجتماعي -الاقتصادي

البيان	الجزئي	الكلي	الجمالي
1. الانشطة خاصة بالأفراد			
أ. تحسينات			
ب. يطرح الاضرار			
ج. صافي التحسينات او العجز في الانشطة الخاصة بالأفراد			XXX
2. الانشطة الخاصة بالبيئة			
أ. تحسينات			
ب. يطرح الاضرار			
ج. صافي التحسين والعجز في انشطة البيئة			XXX
3. انشطة خاصة بالمنتج			
أ. التحسينات			
ب. يطرح الاضرار			
ج. صافي التحسين او العجز الخاص بالمنتج			XXX
اجمالي التحسين او العجز الاجتماعي الاقتصادي لعام			XXX

- **نموذج الفضل:** إقترح الفضل نموذجاً لمنشآت الأعمال العراقية، ودمج فيه العمليات الجارية الاقتصادية والاجتماعية في تقرير واحد أطلق عليه اسم (كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية)، وقسم فيه الأنشطة الاجتماعية إلى أربع مجالات هي (مجال العاملين / مجال التفاعل مع البيئة / مجال حماية المستهلك / مجال الرقابة علي التلوث)، وتعد نتائج الأنشطة الاجتماعية بعد نتائج الأنشطة الاقتصادية، ويقول الفضل إن نموذجه جاء منسجماً مع متطلبات النظام المحاسبي.

جدول بين نموذج الفضل لكشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية

			الفائض (العجز) الاقتصادي المنقول من المرحلة الثانية (بعد استبعاد الحسابات ذات الطابع الاجتماعي من بنود الاستخدامات تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية: تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين:
			المزايا:
		xx	رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية
		xx	تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي
		xx	تكلفة الضمان الصحي
		xx	تكلفة التجهيزات المزودة للعاملين
		xx	تكلفة نقل العاملين
		xx	تكلفة التدريب والتأهيل والتعليم
		xx	تكلفة اصفاء سلف الزواج
		xx	تكلفة المساهمة في المؤسسة العامة للثقافة العمالية
	xx		تكلفة الإعانات والتبرعات للعاملين.
			مجموع المزايا
		xx	• الأضرار :
		xx	تكلفة اهتلاك أجهزة الأمن الصناعي التي كان يجب توفرها في المنشأة.
		xx	تكلفة الصيانة الدورية الواجب القيام بها لإدامة أجهزة السلامة المهنية.
		xx	تكلفة الخدمات الصحية التي كان يجب على المنشأة أن تؤديها للعاملين.
xx	xx		أي أضرار أخرى
			مجموع الأضرار
			مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين
		xx	تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع
		xx	المزايا:
		xx	مصاريف مساهمة المنشأة في المجهود الحربي
		xx	حصة المنشأة في تمويل المنشآت المركزية الأخرى
		xx	مساهمة المنشأة في تمويل النقابات والاتحادات الجماهيرية
		xx	تكلفة الاحتفالات الوطنية والقومية والدينية
	xx		الإعانات والتبرعات للغير
			تكلفة حملات مكافحة الأضرار التي تصيب المجتمع مثل الفيضانات والأوبئة
xx	xx		مجموع المزايا

			• الأضرار :
			تكلفة السلع والمواد الأولية التي يتم الحصول عليها من المجتمع دون تعويض.
		xx	مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع
		xx	تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك:
		xx	المزايا:
		xx	تكلفة الأبحاث والاستشارات
	xx		قسط اضعاء تكلفة التحويرات على المنتج لرفع درجة أمانه
			أضرار أخرى
			مجموع المزايا
			• الأضرار :
		xx	تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي كان يجب على النشأة استعمالها في التعبئة وتغليف منتجاتها.
		xx	تكلفة الضمانات التي يتم منحها للمستهلكين خلال السنة
xx	xx	xx	أضرار أخرى
			مجموع الأضرار
			مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة
		xx	المزايا:
		xx	تكلفة استصلاح واستزراع أرض المخلفات الخاصة بالمنشأة
	xx	xx	تكلفة استبعاد المواد السامة من عمليات الإنتاج
			مزايأ أخرى
			مجموع المزايا
		xx	• الأضرار :
		xx	تكلفة الأضرار الناشئة من مخلفات الإنتاج
			تكلفة معالجة التلوث في المياه
			أضرار أخرى
			مجموع الأضرار
			مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة
			مجموع تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية
xx	xx	xx	صافي الفائض (العجز الاقتصادي - الاجتماعي القابل للتوزيع) (المرحلة الثالثة)

ولقد قيمه الفضل بالأداء الكلي لمنشآت الأعمال العراقية سواء الاقتصادي منها أو الاجتماعي عبر مرحلتين للتعبير في نفس القائمة، المرحلة الأولى تهتم بالنشاط الاقتصادي والمرحلة الثانية تهتم بالنشاط الاجتماعي ويعاب على هذا النموذج الغموض فيما يتعلق بقياس المنافع الاجتماعية، ولم يحدد الفضل الأطراف التي يجب أن تشارك في إعداد هذا النموذج إلا أنه من أبرز سمات هذا النموذج القابلية للمقارنة في منشآت الأعمال العراقية وذلك لالتزامها بتطبيق النظام المحاسبي الموحد.

2- قياس كل من عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية (مدخل التكلفة مدخل والعائد)

• نموذج إستس (Estes): اقترح (Estes) نموذجاً أطلق عليه اسم (قائمة التأثير الاجتماعي) ويتم في هذه القائمة الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية للوصول إلى صافي العجز أو الفائض الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، وطبقاً لهذا النموذج فإن المنافع الاجتماعية تتمثل في كل عائد على المجتمع أو أحد عناصره سواء كان التأثير اقتصادي أو غير اقتصادي داخلياً أم خارجياً سواء تم الحصول على مقابل أم لم يتم. أما التكاليف الاجتماعية وفقاً لهذا النموذج فهي عبارة عن التكلفة أو التضحية أو الأضرار التي يقع عبؤها على المجتمع أو أحد عناصره سواء كان التأثير اقتصادي أو غير اقتصادي داخلياً أم خارجياً سواء دفعت الوحدة الاقتصادية مقابلاً له أم لم تدفع.

ومن الملاحظ أن إستس أخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر الوحدة الاقتصادية والمجتمع معاً) عند تعرضه لعناصر كل من التكاليف والأنشطة الاجتماعية، ويشير إستس إلى أن المنافع الاجتماعية لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها الاجتماعية، وإنما تقاس بأي عائد للمجتمع أو أحد عناصره.

جدول يبين نموذج (Estes) قائمة التأثير الاجتماعي عن السنة المنتهية
في 31 /12/

المنافع الاجتماعية			
السلع أو الخدمات التي تم توفيرها		XX	
مدفوعات للعناصر الاجتماعية:			
عمالة متاحة (أجور ومرتبات)	XX		
مدفوعات لموردي السلع والخدمات	XX		
ضرائب مسددة	XX		
توزيعات خيرية	XX		
توزيعات وأرباح موزعة	XX		
قروض ومدفوعات أخرى	XX		
		XX	
منافع إضافية مباشرة للعاملين		XX XX	
هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات		XX	
تحسينات بيئية		XX	
منافع أخرى		—	
إجمالي المنافع الاجتماعية			
التكاليف الاجتماعية			XX
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها	XX XX		
مباني ومعدات مشتراة	XX		
عمل وخدمات مستخدمه	XX		
فروق وظيفية:	XX XX		
في التعيين (خارجية)			
في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)		XX	
		XX	
أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع		XX	
خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة	XX XX		
أضرار بيئية	XX		
أضرار للأراضي	XX		
تلوث المياه	XX		
ضوضاء	XX		
مخلفات صلبة			

تشويه الشكل الجمالي للبيئة			
أضرار أخرى للبيئة	XX	XX	
	XX		
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع	XX		
مدفوعات مقابل سلع وخدمات	XX		
زيادة في رأس المال			
سلف			
مدفوعات أخرى		XX	
		XX	
تكاليف أخرى			
إجمالي التكاليف الاجتماعية			XX
الفائض (العجز) الاجتماعي العام			-
			XX
الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في بداية العام			XX
الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في آخر العام			-
			Xx
ملاحظات عن:			
1- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات (مثل التلوث في الهواء الذي يسببه العاملون عند قيادتهم لسياراتهم لمكان العمل)			
2- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمخرجات (مثل تلوث الهواء المتسبب عن السيارات التي باعتها الشركة للغير)			
3- أسس القياس والتقديرات المستخدمة في إعداد القائمة.			
4- مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية.			

ولقد قيمه إستس اعتبر النموذج الذي اقترحه شامل ويأخذ بالمفهوم الواسع عند تعرضه لعناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية، ويؤخذ عليه مأخذ عديدة من أهمها صعوبة تطبيقه عملياً وصعوبة قياس بعض عناصره، فمثلاً كيف تقاس الضوضاء قياساً مالياً باعتبارها تكلفة اجتماعية وكيف يتم قياس المنافع الخارجية للمشروع في شكل نقدي ويعاب عليه أيضاً تجاهله للتكاليف المرتبطة بحماية المستهلك ولعلّ أبرز ما يميّز هذا النموذج أنه نظرة متفائلة للمستقبل.

• نموذج سيلدر (Seidler): اقترح (Seidler) نموذجين للإفصاح عن الأداء الاجتماعي النموذج الأول يختص بالوحدات الاقتصادية التي لا تهدف للربح، والنموذج الثاني يختص بالوحدات الاقتصادية التي تهدف للربح وأطلق على النموذجين اسم (تقرير الدخل الاجتماعي)، والهدف من النموذجين معرفة صافي الدخل-العجز الاجتماعي.

أ) نموذج (Seidler) للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح: أعد (Seidler) نموذجاً لأحد الجامعات الأمريكية يعرض كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية مستخدماً أسلوب المدخل المقارن بين مفهوم كلاً من المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية، واعتبر التكاليف الخاصة من وجهة نظر الجامعة منافع اجتماعية لبعض أو كل فئات المجتمع، بمعنى آخر إن المنافع الاجتماعية تتضمن التكاليف التي تتحملها الجامعة.

إلا أن (مؤيد الفضل) يرى ومما لا يدع للشك أن سيلدر لم يقس المنافع بهذا الأسلوب " وإنما استخدم القيمة الحالية لصافي الدخل الإضافي المتحقق للمجتمع، أو لأحد عناصره".

ويرى سيلدر أن المنافع الاجتماعية للتعليم هي عبارة عن زيادة رصيد المعرفة لذا الفرد عند تخرجه من الجامعة، مقارنة عما كان عليه الحال عند دخوله للجامعة وحيث أنه في معظم الحالات يزيد دخل الخريجين من الجامعة عن دخل غير الخريجين، فإن المنفعة الاجتماعية المتحققة يمكن أن تقاس بالقيمة الحالية لهذه الدخول.

الجدول يبين نموذج (Seidler) للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح

		تقرير الدخل الاجتماعي			تقرير الدخل المالي
		المنافع الاجتماعية			الإيرادات
	XX XX	منافع التعليم علي المجتمع		XX XX	الرسوم التي يسدها الطالب
		منافع البحوث علي المجتمع		XX	منح أبحاث
		مجموع المنافع الاجتماعية			إعانة الدولة
			XX		مجموع الإيرادات
XX		التكاليف الاجتماعية			التكاليف
		الرسوم التي يسدها الطلاب للجامعة		XX	تكاليف التعليم
	XX XX	تكاليف البحوث		XX	تكاليف البحوث
	XX XX	بحوث الدولة		XX	مساعداة طلابية
		عناصر أخرى		XX	تكاليف إضافية
		مجموع التكاليف الاجتماعية	XX		مجموع التكاليف
XX		صافي الدخل أو العجز الاجتماعي	XX		صافي الربح أو الخسارة

ولقد قيمه سيلدر للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح بصفة خاصة للجامعات والمؤسسات التعليمية التي لا تهدف للربح بشكل عام وقيس المنافع الاجتماعية عن طريق صافي القيمة الحالية للدخول المضافة، ويجمع النموذج بين مفهوم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية (مفهوم مقارن).

ب (نموذج (Seidler) للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح: يهتم هذا النموذج بالوحدات الاقتصادية الهادفة للربح حيث يتم حساب الدخل الاجتماعي عن طريق صافي الربح الاقتصادي مضافا إليه التأثيرات المرغوب بها اجتماعياً ولم يحصل علي مقابل نقدي لها، مطروحا منه التأثيرات الغير مرغوب بها اجتماعياً ولم يسدد مقابل نقدي لها.

جدول يبين نموذج (Seidler) للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح

	القيمة المضافة من النشاط الاقتصادي
XXX	+ مخرجات مرغوبة اجتماعياً ولا يمكن بيعها
XXX	- آثار غير مرغوبة اجتماعياً ولم يسدد مقابل لها
XXX	= صافي الدخل الاقتصادي - الاجتماعي

لقد قيمه سيلدر (Seidler) للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح فكرة النموذج مبنية علي أساس صافي الربح المحاسبي مضافا إليه التأثيرات الاجتماعية المرغوب بها اجتماعياً، مطروحاً منه التأثيرات الاجتماعية الغير مرغوب بها اجتماعياً، للوصول لصافي الدخل الاقتصادي الاجتماعي.

رابعاً: مشاكل قياس المسؤولية الاجتماعية

1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية: إن تحقيق هذا المطلب في عملية القياس التكاليف الاجتماعية للمنشآت لا يعد أمر سهلاً وبسيطاً، فعدم اتفاق الأدب المحاسبي في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية حول مفهوم واضح ومحدد لهذا النوع من التكاليف يعد مشكلة في حد ذاتها، ينبغي حلها قبل البحث عن أساس القياس.

هناك وجهتا نظر تعرف التكاليف الاجتماعية هما:

- **وجهة النظر المحاسبية:** نرى أن التكاليف الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المنشآت ولا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، وتتصف هذه التكاليف بعدم الحصول المنشأة على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابلها، فالتكاليف هنا تكون المبالغ التي تم إنفاقها نتيجة التزام المنشأة ببعض مسؤوليتها الاجتماعية اختيارياً أو إجبارياً
- **وجهة النظر الاقتصادية:** نرى أن التكاليف الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة لممارسة المنشأة عملها، حيث يترتب على هذا النشاط تلوث الهواء أو المياه أو تشويه المنظر الجمالي للطبيعة.

فالتكلفة الاجتماعية تمثل الأعباء التي أقيمت على عاتق المجتمع نتيجة للآثار الاقتصادية السلبية الخارجية للمنشأة، فتلوث الهواء أو الماء في المنطقة التي تقع فيها المنشأة يؤثر على صحة المواطنين المقيمين، ويترتب عليه تكلفة اجتماعية تقع عبؤها على المجتمع، وهي بذلك تمثل قيمة ما يضحى به المجتمع من سلع وخدمات للإنتاج بمجموعة سلع وخدمات أخرى.

2- مشكلة قياس العوائد الاجتماعية: تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية وتأخذ أبعاداً أكثر من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية، نظراً لكونها تتحقق لأطراف قد تكون من خارج التنظيم كالمستهلكين أو العملاء أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل التنظيم كالعاملين أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل أو خارج التنظيم، فمثلاً كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المنظمة بتشجير المنطقة المحيطة بها، وتعود صعوبات القياس لأسباب التالية :

- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق للأطراف خارج المنظمة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمنظمة، والعديد منها يصعب قياسها نقداً، فمثلاً كيف يمكن قياس منفعة للحد من التلوث الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمنظمة.

- حتى ولو تحقق للمنظمة قبول المجتمع للمنظمة اجتماعياً، فإن التقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية، ولا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر ومن ناحية ثانية، مثل تحقيق انطباع حسن عن المشروع لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن.

وعلى الرغم من الصعوبة البالغة في قياس المنافع الاجتماعية إلا أن الاختصار على التكاليف الاجتماعية دون المنافع الاجتماعية يؤدي إلى عدم صحة قياس نتيجة الأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، وبالتالي تنعكس هذه النتيجة على محصلة الأداء الاجتماعي للمنظمة التي يتم الحصول عليها نتيجة المقابلة بين التكاليف والأعباء الاجتماعية وبين المنافع والمزايا الاجتماعية.

3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية لملائمة للقياس محاسبي: تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي

لأية شركة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للشركة اكتسابها نتيجة هذه التصفية والتي تنبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركة باعتبارها النشاط المسبب لعملية الاتفاق وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفه وإبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العملية، وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق، وهذا مما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماما، وعليه فان الحاجة تكون ماسة للإيجاد معايير اجتماعية ملائمة للقياس في المحاسبة الاجتماعية.

وقد وضع عدة معايير اجتماعية لهذا الفرع محاسبي هي:

• معيار الصلاحية: بمعنى أن تكون البيانات المحاسبية الاجتماعية وثيقة الصلة والارتباط بالهدف وان تعكس

التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة

• معيار الخلو من التحيز: أي الاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو العوائد

الاجتماعية

• معيار السببية: أي أن تشتمل القوائم الاجتماعية الختامية على تفسير واضح لكل نتيجة في القياس المحاسبي

الاجتماعي

• معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية: تزداد أهمية هذا المعيار نظر لما يتحقق من الموضوعية والقابلية للمقارنة

والتحقق

- **مقياس العائد الاجتماعي:** يمكن أن يحل هذا المقياس في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلا من (مبدأ تحقق

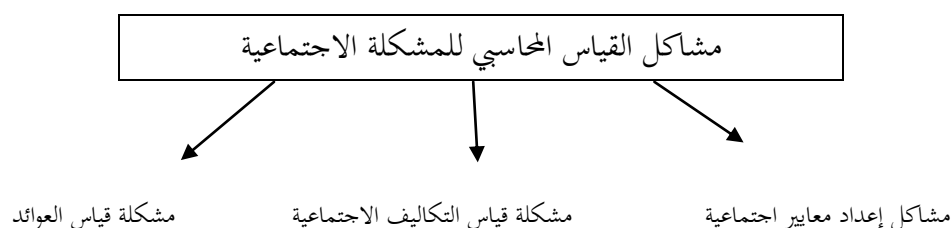
الإيراد) في مجال المحاسبة المالية

- **مقياس مقابلة العوائد اجتماعية بالتكاليف المسببة لها:** يقابل هذا المقياس مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف

في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية.

ندرس هذا الموضوع بتقديم النموذج المقترح الذي يعكس تصورنا عن مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية

الاجتماعية كما يلي:



خلاصة:

لقد أصبحت المسؤولية الاجتماعية تتبوأ حيزا ومساحة كبيرة من الأهمية على جميع الأصعدة والمجالات المحلية وتخطى بإهتمام رفيع المستوى من قبل المؤسسات لكونها تعمل على تحسين مستوى المعيشة والارتقاء برفاهية المجتمع.

من خلال ما سبق تم عرض الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية لمفاهيم عديدة ومختلفة حسب آراء المفكرين والباحثين ومفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وكذا أبعاد ومجالات ومبادئ المسؤولية الاجتماعية.

وتطرقنا إلى أهم مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية ونماذج المقترحة في القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية.

المراجع والمصادر:

- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSS □ IASS ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008..
- أحمد بسيوني شحاتة وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- أحمد بسيوني شحاتة وكمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- أحمد بسيوني شحاتة ومحمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- أحمد بسيوني شحاتة ومحمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987.
- جمال الدين مرسي، محمد محمود أبو بكر، دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، بدون سنة نشر.
- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- خالد صبحي حبيب، مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية، (رسالة الماجستير)، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2011.
- دافيد ريتشمان وآخرون، الإدارة المعاصرة، ترجمة (رفاعي محمد رفاعي، محمد السيد أحمد عبد المعتال)، دار المريخ، الرياض (المملكة العربية السعودية)، 2004.
- سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2006.
- عبد الناصر أحمد حميدان، أساسيات المحاسبة المالية الخاصة ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1998.
- فياض علان فياض المساعيد، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، رسالة الماجستير، جامعة جرش، سنة 2013.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية-، مطابع الدستور التجارية، عمان، 2008.

- مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، عمان الاردن، 2003.
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ط1، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- محمد مطر و عبد الكريم زواقي، "المحاسبة المتقدمة" ط1، دار حنين، عمان، 1994.
- محمد نبيل علام، حدود المسؤولية الاجتماعية، (الإطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال)، مجلة الإدارة العامة، العدد 72، أكتوبر 1991.
- مؤيد الفضل وعبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2010.
- وهيبه مقدم، تقييم استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، رسالة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر، 2014.
- يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2007.
- ثامر البكري، التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، دار البازوري العلمية، ط1، عمان (الأردن)، 2006.
- Raffournier Bernard, Les normes comptables internationales, éd Economica, Paris , 1996.
- Amélie Ober, IFRS Instruments financiers, éd Editea, paris, 2005.
- Bergeret J, La personnalité normale et pathologique, Les structures mentales, le caractère, les symptômes, éd Dunod 2eme Ed, Paris, 1985.
- C. Mailliet-Baudrier et A. Le Manh, Les normes comptables internationales IAS-IFRS, éd Foucher, paris, 2007.
- Christel Decock, Comptabilité Internationale, éd Economica, Paris, 2005.
- D E C F, Comptabilité approfondie et révision épreuve n°6 3eéd, éd Dunod, paris, 2000.
- Eric Ducasse et autres, Normes Comptables internationales IAS/IFRS, éd de Boeck, Bruxelles, 2005.
- Gilles Darmois, comprendre les états financiers : les sociétés pétrolières et Gazières, ENSPM, France, 2004.
- Grégory Heem et Philipe Aanzo, La normalization comptable Internationale, Revue d'économie financière, N° 73.
- Micheline Friédérich, Comptabilité approfondie-DCG 10-, éd Foucher, paris, 2007.
- Muriel Nahmias, L'essentiel des normes IAS/IFRS, éd Organisation, France, 2004.

- Pages Bleues Internationales, Collection Gestion: Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Maison d'édition pour l'enseignement et la formation, Bouira Algerie, 2008.
- Revue Française de Comptabilité, La Création du Comité International des Principes Comptables, IASC, n°31, octobre 1973.
- Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS, éd Dunod, Paris, 2003.
- Robert Obert, Pratique des normes IFRS, éd Dunod 3e éd, paris, 2006.
- Robert Obert, Pratique Internationale de la Comptabilité et de L'audit, éd Dunod, paris, 1994.
- Ross M.Skinner et J. Alex Milburn, Normes Comptables: Analyse et concepts , éd EPRI, Québec,2003.