# دراسة مقارنة لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بين SCF و IAS
## دراسة حالة "مؤسسة مجبنة وملبنة بودواو"

# A comparative study of The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates between IAS and SCF
## A case study of Cheese and Dairy Company of Boudouaou

**ظريف مريم*** **أد/ شنوف شعيب ****

**مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات جامعة امحمد بوقرة بومرداس**

**تاريخ النشر:2018/12/31**

**الملخص:**

يُعد تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف المشكل الأساسي في المحاسبة على المعاملات بالعملة الأجنبية. نهدف إلى إيضاح الفروقات الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العمليات بالعملات الأجنبية. حاولنا إسقاط دراستنا النظرية على المؤسسات الإنتاجية الجزائرية والمتمثلة في "ملبنة ومجبنة بودواو". توصلنا من خلال دراستنا النظرية إلى أن النظام المحاسبي المالي اشتمل على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 فيما يخص كيفية التعامل مع التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛ أما بالنسبة لفروقات أسعار الصرف الناتجة عن العمليات التجارية التي تقوم بها مع المؤسسات الأجنبية فتتعامل معها وفق طريقة رسالة الالتزام، وليس كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي.

***الكلمات المفتاحية***: سعر الصرف، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية، العملة الأجنبية.

***Abstract***

The main problem of accounting for foreign currency transactions is the exchange rate determination, and how to report the effect of exchange rate variation in the financial statements. The aim of this study was to explain the difference resulting from changes in foreign exchange rates, the accounting treatment and the financial reporting. It also aimed to highlight the similarities between the international accounting standard 21 and the financial accounting system regarding the description and accounting of the exchange rate variation, as it is attempting to keep up with the growing financial globalization. The study was conducted in "Cheese and Dairy Company of Boudouaou", which is one of the manufacturing companies in Algeria.

**تاريخ الارسال: 2018 /06/04 تاريخ القبول:2018/12/12**

* **meriem.drif@yahoo.com**
** **labo.aeahh@univ-boumerdes.dz**

We concluded through our theoretical study that the accounting and financial system includes the international accounting standard requirements, regarding dealing with foreign exchange variation and the accounting treatment. Practically, we realized that the company studied applies the accounting system techniques, regarding exchange rate differences resulting from the international commercial transactions.
***Keywords*s:** exchange rate, SCF, IAS, foreign currency**.**

---

**مقدمة**

نظرا لاتساع البيئة التي تعيش فيها المؤسسة من بيئة داخلية محلية إلى بيئة عالمية، أصبحت المؤسسة جزءاً من النظام الاقتصادي العالمي، وتتعامل مع معطيات عالمية، في ظل عدم قدرتها على الاستمرارية بالاكتفاء بالمدخلات الوطنية، فأصبح جزء من نشاط المؤسسة الاستيراد والتصدير، الذي من خلاله يتم تبادل العمليات المالية بوحدات نقدية لها قيمة معينة في مقابل الوحدات النقدية المحلية، وبذلك تكون تدفقاتها النقدية عرضة لقيود مختلفة، ولاسيّما تلك التي تتعلق بتغيرات أسعار الصرف.

وتُعد مشكلة تغيرات أسعار الصرف من أبرز المشاكل المطروحة بالنسبة للأطراف الاقتصادية التي تنشط على المستوى الدولي، ولمعالجتها تقتضي المعايير المحاسبية الدولية اتباع قواعد معينة لهذه المحاسبة فيما يتعلق بالقياس، والاعتراف، والإفصاح في القوائم المالية، وتخصيص معيار مستقل، وهو معيار الواحد والعشرون 21 "أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية".

كما أن المحاسبة في الجزائر تطرقت بدورها لأول مرة لموضوع آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية من خلال إصدار القانون 11/07، وذلك بتقديم أهم التقنيات والأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تنجزها المؤسسة سواء تعلق الأمر بعمليات تجارية (استيراد وتصدير)، أم بعمليات مالية (إقراض واقتراض).

ومن هذا المنطلق تتجلى معالم إشكالية البحث في السؤال الجوهري التالي:

**مشكلة الدراسة:** ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 21 في كيفية المعالجة المحاسبية لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية؟

***فرضية البحث:*** لا توجد فروقات جوهرية من خلال الممارسة المحاسبية بين المعالجة المحاسبية لآثار تغيرات أسعار صرف العملة للمعاملات الأجنبية بين SCF و IAS.

**المحور الأول: آلية معالجة المعاملات التي تتم بعملة أجنبية**

من أهم المشاكل العملية لممارسة المحاسبة المالية تلك المشاكل المرتبطة بالمؤسسات متعددة الجنسية، وكذا المعاملات الجوهرية للمؤسسات الوطنية التي تتم بعملة أجنبية، ومن أجل تنظيم وتنفيذ سياسات مناسبة للمحاسبة المالية في هذه البيئة كانت معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها وإرشادات تطبيقها فعالة لهذا الغرض.

***1-*** **ماهية المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية:** تعبر المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية للمؤسسات عن الكيفية التي يتم بها القياس والإفصاح لتلك المعاملات في القوائم المالية.

**1-1- مفهوم المحاسبة عن العملات الأجنبية وأهدافها:** يقصد بالمعاملات بعملة أجنبية طبقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين بأنها[1]"تلك المعاملات المعبر عنها، أو تم إبرامها، أو يتطلب تسويتها بعملة أجنبية". [2]

ولقد عرف مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي وفقا للمبدأ رقم 52 المعاملات الأجنبية على أنها:"تلك المعاملات التي يتم تحديد قيمتها بأية عملة أخرى غير العملة المحلية للشركة "[3]، وتنشأ هذه المعاملات الأجنبية عندما تقوم المؤسسة بصفقات تجارية بغير عملتها الأساسية، وإذا ما قامت المؤسسة بمعاملات أجنبية فإنها ستواجه مشاكل محاسبية متعلقة بترجمة المعاملات الأجنبية إلى العملة المحلية وكيفية إثباتها.

كما تهدف المحاسبة عن العملات الأجنبية وترجمة القوائم المالية إلى تحقيق مايلي:[4]

-إنتاج وتوصيل معلومات مالية معبر عنها بعملة التقرير للمؤسسات الاقتصادية التي تتم بعض معاملاتها بعملة غير وطنية، مثل عمليات البيع والشراء والإقراض والاقتراض بعملة أجنبية.

-إنتاج وتوصيل معلومات عن المؤسسة الأم متعددة الجنسية بناء على ترجمة القوائم المالية لفروعها وتوابعها بالخارج إلى عملة الدولة التي تعمل بها.

-إمداد أصحاب المصلحة في المؤسسة متعددة الجنسية بمعلومات مالية ملائمة، من خلال ترجمة القوائم المالية لفروعها والمؤسسات التابعة لها، تكون قابلة للمقارنة وملائمة لاتخاذ القرارات.

**1-2- مجال المحاسبة عن العملات الأجنبية:** تتضمن المعاملات الأجنبية تلك المعاملات الناتجة عن قيام المؤسسة الوطنية بما يلي:

– شراء أو بيع بضاعة أو تأدية أو الحصول على خدمة بمقابل، أو ثمن محدد معبر عنه بعملة أجنبية؛ إقراض الغير أو الاقتراض من الغير مبلغا معينا يتم تحصيله أو سداده بعملة أجنبية معينة.

– أن تصبح المؤسسة طرفا في تعاقد بعملة أجنبية ولم ينفذ هذا التعاقد بعد، اقتناء أو استبعاد أصول، أو إنشاء أو سداد التزام محدد بعملة أجنبية.

**1-3- أنواع أسعار التبادل الخاصة بالعملات الأجنبية:** تترتب عن معاملات المؤسسة الاقتصادية التي يتم إنجازها بوحدات النقد الأجنبي فروق ناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية التي تتم بها هذه المعاملات، حيث يختلف مضمون سعر الصرف باختلاف البعد الزمني الذي يعبر عنه، حيث يوجد سعر الصرف الفوري، سعر الصرف الجاري، سعر الصرف التاريخي، وسعر الصرف المؤجل.[5]

-*سعر الصرف الفوري*: هو سعر الصرف السائد لحظة إتمام الحدث المالي أو عملية التبادل المعينة.

-*سعر الصرف الجاري:* هو السعر السائد في تاريخ معين لتحويل وحدة من عملة معينة إلى عملة أخرى.

-*سعر الصرف التاريخي:* يقصد به سعر الصرف الذي كان سائدا وقت اقتناء الأصول أو نشأة الالتزامات.

-*سعر الصرف المؤجل:* ويقصد به سعر الصرف السائد في تاريخ معين للعملات التي يتم تبادلها في تاريخ لاحق مستقبلا.

***2-* مكاسب وخسائر أسعار الصرف:** يترتب عن تغيرات أسعار صرف العملة المحققة من المعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية وجود مكاسب أو خسائر لتلك المعاملات نتيجة تغير تلك الأسعار من تاريخ التعاقد وتاريخ تسوية النتائج، حيث يمثل تاريخ التسوية التاريخ الذي عنده يتم سداد الأموال بالعملة الأجنبية، ويوجد مدخلان لمعالجة فروق العملة المرتبطة بالمعاملات بالعملة الأجنبية هما: مدخل العملية الواحدة، ومدخل العمليتين أو الطريقة المزدوجة.

**2-1- مفهوم مكاسب وخسائر أسعار الصرف**

-**المكاسب**: "هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أي عمليات أخرى أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية، خلاف تلك التي تتمثل في إيرادات أو زيادة في استثمارات أصحاب رأس المال". [6]

**–الخسائر** :"هي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتج عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن عمليات أو أحداث أو ظروف أخرى تؤثر على الوحدة المحاسبية، خلاف تلك التي تتمثل في مصروفات أو توزيعات لأصحاب رأس المال".[7]

## 2–2– تقسيم الصفقات بالعملات الأجنبية

أ– **استخدام العملية الواحدة في تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية:** يتأسس هذا المدخل على النظر إلى المعاملات بالعملة الأجنبية باعتبارها وحدة واحدة فيما يتعلق بكل من إبرام المعاملة وواقعة سداد الدين بالنظر إلى كل من العملية ونشأة الدين والسداد النقدي لذلك الدين باعتبارها حدثا واحدا لا يتجزأ، كما لا يتطلب إدخال إجراءات تسوية محاسبية في نهاية السنة المالية، واعتراف مصلحة الضرائب به. إلا أن هذا المدخل يعاني من بعض الانتقادات لعل أهمها:[8]

–مخالفة هذا المدخل للمبدأ المحاسبي الذي ينص على استقلالية الدورات المحاسبية وتحقق الإيراد أو مقابلة الإيرادات بالتكاليف، حيث تتم تسوية فروق العملة عن طريق تعديل قيم حسابات المشتريات والمبيعات الخارجية، سواء بالنسبة للعمليات المنتهية أو الممتدة.

–لا يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن العملة، حيث تهمل التسوية الجردية الخاصة بتلك الفروقات في نهاية السنة المالية للمؤسسة، على اعتبار أن التسوية بإدخال التعديلات المترتبة عن التغيرات في أسعار الصرف على حسابات المشتريات والمبيعات ذاتها.

–عدم ملاءمة المدخل لواقع وطبيعة الحسابات، حيث يتم جعل حساب المبيعات مدينا، وهو بطبيعته دائنا، أو جعل حساب المشتريات دائنا، وهو بطبيعته مدينا.

ب– **استخدام المعاملة المزدوجة في تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية:** حسب مدخل المعاملة المزدوج فإن الفروق الناتجة عن أسعار الصرف ينبغي أن تعالج بشكل منفصل عن حسابات المشتريات أو المبيعات الخارجية، ثم تنقل في قيد محاسبي آخر مستقل إلى صافي الربح أو إلى حسابات الاحتياطي الخاص. فهذه الطريقة تعتمد على أن هناك قرارين أو واقعتين منفصلتين، هما واقعة الشراء أو البيع، أو بمعنى آخر عمليتي الاستيراد والتصدير، والواقعة الثانية قرار السداد أو التحصيل، ونتائج كل واقعة من مكاسب أو خسائر ينبغي أن لا تتأثر بأي قرارات أخرى.

لذلك فإن نتائج عمليات المشتريات والمبيعات الخارجية تقفل في الجزء الخاص بها، أو بشكل مستقل عن عملية السداد أو التحصيل النقدي المترتبة عليها، والتي بدورها تتولد عنها مكاسب أو خسائر

فروق عملة حقيقية، ومن ثم ينبغي إقفالها بالجزء المخصص بحساب الأرباح والخسائر فور عملية السداد أو التحصيل.[9]

ج- **المفاضلة بين مفهوم وحدة الصفقة وثنائيتها:** طبقاً لمفهوم وحدة الصفقة فإن أي فروق تنتج عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تُعد تسويات للحسابات التي استخدمت في تسجيل هذه الصفقة، ولا يتم اعتبارها كأرباح أو خسائر للصرف الأجنبي، ومن ثم لا تظهر في قائمة الدخل أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي.

أما مفهوم ثنائية الصفقة فيقوم بالفصل بين عملية عقد الصفقة وعملية التسوية النقدية لهذه الصفقة، فكل منهما يُعد صفقة مستقلة عن الأخرى، ولذلك إذا حدثت تغيرات في سعر الصرف الأجنبي عند التسوية النقدية للصفقة فهذه التغيرات لن تؤثر على الحسابات التي نتجت عن عقد الصفقة، وإنما تظهر بشكل مستقل في قائمة الدخل المعدة عن الفترة المالية التي حدثت فيها. يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم" (21) مفهوم ثنائية الصفقة "للمحاسبة عن الصفقات التي تتم بالعملة الأجنبية ومعالجة الفروق بين سعر الصرف السائد في تاريخ عقد الصفقة، وذلك المستخدم في التسوية النقدية باعتبارها أرباح أو خسائر صرف أجنبي، واعتبرت هذه المعالجة كمقياس مرجعي يجب الالتزام به في معظم الأحوال، وقد أجاز هذا المعيار استخدام مفهوم وحدة الصفقة "في حدود ضيقة وبشروط محددة مثل تحميل الأصول بفروق العملة بشروط منها حدوث تدهور أو انخفاض حاد في العملة، الشراء الحديث للأصل وسعره في الفواتير بالعملة الأجنبية، وأن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل بعد تسويتها بفروق سعر الصرف عن التكلفة الاستبدالية للأصل أو القيمة البيعية أيهما أقل.

***2-3- تقنيات تسيير خطر الصرف:*** نظرا لما تشهده أسواق الصرف من حالات عدم الاستقرار والتغيرات المستمرة جعلت الشركات الكبرى التي لديها معاملات بالعملات الأجنبية تجد صعوبة في تحديد أرباحها وخسائرها، خصوصاً الخسائر التي قد تكون في بعض الأحيان كبيرة تؤثر بشكل واضح على الوضع المالية للمؤسسة؛ وعليه لجأت كثير من المؤسسات إلى استعمال تقنيات تسيير خطر الصرف للوقاية منه، أو على الأقل تخفيض آثاره، وذلك من خلال الاعتماد على عقود صرف آجلة على سبيل المثال، ومن ثم تحويل الخطر إلى أطراف أخرى (كالبنوك مثلا)، فتتجنب المؤسسات بذلك أثر تلك التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تبرمها بين تاريخي التعاقد على المعاملة والتسوية النهائية لها، وتعرف هذه العملية بمحاسبة التغطية أو التحوط، والتي تتطلب بصفة أساسية معالجة محاسبية معينة لتغطية الخسائر المتوقعة في المستقبل مقابل دفع أو تحصيل مبالغ بالعملة

الأجنبية، إلى جانب عمولات أو فوائد تدفع إلى سماسرة العملات الأجنبية والمؤسسات المالية المتدخلة في تلك المعاملات والتي قد تتضمن مايلي:[10]

-عمليات التغطية ضد مدفوعات أو تحصيلات مستقبلية بالعملات الأجنبية، تغطية عن عقود ومقاولات بالعملات الأجنبية، عمليات التغطية لمشتريات مستقبلية بالعملات الأجنبية.

-عمليات التغطية عن صافي الاستثمارات الأجنبية سواء فروع أو شركات تابعة أجنبية.

-عمليات التغطية ضد المضاربات على الأوراق المالية أو على العملات الأجنبية.

يترتب عن هذه العمليات خسائر أو مكاسب صرف ناتجة عن تغيرات أسعار الصرف عند التسوية المالية للعملية (محققة) أو عند انتهاء السنة المالية (غير محققة)، ويمكن تفصيل ذلك حسب تقنية التغطية المتخذة كما يلي:

أ- **عقود الصرف الآجلة والمستقبلية:** وهي عبارة عن اتفاق شراء أو بيع كمية معينة من العملات الأجنبية في تاريخ محدد مستقبلا بسعر صرف متفق عليه مسبقا، ويمثل الفرق بين السعر الجاري ووقت إبرام العقد والسعر الآجل المتفق عليه علاوة صرف إذا كان سعر الصرف الآجل أكبر من سعر الصرف الجاري، وقد يكون الفرق خصم صرف إذا كان سعر الصرف الآجل أقل من سعر الصرف الجاري، وينتج عن ضربهما في كمية العملة المستلمة أو المدفوعة مكاسب أو خسائر محققة، ومنه نجد أن هذا النوع من العقود تمكن كل الشركات العالمية من تغطية خطر الصرف المتعلق بتقلبات أسعار الصرف بين تاريخ إبرام الصفقة وتاريخ السداد أو التحصيل النقدي.[11]

ب- **عقود تغطية صافي الاستثمارات الأجنبية:** قد تتعرض الشركات العالمية إلى خسائر نتيجة تغيرات صرف العملات الأجنبية لبعض الدول التي تستثمر فيها أموالها في شكل فروع أو شركات تابعة، ولحماية هذه الاستثمارات الخارجية فإنها تلجأ إلى إبرام عقود صرف آجلة لتغطية صافي الاستثمارات، وذلك بغرض مقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة تغير سعر صرف العملة الأجنبية لتلك الدول. ويترتب اللجوء إلى هذا النوع من الإجراءات(عقود صرف أجلة) نشأة التزامات بالعملة الأجنبية، نتيجة الحصول على قروض من إحدى المؤسسات المالية التي تقبل استلام عملة أخرى مقابل تسليم العملة المحلية، بغية مقابلة الخسائر الناجمة عن انخفاض سعر صرف العملة المحلية عند تقييم صافي الاستثمارات الخارجية في تلك الدول بالمكاسب المحققة من هذه الالتزامات المالية.

حسب المادة (137-5)من القانون رقم 07-11: "إذا كانت العملية المعالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف الكيان بعملية متماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف، وتدعى عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول للتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف، تصحح الحسابات المعنية في الميزانية تبعا لذلك".[12]

**المحور الثاني: القياس والإفصاح عن محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية**

**1- القياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية**

بشكل عام يمكن تحديد ثلاثة تواريخ أساسية مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية وهي: تاريخ حدوث العملية، تاريخ إعداد الميزانية، وتاريخ السداد.[13]

- تاريخ حدوث العملية وتسجيلها بالدفاتر: ويتم استخدام سعر الصرف السائد في تلك الفترة لإثبات العملية التي تمت بالعملة الأجنبية، حيث طبقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين يجب أن تسجل المعاملات بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

- تاريخ إعداد الميزانية وإقفال حسابات النتيجة: حيث يتم في هذا التاريخ تعديل أسعار العمليات المسجلة في المرحلة الأولى-مرحلة الاعتراف الأولي-لتعكس سعر الصرف الجاري في هذا التاريخ، وذلك للعمليات التي لم تنته ولم تسدد بعد، وبسبب تقلبات أسعار الصرف للعملات المختلفة غالبا ما تحدث خسائر أو مكاسب بين هذين التاريخين.

-تاريخ انتهاء العملية من خلال السداد أو التحصيل بالعملة الأجنبية: وغالبا ما تحدث مكاسب أو خسائر في هذا التاريخ نتيجة اختلاف أسعار الصرف بين تاريخ الميزانية وتاريخ السداد أو التحصيل.

**2- المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية وفق المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي**

إن المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية حسب المعيار المحاسبي الدولي تتضمن جملة من الخطوات، وهي: التسجيل المحاسبي الأولى، أي وقت حدوث العملية، تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي، معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف، سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند انتهاء عملية التحصيل أو السداد

النقدي للعملية، تسجيل التسويات الخاصة بحساب المدينين أو الدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها.

### *2-1-* الإعتراف الأولي

**حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21** يتم تسجيل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير، وذلك بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير، كما يجوز استخدام معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية كمتوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة، لكن في حالة ما إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جدا فإن استخدام متوسط الفترة قد يؤدي إلى نتائج غير موثوق بها.[14]

**–حسب النظام المحاسبي المالي:** يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير بالعملة الوطنية، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية في سعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

حسب المادة (137-1)من القانون رقم 11/7 "تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال هذه الأصول".[15]

أما المادة (137-2)من القانون رقم 11/7 فتنص على أن "تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كانت عبارة عن عمليات مالية".

### 2-2- في تاريخ إعداد الميزانية

✓ **حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21:** في تاريخ إعداد كل ميزانية يتم ترجمة البنود النقدية المتبقية دون تسوية باستخدام سعر الإقفال، ويتم التعامل مع البنود غير النقدية على أساس:

– يتم التقرير عن البنود الواردة بالتكاليف التاريخية على أساس سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛

– يتم التقرير عن البنود الواردة بالقيمة العادلة باستخدام سعر الصرف في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

ويمكن التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية على أنّ:

***البنود النقدية***: هي وحدات من العملة المحتفظ بها والأصول والالتزامات المطلوب استلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد، ومن أمثلة ذلك: المعاشات التقاعدية، الأحكام التي تسوى نقدا، أرباح الأسهم النقدية المسجلة كالتزام، عقد استلام (أو تسليم)لعدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة، أو عدد متغير من الوحدات النقدية كالزبائن والموردين.

**البنود غير *النقدية***: هي غياب الحق في استلام أو تسديد التزام، ويمثل عددا ثابتا أو قابلا للتحديد من وحدات النقد، ومن أمثلة ذلك الأوراق المالية المتعلقة بحقوق الملكية، المخزونات، المصروفات المدفوعة مقدما والأصول الثابتة، وما يتعلق بالشهرة والأصول غير الملموسة.

- ✓ **حسب النظام المحاسبي المالي و**في تاريخ كل ميزانية عامة يجب:

–التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

–التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

### *2-3- معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف*

- ✓ **حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21**: ينتج فرق سعر الصرف عند التغيير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية لأي بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية، ويمكن أن نميز حالتين[16]:

***الحالة الأولى***: عندما يجرى سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم الاعتراف بكامل سعر الصرف في تلك الفترة.

**الحالة *الثانية:*** إذا تم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإنه يجرى تحديد فرق سعر الصرف المعترف به في كل فترة تقع قبل فترة التسوية بموجب التغيير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة. إن المعالجة المحاسبية لفروق سعر الصرف على العمليات تختلف اعتمادا على اعتبارها بنودا نقدية أم بنودا غير نقدية كما يلي:[17]

- إذا كانت بنودا نقدية تعالج فروق أسعار الصرف في جدول حسابات النتائج كأرباح أو خسائر.

- أما إذا كانت بنودا غير نقدية تعالج فروق أسعار الصرف في الميزانية (في الأموال الخاصة) كإعادة تقييم الأصول الثابتة وفي حسابات النتائج كأرباح أو خسائر.

✓ **حسب النظام المحاسبي المالي**

- **معالجة الديون خلال نفس الفترة التي تمت فيها العملية: حسب المادة (131-3)**من القانون رقم (07-11) "عندما يتم نشوء وتسوية حسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها، فإن الفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول، بسبب تقلبات سعر الصرف، تشكل خسائر أو أرباحا في الصرف يجب تسجيلها، حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات للسنة المالية".[18]

- **التسوية لا تتم عند الجرد: حسب المادة (137-4)** من القانون رقم (07-11) "إذا بقيت عناصر نقدية الخزينة وعناصر أصول وخصوم الواجب استلامها أو دفعها بالنسبة إلى مبالغ من السيولة النقدية محددة وغير قابلة للتحديد محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ. الفوارق بين القيم المسجلة أصلا في الحسابات (التكاليف التاريخية) وتلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترفع أو تنقص المبالغ الأصلية، وهذه الفوارق تشكل أعباء مالية أو منتوجات مالية للسنة المالية"، لكن في حالة غياب التسوية عند الجرد، فالحسابات الدائنة (أو المدين) تشكل دائما جزءاً من الذمة المالية للمؤسسة، فإن فرق الصرف يسجل في الأعباء أو النواتج المالية.

**المحور الثلث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة ومجبنة بودواو**

1- ***التعريف بالمؤسسة محل الدراسة***: تأسس الديوان الوطني للحليب ONALAIT بموجب الأمر الصادر في 1969/04/20 وقد قسم إلى ثلاث تعاونيات: تعاونية الحليب بالجزائر COLAITAL، تعاونية الحليب بقسنطينة C.L.C، تعاونية الحليب بوهران C.L.O؛ أما فيما يخص الوسط فقد سمي بالديوان الوطني للحليب، ثم تحول إلى مؤسسة عمومية "ملبنة ومجبنة بودواو" برأس مال قدره: 20000000 دج بإمكانية معالجة 1.850.000 لتر يوميا موزعة على خمس وحدات تشمل وحدة بئر خادم بالجزائر العاصمة 500.000 لتر يوميا، وحدة بودواو بومرداس

400.000 لتر يوميا، وحدة ذراع بن خدة بتيزي وزو 330.000 لتر يوميا، وحدة بني تامو بعين الدفلى 200.000 لتر يوميا، وحدة أميزور ببجاية 120.000 لتر يوميا.

قمنا بدراسة إحدى عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة مع مورديها الأجانب لمعرفة ما إذا كانت إجراءات هذه العملية تتوافق محاسبيا مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 21 "أثار التغير في أسعار الصرف".

***2- الحالة التطبيقية:***

في شهر أفريل من سنة 2016 اجتمعت لجنة الشراء للمؤسسة والمكونة من مجموعة من الأعضاء يمثلون رؤساء المصالح التي لها علاقة بعمليات الشراء، وذلك من أجل دراسة مختلف العروض المقدمة من طرف موردين محليين وأجانب لاختيار أحسن عرض، أي العرض الذي يتوافق وشروطهم، يتمثل العرض في شراء آلة تستعمل في تنظيف صناديق الحليب الموجودة في المصنع " Tunnel de lavage de caisses"، وبعد المشاورات بين أعضاء اللجنة رسا اختيارهم على أحد الموردين الأجانب، والمتمثل في شركة MIMASA الإسبانية المتخصصة في إنتاج الآلات.

بعد ذلك قامت مصلحة الشراء بإبلاغ هذا المورد الأجنبي بأنه تم اختياره ليقوم بتموين المؤسسة بالآلة، وهذا الأخير، وفي تاريخ 03 ماي 2016، قام بإرسال الفاتورة النموذجية أو الشكلية ( La facture proformat) ليوضح فيها السعر المعروض فعلا وهو 108 983 أورو، وكذلك طريقة الدفع التي ستتم وفق رسالة التزام.

بعد أن تستلم المؤسسة الفاتورة الشكلية من قبل موردها، تقوم بدورها بإعداد مجموعة من الوثائق لتبدأ بتنفيذ العملية عبر مختلف مصالحها، وكذلك مع البنك الذي تتعامل معه، وهو بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR وكالة بودواو، تتمثل هذه الوثائق في طلب فتح الاعتماد أو ما يسمى برسالة الالتزام (La lettre de crédit) في تاريخ 12 ماي 2016، الذي يرسل إلى البنك ليتولى عملية فتح الاعتماد المستندي لصالح المورد، ويكون مرفقا بالفاتورة الشكلية، ويشمل هذا الطلب مجموعة من البيانات الخاصة بالبنود التي تم التفاوض عليها بين المشتري "ملبنة ومجبنة بودواو" والبائع "المورد الأجنبي"، ومن بينها اسم وعنوان المستورد والمصدر، المبلغ الإجمالي للاعتماد بالعملة الصعبة، مكان الدفع"Banco santander S.A Espagne"، تاريخ صلاحية الاعتماد 2016/12/31، وكذا وسيلة نقل البضاعة "عبر الباخرة ".

بالإضافة إلى طلب الاعتماد والفاتورة الشكلية ترسل المؤسسة وثيقة ثالثة، والمتمثلة في طلب التوطين (Lettre de domiciliation)الذي يُعد من طرف مديرية المالية والمحاسبة بنفس تاريخ إرسال

طلب الاعتماد 12 ماي 2016، يوضح فيه قيمة البضاعة بالعملة الصعبة، وهي 983 108 أورو، قيمتها بالعملة الجزائرية 000 710 13 دج باستعمال سعر الصرف 1دج=125,80 أورو.

بعدما تتم دراسة هذا الملف والتأكد من صحته من طرف وكالة BADR بودواو يتم إرساله إلى بنك عميروش (المركز الرئيسي لبنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR) الذي يقوم بدوره بإعادة دراسته والموافقة عليه، وبذلك يقوم بتجميد قيمة الاعتماد من رصيد المؤسسة، كما يقوم بإبلاغ المورد بفتح اعتماد مستندي لصالحه عبر شبكة Swift، كما ترسل نسخة من Swift لبنك المورد (وكالة BADR بودواو)التي تقوم بدورها بإرسالها إلى المؤسسة مع إشعارها بخصم قيمة الصفقة من حساب المؤسسة التي لديها إشعار بالخصم* بتاريخ 15 ماي 2016.

في هذه المرحلة، أي عندما تستلم المؤسسة إشعارا بخصم مبلغ الصفقة يأتي دور محاسب المؤسسة بتسجيل العملية محاسبيا بجعل حـ/542000 اعتمادات مدينا مقابل حـ/ 512400 البنك دائنا كما يلي:

2016/05/15

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 542000 | | حـ/ الاعتمادات | 14035000 | |
| | 512400 | حـ/ البنك | | 14035000 |
| | | تسجيل إشعار بالخصم | | |

اعتماد سعر صرف بتاريخ 2016/05/14، حيث كان 1دج=128,79 أورو.

بعد مرور فترة من إبرام الصفقة بين المؤسسة والمورد الأجنبي تصل الوثائق الخاصة بعملية التموين إلى بنك عميروش من طرف المورد، ومن ثم إلى وكالة بودواو لفحصها والتأكد من صحتها، والمتمثلة في الفاتورة الأصلية، الشهادة الأصلية للبضاعة (Certificat d'origine) قائمة التعبئة ( liste de colisage) وباقي الوثائق كعملية أخيرة تسبق عملية استلام البضاعة على مستوى مصلحة الجمارك.

بعد ذلك وقبل أن يقوم البنك بتحويل مبلغ الاعتماد من حساب المؤسسة مباشرة إلى حساب المورد يقوم وفي نفس التاريخ بإعداد إشعار بالائتمان بتاريخ 25 جانفي 2017 لصالح المؤسسة تعيد فيه إدخال المبلغ الذي سحب من قبل بموجب الإشعار بالخصم المرسل في تاريخ 15 ماي 2016، لأن سعر الصرف في التاريخ السابق وعند الإقفال قد انخفض، حيث أصبح 1دج=116,25 أورو، أي قيمة البضاعة بالعملة الوطنية أصبح 436,00 690 12دج، وبعدها تقوم بتحرير الأمر بالتحويل

وفق إشعار بخصم جديد بالقيمة الحالية للبضاعة بتاريخ 25 جانفي 2017، وبذلك تكون المؤسسة قد استلمت كل الوثائق الأصلية للبضاعة إضافة إلى إشعارين من طرف البنك، واحد بالخضم والثاني بالائتمان، لتسجل محاسبيا ما يلي:

2017/01/25

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512400 | | حـ/ الحساب البنكي بالعملة الصعبة | 14.035.000 | |
| | 542000 | حـ/الاعتمادات | | 14.035.000 |
| | | تسجيل إشعار بالائتمان | | |

وفي نفس التاريخ تسجل شراء البضاعة بالاعتماد على الفاتورة الأصلية وبنفس قيمة الإشعار بالخصم الجديد من خلال القيد التالي:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 232600 | | حـ/ تثبيتات قيد التنفيذ | 12.690.438 | |
| | 401400 | حـ/المورد الأجنبي "شركة "MIMAS | | 12.690.438 |
| | | شراء آلة تنظيف الصناديق فاتورة رقم F360967 | | |

وبهذا تكون عملية الشراء قد انتهت بعد مرورها بعدة مراحل، التي رأيناها سابقا، لتنتظر المؤسسة وصول البضاعة إلى ميناء الجزائر، فتقوم بترصيد حـ/ تثبيتات قيد التنفيذ في حساب التثبيت المعني وترصيد حـ/ المورد الأجنبي بالحساب البنكي.

**تحليل الدراسة التطبيقية:**

حسب ما رأينا سابقا في الجانب النظري بأن المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية تتم وفق مراحل، وبذلك سنحاول إجراء مقارنة بين ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 21 وما توصلنا إليه في الدراسة التطبيقية لكل مرحلة من هذه المراحل:

**1- المرحلة الأولى: التسجيل المحاسبي الأولي للأصل**

وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 21 يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، أي بالعملة الوطنية، وذلك وفق المبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية في سعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة، أي بسعر الصرف المعمول به يوم إتمام العملية.

حسب المؤسسة التي أجريت عليها الدراسة التطبيقية لاحظنا بأنها قامت بالاعتراف بالآلة التي تم اقتناؤها من مؤسسة أجنبية إسبانية بالعملة الوطنية حسب سعر الصرف المعمول به بتاريخ إبرام

الصفقة، حيث إن سعرها بالعملة الصعبة كان 983 108 أورو واعتمدت على معدل سعر الصرف 1دج=125,80 أورو لكي تصبح قيمة الآلة بالعملة الجزائرية 000 710 13دج.

2- **المرحلة الثانية: معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف**

ينص النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 21 على أنه إذا تم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ وأن الفوارق الناتجة عن تغيرات أسعار الصرف تشكل أعباء مالية تسجل في حـ/666 أو منتوجات مالية تسجل في حـ/777 للسنة المالية.

بالعودة إلى المثال المأخوذ من المؤسسة محل الدارسة فإن الاعتراف الأولي بالآلة تم خلال نهاية السنة المالية 2016؛ أما تسويتها فقد تمت في بداية السنة اللاحقة 2017 وبذلك كانت قيمة الأصل عند تاريخ اتفاق الطرفين على إجراء عملية الشراء 000 710 13دج وفق معدل سعر الصرف1دج= 125,80 أورو، لتصبح قيمتها عند التسوية لدفع المستحقات للمورد 12.690.438دج وفق سعر الصرف 1دج=116,25، وبذلك نلاحظ هنا اختلافا في سعر الصرف بين تاريخ إبرام العقد وتاريخ التسوية، تنشأ عن هذا الاختلاف فروقات موجبة، أي نواتج مالية، التي تسجل حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي في حـ/777 "نواتج مالية عن تغيرات أسعار الصرف"، لكن المؤسسة تقوم بتسوية هذا الاختلاف عن طريق ترصيد مبلغ الصفقة عند تاريخ إبرامها وتعيد إدخال الأصل في حساباتها بالمبلغ الجديد، أي قيمة الآلة بالعملة الوطنية عند تاريخ التسوية، وبهذا نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتصحيح التسجيل الأولي للآلة الذي تم على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ حسب ما نص عليه المعيار والنظام المحاسبي المالي.

**خاتمة الدراسة:**

**النتائج:**

– عالجت معايير المحاسبة الدولية موضوع أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية من خلال المعيار المحاسبي الدولي 21، والذي جاء فيه: أن تغيرات أسعار الصرف تؤثر على قائمتي حسابات النتائج والمركز المالي، ولكنه استثنى محاسبة تغطية المخاطر.

– كل عملية تجارية أو مالية تتم بعملة أجنبية تسجل بسعر الصرف بتاريخ إبرام الصفقة، ولكن عند التسديد الفعلي يرتفع أو ينخفض هذا السعر ويتحقق فرق بين القيمتين تحقق من خلاله المؤسسة أرباح أو خسائر سعر الصرف تسجل ضمن حسابات النتائج أو المصروف.

– تطرق النظام المحاسبي المالي لأول مرة لمحاسبة المعاملات الأجنبية بشكل منفصل، بحيث أدرج قضية الترجمة وكيفية معالجة فروقات الصرف، والتي غالبا ما تكون عبارة عن أعباء ونواتج تؤثر في النتيجة المالية للمؤسسات الاقتصادية، حيث يسجل ربح الصرف في حـ/766 أرباح الصرف، أما الخسائر في حـ/666 خسائر الصرف.

– نستنتج أن النظام المحاسبي الجزائري تبنى ضمنيا، لكن بشكل نسبي، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين، الذي اعتمد هو بدوره العمل بنفس الأسس المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بعملة أجنبية وفقا لمدخل المعاملة المزدوجة، كما أدرج محاسبة التغطية، أي إمكانية تغطية مخاطر الصرف ومعالجته محاسبيا عن طريق المؤونات، كما كان معمولا به من قبل، ومع ذلك يمكن ملاحظة أن النص الذي جاء به فيما يخص تغطية خطر الصرف غير واضح.

– نستنتج من الدراسة النظرية توافق المعالجة المحاسبية لآثار تغيرات أسعار صرف المعاملات بالعملة الأجنبية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي، فكلها تتعامل مع المعالجة للفروقات في صرف العملات الأجنبية بنفس الطريقة، وهذا ما ينفي صحة الفرضية.

أما فيما يخص النتائج الميدانية، فقد استنتجنا ما يلي:

– خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة "ملبنة و مجبنة بودواو" نستنتج أن المؤسسة تتبع طريقة الاعتماد المستندي أو رسالة الالتزام لتسوية العمليات بالعملة الصعبة من شراء أو بيع.

– تعالج المؤسسة العمليات التي تتم بالعملة الصعبة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ، فيما يخص تحويل قيمة الأصل الناتج عن عمليات بالعملة الأجنبية للمؤسسة إلى الدينار الجزائري في تاريخ بداية العملية حسب معدل الصرف السائد في تلك اللحظة، كذلك فيما يخص الاعتراف بالأصل عند اتفاق أطراف العملية ووصول الفاتورة الأصلية يكون حسب سعر الصرف الجاري.

– تعترف المؤسسة بالأصل عند وصول الفاتورة الأصلية له واكتمال جميع المستندات الخاصة به بالعملة الوظيفية حسب سعر الصرف تاريخ التسوية، وليس بسعر الصرف بداية العملية، فتنشأ عن هذا فروقات صرف تتعامل معها المؤسسة محاسبيا بإعادة إدخال نفس المبلغ الذي قامت بإخراجه عند بداية العملية، أي بداية التسجيل، وكأنها ترصد الحساب بنفس المبلغ، وتعاود تسجيل الأصل حسب سعر الصرف الجاري لحظة وصول الفاتورة الأصلية للأصل، وبهذا تكون قد تخلصت من الفرق الموجب لتغير أسعار الصرف حسب الحالة التي قمنا بدراستها.

– وبذلك نستنتج أن المؤسسة لا تعالج فروقات صرف العملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي الذي نص على أن الفروقات الموجبة تعد كإيراد، والفروقات السالبة كمصاريف، ولا تعالجها وفق ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي.

– يمكن القول إن المعالجة المحاسبية لآثار تغيرات سعر صرف المعاملات بالعملية الأجنبية في المؤسسة محل الدراسة تتوافق جزئيا مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 21، أي هناك توافق نسبي بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية التي ليس لها قوة الإلزام إلا في حالة التبني التي تصبح خاضعة للقانون 07-11.

**الهوامش**

[1] انظر أيضا: **آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية** من خلال مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية 2009

[2] Julian Jean-Jacques**, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**,2éme édition, Foucher, Vanves, 2007., P147.

[3] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إ تراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص502

[4] Laurent Bailly, **comprendre les IFRS** ,Maxima ,France paris ,2005

[5] تيجاني بالرقي، **أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي** 21والنظام المحاسبي المالي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث-العدد1، مارس 2017، جامعة سطيف، ص156.

[6] انظر أيضا: **آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية** من خلال مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية2009 الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص24

[7] المرجع نفسه، ص24.

[8] شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص235.

[9] شعيب شنوف، المرجع نفسه، ص236.

[10] شوقي طارق، **أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، جوان 2009، ص33.

[11] علي عباس براهيم، **أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الشلف،2011-2012، ص110.

[12] القانون رقم 07-11 المتضمن **النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر 2009/03/25، ص21.

[13] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ص1348

[14] www.ifrs.org: تم الاطلاع في 2018/05/24 على الساعة 18.45.

[15] القانون رقم 07-11 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد19، الجزائر، 2009/03/25، ص20.

[16] www.iasplus.com، تم الاطلاع عليه 2018/05/24 على الساعة 19

[17] Barbe. O et Didelot. L , ***Maîtriser les IFRS***, 8éme édition, Editeur : Groupe Revue Fiduciaire,2000,p 340

[18] القانون رقم 07-11 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد19، الجزائر، 2009/03/25، ص20.

## قائمة المراجع

**أ- الكتب باللغة العربية:**

1- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إ تراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

2- الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990

3- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**.

4- شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

**ب- الكتب باللغة الفرنسية**

1- Julian Jean-Jacques, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**,2éme édition, Foucher, Vanves, 2007., P147.

2- Laurent Bailly, **comprendre les IFRS** ,Maxima ,France paris ,2005

3-Barbe. O et Didelot. L ,2010, ***Maîtriser les IFRS***, 8éme édition, Editeur : Groupe Revue Fiduciaire,P 340

**ج- المجلات:**

1- تيجاني بالرقي، **أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث-العدد 1، مارس 2017، جامعة سطيف.

**د- الرسائل و الأطروحات:**

1- شوقي طارق، **أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، جوان 2009.

2- علي عباس براهيم، **أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الشلف،2011-2012.

**هـ- المراسيم والقوانين:**

1- القانون رقم 07-11 المتضمن **النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009/03/25.

**و- مواقع الأنترنت:**

www.ifrs.org www.iasplus.com