أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي

أ. د. تيجاني بالرقي جامعة فرحات عباس، سطيف 1 – الجزائر berregui@hotmail.com

أ. أمين راشدي جامعة فرحات عباس، سطيف 1 – الجزائر Rachedi_19@hotmail.fr

ملخص: يمثل هذا البحث دراسة تحليلية وإيضاحية لكيفية معالجة العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية لدى المؤسسة والتي تتكون أساسا، إما من معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية، وكذلك التعرف على طريقة اختيار سعر الصرف الذي يجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف. كما نبين تغيرات أسعار صرف العملات وما تحدثه من آثار على الوضعية المالية للمؤسسة تمثل إحدى المشاكل المحاسبية التي تسعى باستمرار لإيجاد أحسن الطرق والممارسات المحاسبية من أجل توفير الموثوقية والمصداقية في التقارير المالية المنشورة، ونبين اوجه التشابه وما بين IAS 21 والنظام المحاسبي المالي في الجزائر من معالجة وصفية ومحاسبية لتغيرات أسعار الصرف محاولة منه لمسايرة العولمة المالية المتزايدة.

ونتج عن الدراسة إلى أنه يوجد نوعين من القضايا المحاسبية محل الخلاف والتي ترتبط بتطبيق تلك المعايير في الدول المختلفة، ومنها المعيار المحاسبي رقم (21) بأنه يشجع على استخدام طريقة السعر الجاري للصرف ولا يتعامل مع آثار تغير أسعار الصرف الآجل في الدول ذات العملات غير القابلة للتحويل بصورة حرة دولياً.

وأوصت الدراسة بإعادة النظر في بعض مواد ما جاء به النظام المحاسبي المالي وتحديثها بحيث يتم ذكر المعالجات الكاملة للقضايا المحاسبية التي يغطيها كل معيار، وإعادة النظر في بعض القوانين الصادرة في الجزائر بحيث يتم تعديلها للقضاء على التضارب والأخطاء واستكمال النقص، وكذلك إلى إصدار إطار نظري للمحاسبة يلاءم البيئة الالجزائرية بالاستعانة بتجارب الدول المتقدمة في هذا الشأن.

كلمات مفتاحية: سعر الصرف، المعيار المحاسبي المالي 21، النظام المحاسبي المالي، المعاملات بالعملة الأجنبية، ترجمة القوائم المالية.

تصنيف JEL: G32، M410، E42.

Abstract: This research explains how to handle foreign exchange operations of the institution, which mainly consist of either foreign currency transactions or have foreign operations, as well as, how to choose the exchange rate that should be used and its impact on financial statements. It also show changes in exchange rates and their impact on the financial status of the institution is one of the accounting problems that constantly seeks to find the best accounting practices in order to provide reliability and credibility in the published financial reports, and point out the similarities between IAS 21, the financial accounting system in Algeria from descriptive accounting and processing of changes in exchange rates in an attempt to cope with increasing financial globalization.

Keywords: The exchange rate, ISA21, financial accounting system, Foreign currency transactions, financial statements translation.

JEL Classification : **G32, M410, E42.**

مقدمة

حاولت الجزائر في السنوات الأخيرة كباقي الدول أن تبني نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والمتطلبات الدولية لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية، من خلال التوقيع على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي للانضمام إلى منظمة التجارة الدولية وفتح الأسواق المحلية أمام الاستثمارات الأجنبية، وهذا ما أدى إلى ظهور عدة مشاكل محاسبية وخاصة مشكل تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، حيث تجد المؤسسة نفسها محتارة في اختيار سعر الصرف الذي يتم اعتماده في عملية الترجمة وتأثير فروق الصرف على القوائم المالية، مما جعل المحاسبة في الجزائر تساير هذه التطورات من خلال تبنيها لنظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تقديم مختلف التقنيات والأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تجريها المنشأة سواء تعلق الأمر بعمليات تجارية بحتة (استيراد أو تصدير) أو مالية (إقراض أو اقتراض)، أو تعلق الأمر بعملية ترجمة القوائم المالية من المنشأة التابعة أو الفرع إلى الشركة الأم، فأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" **المتضمن أهم الإجراءات والأسس والمبادئ التي يمكن الرجوع إليها** أو الاستعانة بها لمعالجة أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية من أجل تقديم معلومات ملائمة وذات مصداقية لمختلف مستخدمي هذه القوائم، كما تطرقت المحاسبة في الجزائر لأول مرة لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في قانون النظام المحاسبي المالي 11/07.

طبيعة مشكلة البحث: يتمحور موضوع هذه الدراسة حول أهمية المعالجة المحاسبية لأثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية في ظل تطبيق وفق متطلبات المعيار المحاسبي ***IAS*** **21** والنظام المحاسبي المالي، ومن هنا فإن المشكل الأساسي في المحاسبة على المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف في ظل ما صدر من معايير محاسبية عن الهيئات المحاسبية الدولية التي تبحث عن أحسن الممارسات المحاسبية التي يمكن من خلالها معالجة هذا الإشكال بطريقة جيدة والحصول على قوائم مالية ذات مصداقية وصالحة لعملية المقارنة والاستخدام للمستعملين لها. وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 والنظام المحاسبي المالي؟

أهداف البحث: تتمثل أهداف البحث في ايضاح فروقات سعر الصرف الأجنبي ومعالجتها محاسبياً والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

– إيضاح مفهوم العملة الوظيفية وتحديد كيفية معالجة المكاسب والخسائر التي تنتج عن تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية؛

– تقديم أهم الإجراءات والأسس التي يمكن الرجوع إليها أو الاستعانة بها لمعالجة أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية وفق المعيار المحاسبي الدولي وقانون النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛

– تحديد أسعار الصرف التي يجب استخدامها لترجمة بنود القوائم المالية؛

– التعرف على كيفية الاعتراف بفروق الصرف في القوائم المالية بالنسبة للمعاملات بالعملة الأجنبية وتحديد أهم القوائم المالية التي يظهر فيها أثر تغيرات أسعار الصرف.

أهمية البحث: تكتسب هذه الدراسة أهمية في تناولها لموضوع تغيرات اسعار الصرف في ظل النظام المحاسبي المالي وإنفتاح السوق الجزائرية أمام المستثمر الأجنبي وال واثرها على القوائكم الماليةتعرف على فروقات سعر الصرف ، فأتت هذه الدراسة لتوضيح أهمية عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبية المالية والتي تمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات الملائمة. وبالتالي فإن وجود أكثر من عملة للتداول يؤدى إلى وجود تغيرات في أسعار صرف العملات وهذا ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم (21).

المنهجية المتبعة: البحث عبارة عن دراسة تحليلية إستخدم فيها الباحثان المنهج التحليلي الإستنتاجي لتحليل الأفكار والآراء والنظريات المطروحة فيما يتعلق تغيرات سعر الصرف الاجنبي وتاثير ذلك من خلال امثلة توضيحية تطبيقية على القوائم المالية. ولقد اعتمد الباحثان على ما توفر من أدبيات الموضوع لبناء اطار افكري ومفاهيمي للبحث والأفكار واالممارسات التطبيقية التي تحكم هذه الإطار إستنادا ماور في المعيار21 ***IAS*** من مفاهيم وارشادات وإستخلاص ما يمكن من إستنتاجات لبناء توصيات عملية لسعر الصرف الاجنبي.

حدود البحث: يقتصر البحث على تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي من حيث اوجه الاختلاف والتقارب، والتعرف علي المشاكل والصعوبات والآثار المترتبة علي تطبيق اسعار سعر الصرف ومقارنتها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)، دون التطرق لجميع المعالجات المحاسبية إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.

لتحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى مقدمة وثلاثة محاور وخاتمة كالتالي:

المبحث الأول : ماهية سعر الصرف الاجنبي

لقد تطورت العلاقات الدولية بما فيها المبادلات التجارية وانتقال رؤوس الأموال، مما أدى إلى تشابك العلاقات الاقتصادية بين دول العالم المختلفة، حيث لكل دولة عملة وطنية خاصة بها يتم التعامل بها في مختلف المعاملات، مما أدى إلى وجود ما يسمى بسعر الصرف الأجنبي الذي أصبح محط اهتمام كبير من كافة المستثمرين والاقتصاديين وحتى المنظمات المهنية والعلمية.

1. مفهوم سعر الصرف

يعرف سعر الصرف على أنه: " قيمة العملة بالعملات الأجنبية والذي يتحدد بتفاعل العرض والطلب عليها في سوق الصرف"[1]. كما يعرف بأنه: "سعر مبادلتها بوحدات عملة أخرى، أو ما تساويه من وحدات عملة أخرى"، ويفضل كثير من الاقتصاديين النظر إلى سعر الصرف بالصيغة التي تعبر عن عدد الوحدات من العملة الوطنية التي تعادل الوحدة الواحدة من العملة الأجنبية، وليس عدد الوحدات من العملات الأجنبية التي تعادل وحدة واحدة من العملة الوطنية، إذ تبعا للصيغة الأولى يتم النظر إلى العملة الأجنبية كما لو كانت سلعة من السلع التي يتم تبادلها مع الدول التي أصدرت هذه العملات[2].

فسعر الصرف هو السعر الذي يتم به مبادلة عملة بلد ما بعملة بلد آخر، فعلى سبيل المثال، إذا كان اليورو مساويا ل 100 دينار جزائري (1يورو= 100 دج) فقيام تاجر بشراء بضاعة من فرنسا بمقدار 10000يورو تكلفه 1000000دج ، في هذه الحالة فإنه تم تحديد عدد الوحدات من العملة الوطنية (الدينار الجزائري)التي يجب دفعها للحصول على وحدة واحدة من العملة الأجنبية (اليورو)، هذه الطريقة تسمي بطريقة التسعير غير المباشر ومعظم الدول تستعملها بما في ذلك الجزائر. ويمكن تحديد أو تسمية سعر العملة المحلية في نفس السوق بعدد من وحدات العملة الأجنبية، كأن نقول 1دينار جزائري يساوي 0.01 (100/1) يورو، و هذا ما يسمى بالسعر التبادلي(هو مقلوب سعر العملة الأجنبية بوحدات العملة المحلية أي سعر وحدة العملة المحلية بوحدات العملة الأجنبية)، في هذه الحالة تم تحديد عدد الوحدات من العملة الأجنبية (اليورو) الواجب دفعها للحصول على وحدة واحدة من العملة الوطنية (الدينار الجزائري)، وهذه الطريقة تسمى بطريقة التسعير المباشر.

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المصطلحات المحاسبية الدولية: تطرق هذا المعيار إلى بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بسعر الصرف، وتتمثل في:[3]

المصطلح	التعريف
فرق سعر الصرف:	الفرق الناتج عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة؛
سعر الإغلاق أو الاقفال:	سعر الصرف الفوري بين عملتين مختلفتين في تاريخ إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية؛
البنود النقدية:	وحدات من العملة المحتفظ بها والأصول والالتزامات المطلوب استلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد؛
البنود غير نقدية:	هي غياب الحق في استلام أو تسديد التزام ويمثل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات النقد، وتشمل: الأوراق المالية المتعلقة بحقوق الملكية، المخزونات، المصروفات المدفوعة مقدما والأصول الثابتة وما يتعلق بها والشهرة والأصول غير الملموسة.

ويطبق هذا المعيار في المجالات التالية:

– المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية؛

– ترجمة القوائم المالية للعمليات المالية المشمولة في القوائم المالية للمنشأة بواسطة التوحيد الكلي أو النسبي أو بطريقة الملكية.

– لا يحدد العملة التي يجب على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن تستخدم المنشأة عادة عملة البلد الذي تقيم فيه، أما إذا استخدمت عملة مختلفة، فإنه يلزم الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة.

2. أنواع سعر الصرف: يمكن التمييز بين عدة أنواع من سعر الصرف، والتي تتمثل فيما يلي:

1.2– سعر الصرف الاسمي: هو مقياس لقيمة عملة إحدى البلدان التي يمكن تبادلها بقيمة عملة بلد آخر، ويتم تبادل العملات حسب أسعارها بين بعضها البعض، كما يتم تحديد سعر الصرف الاسمي تبعا للطلب والعرض عليها في سوق الصرف في لحظة زمنية معينة ويدل ارتفاع سعر عملة ما على امتيازها بالنسبة للعملات الأخرى[4]. وينقسم سعر الصرف الاسمي إلى: سعر الصرف الرسمي أي المعمول به فيما يخص المبادلات الجارية الرسمية، وسعر الصرف الموازي وهو المعمول به في الأسواق الموازية وهذا ما يعني إمكانية وجود أكثر من سعر صرف اسمي في نفس الوقت لنفس العملة في نفس البلد.

2.2– سعر الصرف الحقيقي: يعبر سعر الصرف الحقيقي عن الوحدات من السلع الأجنبية اللازمة لشراء وحدة واحدة من السلع المحلية وبالتالي هو يقيس القدرة على المنافسة ويفيد المتعاملين الاقتصاديين في اتخاذ مختلف القرارات، فارتفاع مداخيل الصادرات بالتزامن مع ارتفاع تكاليف إنتاج المواد المصدرة بنفس المعدل لا يدفع إلى التفكير في زيادة الصادرات لأن هذا الارتفاع في العوائد لم يؤدي في ارتفاع أرباح المصدرين وإن ارتفعت مداخيلهم بنسبة عالية.

3.2– سعر الصرف الفعلي: يعطي سعر الصرف الفعلي القيمة الفعلية للعملة الوطنية مقارنة بعملة أجنبية ويدل على مدى تطور عملة بلد ما بالنسبة لمجموعة من العملات الأخرى، من خلال مؤشر يقيس متوسط التغير في سعر صرف عملة ما مقارنة بعدة عملات أخرى في فترة زمنية معينة. إن أسعار الصرف الفعالة هي أسعار صرف اسمية لأنها لا تأخذ في الحسبان الاختلافات في معدل التضخم في الدولة محل الدراسة أو الدول الأجنبية، ولهذا لا تعتبر مقاييس ملائمة للتفسير الموقف التنافسي لدولة ما بالنسبة لمنافسيها[5].

المبحث الثاني: المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

1. تعريف المعاملة بالعملة الأجنبية:

يمكن تعريف المعاملة بالعملة الأجنبية على أنها معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، وتتضمن كذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:[6]

– شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛

– إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛

– عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز؛

– عندما تقوم المنشأة بامتلاك أو التخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

ويمكن بشكل عام تحديد ثلاثة تواريخ أساسية مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية:

- تاريخ حدوث المعاملة وتسجيلها بالدفاتر؛
- تاريخ إعداد الميزانية وإقفال حسابات النتيجة؛
- تاريخ انتهاء المعاملة من خلال السداد أو التحصيل بالعملة الأجنبية.

ونتيجة تغير أسعار صرف العملات الأجنبية تتعدد قيم أسعار صرف العملات الأجنبية فهناك أسعار صرف تاريخيه وهى أسعار صرف فى تاريخ عقد الصفقه (استيراد– تصدير– اقتراض– اقراض) وهناك أسعار صرف أخرى فى تاريخ التسوية النقدية للصفقة (سداد أو تحصيل قيمه الصفقه) وهناك أسعار صرف أخرى فى تاريخ إعداد القوائم المالية.

2– تقسيم الصفقات بالعملات الأجنبية: يتم تقسيم الصفقات بالعملات الأجنبية إلى:[7]

الصفقه المنتهية: هي تلك الصفقه التي تبدأ وتنتهى دورتها فى فتره محاسبية واحدة.

الصفقه الممتدة: هي التي تبدأ دورتها فى فتره محاسبيه معينه وتنتهى دورتها فى فتره محاسبيه لاحقه لتلك التي نشأت فيها، حيث إذا كانت الصفقه منتهيه فإنها تفرز خسائر أو مكاسب محققه لأنها بدأت وانتهت خلال نفس

الفترة المحاسبية أما إذا كانت الصفقه ممتدة فإن التغير فى أسعار الصرف التي ينشأ بين وقت نشأه الصفقه وتسويتها نهاية الفترة المحاسبية تفرز مكاسب أو خسائر، فكيف يتم التعامل مع هذه المكاسب أو الخسائر؟ فهي بلا شك غير محققه.

يتضح كذلك مما سبق الأبعاد المحاسبية لمشكلة الصفقات بالعملات الأجنبية والتي تنتج أساساً من التقلبات فى أسعار صرف العملات الأجنبية حيث اختلفت الآراء بشأن المعالجة المحاسبية للفروق الناتجة عن التغيرات فى أسعار الصرف ويرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف المحاسبين حول مفهوم الصفقه وفى هذ الصدد ظهر مفهومين للصفقة هما: مفهوم وحدة الصفقه ومفهوم ثنائيه الصفقه ويترتب على كل مفهوم معالجه محاسبيه مختلفه:

- **مفهوم وحده الصفقه:** طبقاً لهذا المفهوم يعتبر عقد الصفقه "من استيراد أو تصدير" وعمليه التسوية النقدية لها "سداد أو تحصيل" هي صفقه واحده فالصفقة لا تتم إلا بعد التسوية النقدية لها.
- **مفهوم ثنائيه الصفقه:** طبقاً لهذا المفهوم يتم الفصل بين عمليه عقد الصفقه وعمليه التسوية النقدية لها فكل منها يعتبر صفقه مستقله عن الأخرى، ومن ثم إذا حدثت تغيرات فى أسعار الصرف الأجنبي عند التسوية النقدية للصفقة فإن هذه التغيرات لا يجب أن تؤثر على حسابات عقد الصفقه، وإنما تظهر بشكل مستقل فى صوره أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي وتظهر بشكل مستقل فى قائمه الدخل عن الفترة المالية التي حدثت فيها.

3- مكاسب وخسائر أسعار الصرف

في سنة 1985عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مصطلح المكاسب والخسائر على النحو التالي:

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[8]".

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[9]". ويترتب على التغيرات في أسعار الصرف مكاسب أو خسائر في التبادل، وتكون محققة أو غير محققة، ونعتبرها محققة عندما تحدث بالفعل وتنتج من تبادل عملة مقابل عملة أخرى، أي وجود معاملة فعلية تم فيها تبادل فعلي للمعاملات (شراء وبيع) وتحقيق مكاسب أو خسائر من ورائها، أما المكاسب والخسائر غير المحققة فليس هناك لأي تبادل في العملة وتنتج نتيجة لترجمة العملة الأجنبية وذلك عند تحويل القيم في أرصدة حسابات الشركة التابعة والمسجلة بالعملات الأجنبية إلى العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة.

يمكن تلخيص ما سبق كالتالي: عند المعاملات بالعملة الأجنبية من تاريخ التعاقد وحتى تاريخ إعداد القوائم المالية، فإنه يتم معالجة مكاسب أو خسائر غير محققة، وعند عملية السداد أو التحصيل فإنه يتم معالجة أرباح أو خسائر محققة.

4– المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية وفق المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي

إن المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية حسب المعيار المحاسبي الدولي، تتضمن الخطوات التالية:

– التسجيل المحاسبي الأولي 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.

1.4– الاعتراف الأولي:

1.1.4– ارشادات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21: تسجل 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.[10]

2.1.4– متطلبات النظام المحاسبي المالي: يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقريربالعملة الوطنية، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية في سعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير **بتاريخ المعاملة**. أما ورد حسب المادة (137–1) من القانون رقم 11/07: "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"[11]. أما المادة (137–2) من القانون رقم 07–11: " 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".

2.4– في تاريخ إعداد الميزانية (N/12/31):

1.2.4– حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21: في تاريخ إعداد كل ميزانية يتم[12]: 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 وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 1: البنود النقدية والبنود غير النقدية

	البنود النقدية	البنود غير النقدية
تعريفها	**هي وحدات من العملة المحتفظ بها والأصول والالتزامات المطلوب استلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.**	**هي غياب الحق في استلام أو تسديد التزام ويمثل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات النقد.**
أمثلة	– 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 والموردون.	– الأوراق المالية المتعلقة بحقوق الملكية، المخزونات، المصروفات المدفوعة مقدما والأصول الثابتة وما يتعلق بها والشهرة والأصول غير الملموسة.

المصدر:

BARRY J. Epstein & Eva K. JERMAKOWICZ, (2010): ***Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards***, Wily editor, 7th Edition, London. P.966.

2.2.4– حسب النظام المحاسبي المالي وفي تاريخ كل ميزانية عامة يجب:

– التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

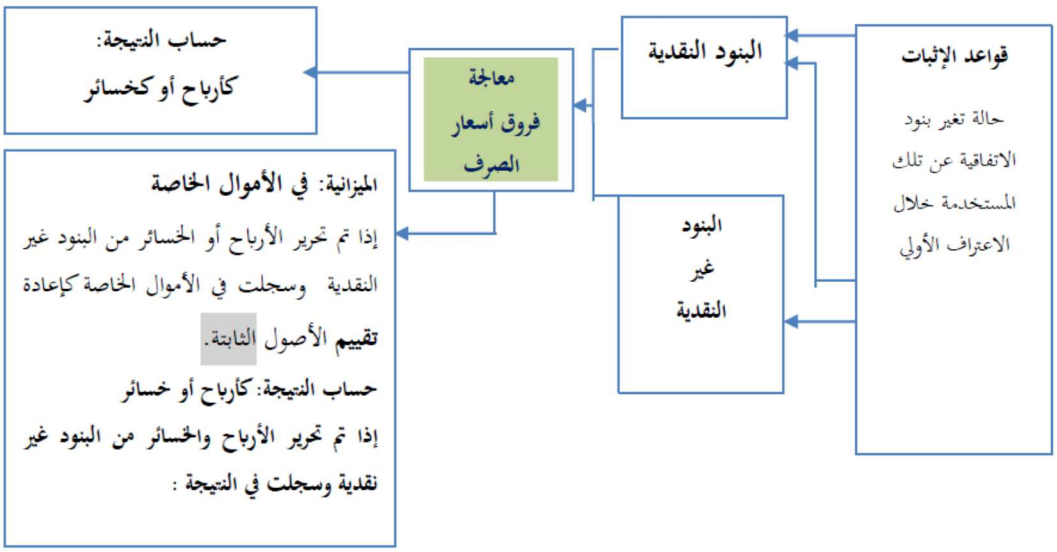
– التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

3.4– معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف

1.3.4– 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، و يمكن أن نميز حالتين:

- **الحالة1**: عندما يجرى سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم الاعتراف بكامل سعر الصرف في تلك الفترة؛
- **الحالة2**: 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 بنود نقدية أم بنود غير نقدية، و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: معالجة فروق أسعار الصرف وفق IAS 21



المصدر:

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

2.3.4- النظام المحاسبي المالي

معالجة الديون خلال نفس الفترة التي تمت فيها العملية: حسب المادة (131-3) من القانون رقم 11/07: " عندما يتم نشوء و تسوية 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"[13].

التسوية لا تتم عند الجرد: حسب المادة (137-4) من القانون رقم 11/07: "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 الأولى 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 المدينة) تشكل دائما جزء من الذمة المالية للمؤسسة، فإن فرق الصرف يسجل في الأعباء أو النواتج المالية.

ملاحظة: في حالة غياب التسوية عند الجرد، فالحسابات الدائنة (أو المدينة) تشكل دائما جزء من الذمة المالية للمؤسسة، فإن فرق الصرف يسجل في الأعباء أو النواتج المالية.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية طبقاً لمفهوم ثنائيه الصفقة في حالتيها سواء كانت الصفقه منتهيه أو ممتدة

أولاً– المعالجة المحاسبية طبقاً لمفهوم وحدة الصفقه في حالتيها سواء كانت الصفقه منتهية أوممتدة

في 2015/05/01 تعاقدت إحدى الشركات الجزائرية على تصدير بضاعة إلى إحدى الشركات السعودية بمبلغ 150000 ريال وبافتراض ما يلي: أ– انتهاء الصفقة في 2015/10/01؛ ب– انتهاء الصفقة في 2016/02/28.

مع العلم أن: 1– السنة المالية تنتهي في 12/31؛

2 – أسعار صرف الريال كانت كالتالي:

– 2015/05/01 الريال السعودي يساوي 1.5 دينار جزائري؛

– 2015/10/01 الريال السعودي يساوي 1.6 دينار جزائري؛

– 2015/12/31 الريال السعودي يساوي 1.4 دينار جزائري؛

– 2016/02/28 الريال السعودي يساوي 1.2 دينار جزائري.

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة الجزائرية وفقاً لمفهوم وحدة الصفقه.

الحل:

أ– بفرض انتهاء الصفقه في 2015/10/01: في هذه الحالة تكون الصفقه منتهية، وتكون قيود اليومية كالتالي:

1.5 × 150000 = 225000 دينار جزائري.

	2015-05-01		
411	من ح/ العملاء	225 000	
70	الى ح/ المبيعات الخارجية		225 000
	اثبات المبيعات الاجلة للشركة السعودية		

– بتارخ 2015/10/01 يلاحظ حدوث ارتفاع في سعر الصرف للريال السعودي عند تحصيل المستحق على الشركة السعودية، وطبقاً لمفهوم وحدة الصفقه يجب أن تتأثر حسابات الصفقه بهذا الارتفاع ولذلك سوف نقوم بتسوية كلاً من ح/ المبيعات , ح/ العملاء: ارتفاع سعر الصرف: 150000 x (1,5-1,6) = 15000دينار.

	2015-10-01		
411	من ح/ العملاء	15 000	
70	إلى ح/ المبيعات الخارجية		15 000
	اثبات تسوية حساب المبيعات والعلاء بمقدار ارتفاع سعر الصرف (ارباح الصرف)		
	2015-10-01		
512	من ح/ البنك	240 000	
411	إلى ح/ العملاء		240 000
	اثبات تسوية مستحقات الشركة السعودية		

ب– بفرض انتهاء الصفقه في 2016/03/28 في هذه الحالة تكون الصفقه ممتدة، حيث أنها بدأت التعاقد في2015/05/01وانتهت في السنه المالية الموالية وذلك في 2016/02/28 وتكون قيود اليومية كالتالي:

	2015-10-01		
41	من ح/ العملاء	225 000	
70	الى ح/ المبيعات الخارجية		225 000
	اثبات المبيعات الاجلة للشركة السعودية		

– تسويه حساب المبيعات والعملاء بمقدار الانخفاض في سعر الصرف في نهاية الدورة:

150000 x (1,5-1.4) = 15000

	2015-12-31		
700	من ح/ المبيعات الخارجية	15 000	
411	إلى ح/ العملاء		15 000
	إثبات تسويه حساب المبيعات والعملاء بمقدار الانخفاض في سعر الصرف		

– تحصيل مستحقات الشركة السعودية في 2016/02/28:

– إثبات تسويه حساب العملاء في الاحتياطيات بمقدار الانخفاض في سعر الصرف في تاريخ التسوية النقدية للصفقة،

150000 * (1.2-1.4)= 30000

	2015-12-31		
106	من ح/ الاحتياطات	30 000	
411	الى ح/ العملاء		30 000
	إثبات تسويه حساب العملاء بمقدار الانخفاض في سعر الصرف		
	2016-02-28		
512	من ح/ البنك	180 000	
411	إلى ح/ العملاء		180 000
	إثبات تحصيل المستحق على الشركة السعودية		

ثانياً – المعالجة المحاسبية طبقاً لمفهوم ثنائيه الصفقة في حالتيها سواء كانت الصفقه منتهيه أو ممتدة

في 2015/05/01 تعاقدت إحدى الشركات الجزائرية على تصدير بضاعه إلى إحدى الشركات الفرنسية بمبلغ 10000 يورو وبافتراض ما يلي: أ– انتهاء الصفقه في 2015/10/01. ب– انتهاء الصفقه في2016/02/28.

فإذا علمت أن: 1 – السنة المالية تنتهي في31 /12.

2– أسعار صرف اليورو كانت كالتالي:

– 2015/05/01 1 يورو يساوي 100 دينار جزائري؛

– 2015/10/01 1 يورو يساوي 120 دينار جزائري؛

– 2015/12/31 1 يورو يساوي 90 دينار جزائري؛

– 2016/02/28 1 يورو يساوي 130 دينار جزائري.

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة المصرية وفقاً لمفهوم ثنائية الصفقة.

الحل: أ– بفرض إنتهاء الصفقه في2015/10/01 في هذه الحالة تكون الصفقه منتهيه، وتكون قيود اليومية كالتالي:

10000 × 100 = 1000000 دينار جزائري

	2015-05-01		
411	من ح/ العملاء	1 000 000	
70	إلى ح/ المبيعات الخارجية		1 000 000
	إثبات المبيعات الآجلة لشركه الفرنسية		

– نلاحظ حدوث ارتفاع في سعر الصرف لليورو عند تحصيل المستحق على الشركة الفرنسية وطبقاً لمفهوم ثنائية الصفقه يجب إجراء تسويه لفروق أسعار العملة الأجنبية وذلك في تاريخ التسوية النقدية للصفقة بإدراج أرباح الصرف في حـ/766 أرباح الصرف، وخسائر الصرف في ح/ 666 خسائر الصرف.

ارتفاع سعر الصرف: 100 000× (120–100) = 200 000 دينار جزائري.

	2015-10-01		
411	من حـ/ العملاء	200 000	
766	الى حـ/ أرباح الصرف		200 000
	إثبات تسوية الزيادة في فروق العملة في تاريخ التسوية النقدية		
	2015-10-01		
512	من حـ/ البنك	1 200 000	
411	الى حـ/ العملاء		1 200 000
	إثبات تحصيل المستحق على الشركة الفرنسية		

ب– بفرض انتهاء الصفقة في 2016/02/28 في هذه الحالة تكون الصفقه ممتدة، حيث أنها بدأت التعاقد في 2015/05/01 وانتهت في السنه المالية الموالية وذلك في 2016/02/28 وتكون قيود اليومية كالتالي:

	2015-05-01		
41	من حـ/ العملاء	1 000 000	
70	الى حـ/ المبيعات الخارجية		1 000 000
	إثبات المبيعات الآجلة لشركه الفرنسية		

– تسويه نقصان سعر الصرف في نهاية الدورة: 10 000*(100–90) = 100 000دج

	2015-12-31		
666	من حـ/ خسائر الصرف	100 000	
411	إلى حـ/ العملاء		100 000
	إثبات تسويه النقصان في سعر الصرف في نهاية السنة المالية		

– تحصيل مستحقات الشركة الفرنسية في 2016/02/28:

في البداية إثبات تسوية الزيادة في أسعار صرف العملة في تاريخ التسوية: 10000 × (130–90) = 400000 دج

	2016-02-28		
411	من ح/ العملاء	400 000	
766	إلى ح/ أرباح الصرف		400 000
	إثبات تسويه الزيادة في فروق العملة في تاريخ التسوية النقدية.		
	2016-02-28		
512	من ح/ البنك	1 300 000	
411	إلى ح/ العملاء		1 300 000
	إثبات تحصيل المستحق على الشركة الفرنسية		

ثانياً: مفاضلة بين مفهوم وحدة الصفقة ومفهوم ثنائية الصفقة

– طبقاً لمفهوم وحدة الصفقة فإن أيه فروق تنتج عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، تعتبر تسويات للحسابات التي استخدمت في تسجيل هذه الصفقه، ولا يتم اعتبارها كأرباح أو خسائر للصرف الأجنبي ومن ثم لا تظهر في قائمه الدخل أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي.

وقد ظهر مفهوم ثنائيه الصفقه ليتفادى ما سبق توضيحه من نقاط ضعف، حيث أن مفهوم ثنائيه الصفقه يقوم بالفصل بين عمليه عقد الصفقه وعمليه التسوية النقدية لهذه الصفقه، فكل منهما يعتبر صفقه مستقله عن الأخرى، ولذلك إذا حدثت تغيرات في سعر الصرف الأجنبي عند التسوية النقدية للصفقة فهذه التغيرات لن تؤثر على الحسابات التي نتجت عن عقد الصفقه وإنما تظهر بشكل مستقل في قائمه الدخل المعدة عن الفترة المالية التي حدثت فيها.

تأكيدا لما سبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (21)، يتناول المحاسبة عن تأثيرات التغيرات في سعر الصرف الأجنبي أشار إلى استخدام "مفهوم ثنائيه الصفقه" للمحاسبة عن الصفقات التي تتم بالعملة الأجنبية ومعالجه الفروق بين سعر الصرف السائد في تاريخ عقد الصفقه، وذلك المستخدم في التسوية النقدية باعتبارها أرباح أو خسائر صرف أجنبي واعتبرت هذه المعالجة كمقياس مرجعي يجب الالتزام به في معظم الأحوال، وقد أجاز معيار المحاسبة الدولي رقم (21) استخدام "مفهوم وحدة الصفقه" في حدود ضيقه جداً وبشروط محدده فقد أجاز تحميل الأصول بفروق العملة بالشروط التالية:

- حدوث تدهور أو انخفاض حاد في العملة.
- الشراء الحديث للأصل وسعره في الفواتير بالعملة الأجنبية.
- ألا تزيد القيمة الدفترية للأصل بعد تسويتها بفروق سعر الصرف عن التكلفة الاستبدالية للأصل أو القيمة البيعية أيهما أقل.

ويتضح من هذه الشروط الحدود الضيقة جداً لتطبيق مفهوم وحدة الصفقه.

4.4– صافي الاستثمارات في منشأة أجنبية: هو حصة المنشأة معدة التقرير في صافي أصول المنشأة الأجنبية.

ويمكن تلخيص صافي الاستثمار في منشأة أجنبية فيما يلي[14]:

- يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة من البند النقدي الذي يشكل في جوهره جزءا من صافي استثمار المنشأة في منشأة أجنبية كحقوق ملكية في القوائم المالية للمنشأة حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار حيث يتم الاعتراف بها كدخل أو كمصروف؛
- قد يكون لدى المنشأة بند نقدي يستحق القبض من منشأة أجنبية أو الدفع لها، وعندما لا يجري التخطيط لسداد البند وليس من المحتمل حدوث ذلك في المستقبل المنظور، فإنه يعتبر من ناحية جوهرية امتداد أو تخفيض لصافي استثمار المنشأة قي تلك المنشأة الأجنبية. وقد تتضمن مثل هذه البنود النقدية الذمم المدينة طويلة الأجل أو القروض ولكنها لا تضم المدينة أو الدائنة التجارية؛
- يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن التزام بالعملة الأجنبية تمت المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار المنشأة في منشأة أجنبية كحقوق ملكية في القوائم المالية للمنشأة حتي التخلص من صافي الاستثمار حيث يجب عندئذ الاعتراف بها كدخل أو كمصاريف.

أما المادة (137–6) من القانون رقم 11/07 للنظام المحاسبي المالي فتنص: "تسجل فوارق الصرف المتعلقة بعنصر نقدي، هو في جوهره جزء مكمل من الاستثمار الصافي لكيان ما في كيان أجنبي في رؤوس الأموال الخاصة للكشوف المالية المتعلقة بالكيان إلى حين خروج هذا الاستثمار الصافي، وهو التاريخ الذي تدرج فيه تلك الفوارق في الحسابات كمنتوجات أو أعباء، فالعنصر النقدي مثل حساب دائن أو حساب مدين حيال كيان أجنبي وليس دين زبون دائن له أو دين مورد مستحق له، يشكل في جوهره استثمارا صافيا للكيان في ذلك الكيان الأجنبي حينما لا يكون تسديد ذلك الحساب الدائن أو الحساب المدين لا مخططا له ولا محتملا في مستقبل متوقع. على أن هذا الحساب الدائن أو الحساب المدين إذا كان محررا بعملة أجنبية تختلف عن العملة السائدة لدى كل من الكيانين المعنيين، فإن الفوارق تسجل كنتيجة". تسجل فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لكيان ما في إحدى مؤسساته الواقعة في الخارج وتعد مستقلة عنه في مجال التسيير المالي والاستغلال تسجل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت فصل "**فارق التحويل**" دون أن يدرج في حسابات النواتج.

حالات خاصة: يمكن أن تنتج فروق الصرف عن تخفيض أو هبوط حاد لعملة لا توجد وسائل عملية للتحوط ضدها والتي تؤثر على التزامات لا يمكن تسويتها وتنشأ مباشرة عن تملك حديث لأصل مسعر بعملة أجنبية، وعليه يجب شمول مثل هذه الفروق في القيمة المسجلة للأصل المرتبط بها، شريطة أن لا تزيد القيمة المسجلة المعدلة على الأقل

عن تكلفة الاستبدال أو المبلغ القابل للاسترداد من بيع أو استخدام الأصل[15]. ولا يتم شمول فروق الصرف في القيمة المسجلة للأصل، إذا كانت المنشأة قادرة على سداد أو تغطية التزاماتها في العملة الأجنبية الناشئة عن تملك الأصل. لذلك فإنه وفقا للمعالجة البديلة المسموح بها تعتبر تكلفة الأصل المسعر بعملة أجنبية هي مبلغ عملة التقرير التي يجب على المنشأة في النهاية دفعها لسداد الالتزام الناشئ مباشرة عن تملك الأصل حديثاً.

4.5– محاسبة تغطية خطر الصرف

لكن نظرا لما تشهده أسواق الصرف من حالات عدم الاستقرار والتغيرات المستمرة جعلت الشركات الكبرى التي لديها معاملات بالعملات الأجنبية، فقد تجد صعوبة في تحديد أرباحها وخسائرها خاصة الخسائر التي قد تكون في بعض الأحيان كبيرة تؤثر بشكل واضح على الوضعية المالية للمؤسسة. وعليه وحسب 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**"[16].

خاتمة

تناول النظام المحاسبي المالي سعر الصرف بالمعاملات الأجنبية والتي تشكل موضوعا هاما يؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للمؤسسة والسعي لتقديم الطريقة المثلى لمعالجة فروق الصرف وترجمة القوائم المالية. **فكل 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 المنشأة أرباح أو خسائر سعر الصرف تسجل ضمن حسابات الدخل أو المصروف حسب الحالة**، أما فيما يخص عملية ترجمة القوائم المالية لغرض توحيدها مع القوائم المالية للشركة الأم فتعتبر عملية أساسية وضرورية لإظهار المركز المالي ونتائج أعمال الشركة متعددة الجنسيات ككل.

وعليه يمكن استخلاص النتائج التالية من البحث:

أ. بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21: فإن تغيرات أسعار الصرف تؤثر على قائمتي الدخل والمركز المالي وأنه تبنى العملة الوظيفية، كما ألزم جميع المنشآت الأجنبية بعرض قوائمها المالية بها؛ لكنه استثنى محاسبة تغطية خطر الصرف من نطاقه؛

ب. بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد تطرق لأول مرة لمحاسبة العملات الأجنبية بشكل مفصل، كما أدرج محاسبة التغطية أي امكانية تغطية خطر الصرف ومعالجته محاسبيا عن طريق المرونات كما كان معمول به من قبل، لكن النص المقتضب الذي جاء به فيما يخص تغطية خطر الصرف غير واضح؛

ج. تتعرض المؤسسة لمخاطر سعر الصرف الذي يكون عند اتمام البيع او الصفقة، هذا الفرق يولد أما مكاسب أو خسارة في الصرف، حيث تواجه المؤسسة هذا الخطر منذ لحظة نشؤ الدين أو التعهد مقوما بعملة تختلف عن عملتها الوطنية تسجل حسب الحالة في الاعباء أو النواتج وهذه بدورها تؤثر على النتيجة الاقتصادية للمؤسسة؛

د. يتطلب *IAS* 21 مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار استثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بينما غالبية المؤسسات الجزائرية عملت طويلا في إطار يتميز بسرية و محدودية المعلومات؛

هـ. يتم الفصل بين عمليه عقد الصفقه وعمليه التسوية النقدية لها فكل منها يعتبر صفقه مستقله عن الأخرى، ومن ثم إذا حدثت تغيرات فى أسعار الصرف الأجنبي عند التسوية النقدية للصفقة، فإن هذه التغيرات لا يجب أن تؤثر على حسابات عقد الصفقه، وإنما تظهر بشكل مستقل فى صوره أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي وتظهر بشكل مستقل فى قائمه الدخل عن الفترة المالية التي حدثت فيها، لكن حسب النظام المحاسبي المالي فهي تظهر ضمن مكونات جدول النتائج بصورة غير مستقلة.

الهوامش

[1] عدنان. هجير وأمين. زكي (2010)، ***الاقتصاد الدولي***، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ص259.

[2] قانة. الطاهر (2009)، ***اقتصاديات صرف النقود والعملات***، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة، الجزائر، ص 10-11.

[3] BARRY J. Epstein & Eva K. JERMAKOWICZ, ***Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010***, 7th Edition, Wily editor, London. P.966.

[4] قانة. الطاهر، ***مرجع سابق***، ص 11.

[5] كريانبن. موردخاي (2007)، ***الاقتصاد الدولي***، تعريب محمد إبراهيم منصور وعلي مسعود عطية، دار المريخ للنشر، الرياض، ص 292.

[6] Le Manh et Maillet-Baudrier, ***Les normes comptables internationales IAS/IFRS***. BERTI édition. Paris: Foucher, 2006, P 179.

[7] International Negotiated Financial Transactions (Part 1), http://www.negotiations.com/articles/foreign-currency-contracts/.)

[8] الشيرازي. عباس مهدي (1990)، ***نظرية المحاسبة***، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ص248.

[9] نفس المصدر السابق، نفس الصفحة.

[10] Barbe. O et Didelot. L (2010), ***Maîtriser les IFRS***, 8éme édition, Editeur : Groupe Revue Fiduciaire, p336.

[11] القانون رقم 11/07 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية،العدد 19، الجزائر، 2009/03/25، **ص20.**

[12] جريونينج. هيني قان، ***معايير التقارير المالية والدولية: دليل التطبيق***، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، ص 275.

[13] القانون رقم 11/07 **المتضمن النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية،العدد** 19، الجزائر، 2009/03/25، ص20.

[14] طارق. شوقي، ***أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية***، مذكرة ماجستير، 2009، باتنة، الجزائر، ص 96.

[15] المعيار المحاسبي الدولي رقم 21، (2011)، الفقرة 21.

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