



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان علوم الاقتصاد والتجارية و علوم التسيير

الشعبة : علوم مالية و محاسبية

التخصص : محاسبة

دراسة محاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة سرمبال ذ م م

تحت إشراف الأستاذ :

د. بن خليفة بالقاسم

من إعداد الطلبة :

- خير الدين
- عبد الصمد مصباحي
- هيمة عثمان

لجنة المناقشة

الموسم الجامعي: 2019/2018

الإهداء

* اللهم أنفعنا بما علمتنا وعلمنا بما ينفعنا وزدنا علما *

الحمد لله الذي أنار لنا طريق العلم ووفقنا لإتمام عملنا هذا.

نحن :.....

نهدى ثمرة جهدنا هذا إلى أعز ما نملك في الوجود .

إلى من قال فيهما الله عز وجل : " ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "

إنهم أبي وأباك أمي وأمك حفظهم الله ورعاهم وأطال في عمرهم وغفر لهم وأرحمهم كما ربونا صغارا .

إلى من شاركك الدرب وتقاسم معنا صفوف العلم

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء من قريب أو بعيد

إلى كل من لم تسعهم هذه الصفحة.



سُبْحَانَكَ يَا عَزِيزُ

أول وقبل كل شيء نتقدم بالشكر لله الذي لا يحمد على النعم سواه
الذي شرفنا بنعمة العلم وأمرنا ووقفنا إليه فعلمنا ما لم نعلم
الله تبارك وتعالى.

فربنا أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت بها علينا وعلى والدينا وأن نعمل عملاً صالحاً
ترضاه وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين.
اللهم أقبل هذا العمل مع قلته والجهد مع ضآلته، والسعي مع شوائبه، عز جاهك وجلّ
ثنائك ولا إله إلا أنت.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المؤطر الدكتور بن خليفة بالقاسم
الذي مد لنا يد المساعدة ونصائحه التي كانت منهج لنا في هذا البحث.
كما نتوجه بالشكر الجزيل وفائق الإحترام إلى كل الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية
عموماً والأساتذة الذين درسونا خصوصاً.
وإلى كل من ساهم على إخراج هذا العمل إلى النور.

فإن وفقنا فمن الله وإن أخطأنا فمن الشيطان ومننا.



الملخص

تعالج هذه الدراسة العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي تطابقا مع إجراءات المعايير المحاسبية الدولية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المتعلق بأسعار الصرف ، حيث تناولنا في الجانب النظري عموميات حول النظام المحاسبي المالي وكذا عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 والمعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق ما اقره النظام المحاسبي المالي و بعض المفاهيم المتعلقة بالاعتماد المستندي ، أما الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة سرمبال الاقتصادية لتوضيح المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تمت بعملة أجنبية .

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي ، المعيار المحاسبي الدولي رقم 21، المحاسبة عن العملات الأجنبية .

Résume:

Cette étude traite les opérations terminées en devises étrangères selon le système de comptabilité financière conformément aux normes de comptabilité internationales énoncées dans le standard de comptabilité internationale numéro 21 relatif aux taux de change , ou nous avons présenté snad la partie théorique des généralités sur le système de comptabilité financière , ainsi que l'affichage IAS21, Comptabilisation des transactions en devises étrangères approuve par le système de comptabilité financière , Et Quelques concepts liés aux crédit documentaire. Dans la partie pratique nous avons appliqué la coté ththéorique à travers une étude sur l' entreprise CERAM-BELLE afin de mettre en évidence le traitement comptable des opérations terminé en devises étrangères .

les mots clés : Système de comptabilité financière , IAS21, Comptabilisation des devises étrangères

الصفحة	فهرسة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الأشكال
II	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
6	الفصل الأول :مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العماريات المنجزة بالعملات الأجنبية
6	المبحث الأول : عموميات حول النظام المحاسبي المالي
6	المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي و إطاره القانوني
10	المطلب الثاني : دوافع تبني النظام المحاسبي في الجزائر
12	المطالب الثالث : أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي
14	المطلب الرابع : فروض و مبادئ النظام المحاسبي المالي
16	المبحث الثاني : أثار تغيرات أسعار صرف العملات الاجنبية
16	المطلب الاول : لمحة تاريخية عن المعيار
17	المطلب الثاني : هدف و نطاق المعيار
18	المطلب الثالث : التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار
19	المطلب الرابع :إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية وفق IAS21
23	المبحث الثالث : العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي
23	المطلب الأول : مفهوم العمليات المنجزة بالعملات الاجنبية
23	المطلب الثاني : تقسيم الصفقات بالعملات الاجنبية
25	المطلب الثالث : المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي
26	المطلب الرابع : القياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية
27	المبحث الرابع :عموميات حول الاعتماد المستندي
27	المطلب الاول :مفهوم الاعتماد المستندي
28	المطلب الثاني :أنواع الاعتماد المستندي
32	المطلب الثالث : فوائد الاعتماد المستندي
33	المطلب الرابع : التسجيل المحاسبي لعمليات الاعتماد المستندي
37	الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للعملات الاجنبية دراسة مؤسسة سرمبال الاقتصادية
38	المبحث الاول :التعريف بمؤسسة سرمبال
38	المطلب الأول : لمحة امة عن الشركة
39	المطلب الثاني : مراحل الانتاج
41	المطلب الثالث :الهيكمل التنظيمي و الأهداف المستقبلية

43	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للعمليات الاجنبية في مؤسسة سربمال الاقتصادية
43	المطلب الاول : تسجيل حالة استراد لمؤسسة سربمال رقم 1
45	المطلب الثاني : تسجيل حالة استراد لمؤسسة سربمال رقم 2
47	المطلب الثالث : تسجيل حالة تصدير لمؤسسة سربمال (دراسة افتراضية)
51	الخاتمة
53	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1.1)	القياس المحاسبي للعمليات الاجنبية	26
الشكل رقم (2.1)	أنواع الاعتماد المستندي	31
الشكل رقم (1.2)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	42

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم (01)	فاتورة رقم	55
الملحق رقم (02)	فاتورة رقم	56

المقدمة

في ضوء عصر جديد من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وطبقا لتوجه المؤسسات نحو الاندماجات والتكتلات كإحدى الاستراتيجيات المنتهجة وزيادة اتساع وانفتاح أسواق المال وتخطي المعاملات التجارية والمالية المحليين المحلي والإقليمي إلى العالمي ، مما جعل المحاسبة في الجزائر تسير هذه التطورات من خلال تشريعها لنظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تقديم مختلف التقنيات والأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تجريها المنشأة ، فأصبحت هذه الأخيرة جزءا من النظام الاقتصادي العالمي، وتعامل مع معطيات عالمية، في ظل عدم قدرتها على الاستمرارية بالاكتماء بالمدخلات الوطنية، مما أدى إلى زيادة حجم العمليات المالية التي تتم بعمولات أجنبية 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، ولا سيما تلك التي تتعلق بتغيرات أسعار الصرف. وتعد مشكلة تغيرات أسعار الصرف التي تعاني منها المحاسبة سواء تعلق الأمر بالمعالجة المحاسبية أو المالية من أبرز المشاكل المطروحة بالنسبة للأطراف الاقتصادية التي تنشط على المستوى الدولي أو المحلي ، 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 تطرق النظام المحاسبي المالي لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في قانون 07/11 وذلك من خلال وضع المعالجات المحاسبية المناسبة . ومن خلال الطرح السابق يمكن طرح الإشكال التالي:

الإشكالية :

كيف تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة وفق النظام المحاسبي المالي لمؤسسة سرمبال وهل

تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 21 ؟

ولإجابة على الإشكالي الرئيسي يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

التساؤلات الفرعية:

- هل يوجد فرق بين التسجيلات المحاسبية للعمليات المنجزة بعمولات أجنبية بين النظام المحاسبي المالي معيار المحاسبة الدولي رقم 21 ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بعمولات أجنبية وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لعمليات الاستيراد في مؤسسة سرمبال ؟

الفرضيات :

- لا يوجد فرق جوهري في المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية بين معيار المحاسبة الدولي رقم 21 و النظام المحاسبي المالي .
- في كل عملية تجارية أو مالية تمت بعملة أجنبية يتحقق من خلاله أعباء أو نواتج عن التغيرات في أسعار الصرف.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

لقد تم اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات موضوعية وذاتية أهمها:

- أ. أسباب ذاتية : مرتبطة بتخصص الطالب في المحاسبة ، وإثراء وتوسيع المعارف في مجال المحاسبة عن العملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية .
- ب. أسباب موضوعية : تتمثل في كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهمية في تناولنا لموضوع العمليات المنجزة بعملات أجنبية في ظل النظام المحاسبي المالي ، فأنت هذه الدراسة لتوضح أهم الإجراءات التي يمكن الرجوع إليها والاستعانة بها في المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال دراسة النظام المحاسبي المالي الذي تطرق لمحاسبة العملات الأجنبية بشكل منفصل .

أهداف الدراسة:

يمكن حصر أهداف الدراسة في النقاط التالية :

- الاجابة على اشكالية البحث و التساؤلات المطروحة .
- كيفية معالجة أرباح و خسائر أسعار الصرف الناتجة عن المعاملات بعملة أجنبية .
- معرفة أثار المعاملات التي تتم بالعملات الاجنبية على المؤسسة محل الدراسة

منهجية الدراسة :

نظرا لطبيعة الموضوع وقصد الإحاطة بمختلف جوانبه ، والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات المطروحة وصولا إلى النتائج و الاستنتاجات ، تم معالجة موضوع الدراسة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض للإطار النظري للمعاملات بالعملة الأجنبية بالإضافة إلى عموميات حول النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 21 ، أما الجانب التطبيقي فنطبق منهج دراسة الحالة باستخدام وثائق مدعمة.

حدود الدراسة:

لقد تم دراسة المعاملات المنجزة بالعملات الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي ، والتعرف على المشاكل والصعوبات والآثار المترتبة لهذه المعاملات وكيفية معالجتها ، في حين اقتصرت دراسة الحالة على التسجيلات المحاسبية لمعاملات بالعملة الاجنبية .

الدراسات السابقة :

- دراسة أسماء ناجي _ مبروكة خير الدين _ السعيد غرنوق (2018/2017)
الدراسة عبارة عن مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية تخصص محاسبة جامعة حمه لخضر الوادي ، تحت عنوان المقاربة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 أثار التغيرات في أسعار الصرف وبين النظام المحاسبي المالي .
تعالج هذه الدراسة تقييم أثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي تطابقا مع إجراءات المعايير المحاسبية الدولية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المتعلق بأسعار الصرف ، حيث تناولنا في الجانب النظري كل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن العملات الأجنبية وترجمة القوائم المالية، وكذا عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 وكيفية تقييمه ومعالجته المحاسبية وهذا وفق ما اقره النظام المحاسبي المالي ، أما الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة ماق فرنسا للاستيراد والتصدير لتوضيح المعالجة المحاسبية للمعيار رقم 21 وتقييم تطابقه مع النظام المحاسبي المالي .
- دراسة ضو عبد القادر (2014/2013)
الدراسة عبارة عن مذكرة استكمال شهادة ماستر للعلوم الاقتصادية تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة تحت عنوان : المعالجة المحاسبية لتقلبات أسعار الصرف وفق المعايير المعاسبية الدولية
إن الشركات متعددة الجنسيات ترغب في أن تعرض أعمال كل فروعها وشركاتها التابعة بعملة الشركة الأم من اجل تسهيل عملية المقارنة بين تلك النتائج، ولا يتسنى لها ذلك إلا بتلك القوائم المالية الموحدة . بخلاف المعاملات بالعملة الأجنبية فان عملية ترجمة العملة الأجنبية لا تتضمن تبادل فعلي للعملة، وتنشأ عن عملية الترجمة مكاسب أو خسائر ناتجة عن ترجمة كل حسابات الشركات التابعة بعملة دولة الشركة الأم، ولا بدا أن عملية الترجمة ضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة باعتبار أن الشركة الأم وفروعها هي كيان اقتصادي واحد. إذا كانت أسعار صرف العملات الأجنبية ثابتة فان عملية ترجمة القوائم المالية ما هي إلا عملية رياضية تطبيقية بسيطة إلا أنه نادرا ما تكون كذلك وذلك راجع إلى تغير عوامل العرض والطلب على العملات في الأسواق المالية

مما يؤدي إلى التغير المستمر في أسعار صرف مختلف العملات العالمية، مما أوجب البحث عن الحلول المحاسبية العلمية والصحيحة عند إجراء عملية الترجمة.

صعوبات الدراسة :

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال إعدادنا لهذا البحث هي :

- عدم كفاية المراجع الجزائية في هذا الموضوع
- صعوبة الحصول على المعلومات وخاصة المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة.
- صعوبة التوسع في دراسة التطبيقية لموضوعنا في مؤسسة محل الدراسة.

هيكل الدراسة:

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين كالآتي :

الفصل الأول " مدخل عام حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية " في هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي و كذا المحاسبة عن العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وتم التطرق كذلك لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21 أثار تغيرات اسعار الصرف والتعرف على عمليات الاعتماد المستندي .

الفصل الثاني " دراسة حالة مؤسسة سربال الاقتصادية " في هذا الفصل حاولنا اسقاط الجوانب التي تناولناها في الجانب النظري للمعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية في المؤسسة محل الدراسة

الفصل الأول :

مدخل حول العمليات المنجزة بالعملات

الأجنبية و النظام المحاسبي المالي

تمهيد

تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام محاسبي جديد منبثق عن معايير المحاسبة الدولية، و يتفق معها إلى حد كبير من حيث الإطار المفاهيمي، طرق التسجيل و التقييم .

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم 21 أحد أصعب المشكلات التي تواجه المحاسبين في الحياة العملية وهي مشكلة المعاملات بالعملات الأجنبية ، وترجع أهمية هذا المعيار الى تذبذب أسعار صرف العملات الأجنبية على المستوى الدولي كما ان التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات وإمكانية عقد الصفقات بين المتعاملين سواء كانوا افراد او شركات ،

فمن الصعب اليوم على أي مؤسسة أو شركة ، ممارسة كل نشاطاتها بعملتها المحلية ودون الارتباط بالتعامل بعملات أجنبية مختلفة في التسديد أو تحصيل بعض الصفقات بعملات أجنبية .

المبحث الأول : عموميات حول النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي في بلادنا وليد التحولات الاقتصادية التي شاهدها وتماشيا مع متطلبات الساحة الاقتصادية والتجارية الدولية حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي و أهدافه وكذا مكونات النظام المحاسبي المالي .

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

وفقا لنص المادة 3 من القانون رقم 07-11 ، فقد عرف النظام المحاسبي المالي على أنه ¹:

" المادة 3: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."

"النظام المحاسبي المالي هو تقنية تسيير موحدة تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها، تقييمها و تسجيلها كما تهدف أيضا إلى عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية و ممتلكاتها المؤسسة و وضعية خزينتها في نهاية السنة ."²

وحسب قانون 07-11 المادة 2 ³

إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية المنصوص عليه في المادة 7 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمذكور أعلاه :

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية ، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية .
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة .
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد 74، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 03، المؤرخ في 25 مارس 2007، ص 03.

² علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf ، مكتبة باب الزوار ، الجزائر، 2014، ص 10.

³ الجمهورية الجزائرية ، الجريدة الرسمية ، العدد 27، ص 11

ثانيا : المرجعية الفكرية للنظام المحاسبي المالي

كان تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على المستوى العديد من دول العالم و الالتزام بتطبيق هذه المعايير ، وفي هذا الإطار تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي ، و لتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكمل ، وبما أن المهنة المحاسبية هي مجال آخر يترادف مع المجال الاقتصادي فإن الأمر يتطلب حتمية تبني الجزائر نظريا للمعايير المحاسبية الدولية ، ومن خلال نصوص النظام المحاسبي المالي الجديد نلاحظ أنه تم تبني المعايير المحاسبية الدولية التالية⁴ :
بالنسبة لعرض القوائم المالية : بالنسبة للكشوف المحاسبية تم أخذ بعين الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي الأول الذي يتناول عرض و تقديم القوائم المالية ، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي السابع الذي يتناول جدول تدفقات الخزينة .
بالنسبة لتقييم المخزونات : بالنسبة لمعالجة المخزونات تم الاعتماد المعيار المحاسبي الثاني الذي يتناول المخزونات .
بالنسبة للضرائب الدخل المؤجلة : تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة : وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والذي يتناول ضرائب الدخل المؤجلة .
بالنسبة لعقود الإيجار : تم تبني المعيار المحاسبي السابع عشر الذي يعالج محاسبة العقود الإيجار-تمويل .

ثالثا : الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

لقد أقرت السلطة التنفيذية في الجزائر عدة قوانين بهدف إرساء تطبيق النظام المحاسبي المالي وتماشيا مع المتطلبات المرافقة للتحويلات الاقتصادية التي عرفتھا ، وبعد اجتماع المجلس الوطني للمحاسبة في 05 سبتمبر 2001 تبني هذا الأخير خيارا يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية ، ولتطبيق هذا النظام الجديد تطلب المرور بمراحل قانونية تنظيمية التي سنذكرها تباعا⁵ .

⁴ شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء 2 ، الجزائر ، 2009، ص 22.

⁵ أيت محمد مراد ، ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ، أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية ، جامعة الجزائر ، 03 ،

1 : قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007. المتضمن النظام المحاسبي المالي :

احتوى قانون (11/07 الجريدة الرسمية رقم 74 نوفمبر 2007) على سبعة فصول تضمنت العديد من المفاهيم و التعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي ، وتضمن القانون تعريفا للمحاسبة من الوجه والمنظور المالي ففي المادة الثالثة من هذا القانون عرف المحاسبة المالية على أنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها ، وعرض كشوف تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية و الممتلكات الكيان ، ونجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة".

2 :المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

عالج هذا المرسوم —الجريدة الرسمية رقم 27 ماي 2008 كيفية تطبيق المواد التي أحالها إلى التنظيم في القانون 07-11 (المواد 40.36.30.25.22.9.57.8) ، وتناول هذا المرسوم الإطار التصوري من ناحية أهدافه فالإطار التصوري يعرف المفاهيم و المبادئ المحاسبية كما يشكل الإطار التصوري مرجعا لوضع معايير جديدة ، كما يسهل تفسير المعلومة المالية للمستعملين . وقد ركز المرسوم على خصائص المعلومة الواردة في الكشوف المالية و المبادئ المحاسبية و طرق المحاسبة ، وعرض المرسوم أيضا الكشوف المالية (العناصر و المكونات) .

3: القرار المؤرخ في 23 رجب الموافق ل 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد تقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد تسييرها .

وجاء هذا القرار بالتفصيل الشامل لموضوع المحاسبة المالية و النظام المحاسبي المالي . ويهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد السابقة من المرسوم التنفيذي 08-156 المحالة إلى الوزير المكلف بالمالية ، كما يحتوي هذا القرار على ثلاث ملاحق الملحق الأول يحدد قواعد التقييم و محاسبة الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج و محتوى الكشوف المالية و طريقة عرضها وكذلك مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، ويحدد الملحق الثاني للقرار نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة ، أما الملحق الثالث فيحوي معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية

4 : قرار رقم 72 مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و

النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك المحاسبة المالية المبسطة .

حسب الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009 يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد

مستخدميها و نشاطها أحد الأسقف الآتية ، وذلك خلال سنتين متتاليتين مسك المحاسبة المالية المبسطة .

1 - النشاط التجاري :

- رقم الأعمال 10 ملايين دينار .

- عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل .

2 - النشاط الإنتاجي أو الحرفي :

- رقم الأعمال 6 ملايين دينار

- بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن وقت كامل .

3 - نشاط الخدمات و نشاطات أخرى :

- رقم الأعمال 3 ملايين دينار

- بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن وقت كامل .

5 : التعليمات الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي .

تتضمن هذه التعليمات ، الطرق و الإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى

النظام المحاسبي المالي و يكون قد تم التأكد من وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة - على بدء تطبيق النظام

المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر هو 01 جانفي

2009 كما نص على ذلك القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي

المالي.

6 : المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 7 أفريل

2009 يحدد شروط و كفاءات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي .

أحتوى المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات وذلك عندما تكون محاسبتها ممسوقة بواسطة

أنظمة الإعلام الآلي ، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة ،

وتمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما في الحالة العادية (عدم إدخال الأنظمة) سواء من حيث وجوبية

الدعامة الثبوتية و الإجراءات الشكلية الأخرى (عدم شطب و التعديل أو الحذف ، تعريف الكيان ...) وكذلك إجراءات حفظ البيانات و المعطيات المحاسبية .

7 : القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق ل 29 جوان 2010م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط و كفاءات دراسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

لا يمكن أي خبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ، التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية .

و تتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ، ويتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي ، وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية .

يحل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات ، ويتم انتخاب المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويتم تسييرها من قبل مجلس وطني ينتخبه مهنيون .

المطلب الثاني : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه .

أولا : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

1- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق :

إن المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك بتسجيلها بشكل يومي وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية ، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى .

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على

وجه الخصوص ، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال ، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية و مالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم المالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية .

إن الايطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه ، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري ، وأن يتماشى مع متطلبات السوق ، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم .⁶

2- من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية :

المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط "الموجه" ، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية ، أما بعد تحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحويلها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص و تحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر .

أمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية ، سيسمح للمحاسبة في الجزائر بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر ، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة و موثوقة و موحدة و معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية وعمليات التجميع المحاسبي للشركات متعددة الحسابات ، كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و مشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .⁷

ثانيا : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

حسب المواد (02.04.05) من القانون 07 / 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 فإن نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ، والمعنيون بمسك المحاسبة المالية هم :⁸

⁶ عمر لشهب ، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، مكتبة الوفاء القانونية ، ط1 ، 2014 ، ص111.

⁷ عمر لشهب ، نفس المرجع السابق ، ص112.

⁸ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد74 ، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة03 ، المؤرخ في 25 مارس 2007 ، ص07

الفصل الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .

- التعاونيات .

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية والغير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة .

- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حد معين بمسك المحاسبة المالية المبسطة.

المطلب الثالث : أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين ، كما أنه يشكل خطوة مهمة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي حيث سنعرض في هذا المطلب أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي .

أولا : أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك عدة أهداف أساسية يسعى إليها النظام المحاسبي المالي وهي⁹:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة للشركات التابعة والفروع للشركة الأم .
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم الخاصة بالمخزونات ، إعادة تقييم عناصر الميزانية ، حساب الإهلاكات ، كيفية معالجة المثونات ، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

ثانيا : أهمية النظام المحاسبي المالي

يمكن تلخيص أهمية النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية¹⁰:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

⁹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج1 ، مكتبة الشراكة الجزائرية بوداود ، 2008، ص 65.

¹⁰ حسين عثمان، سعاد شعبانية، النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات و أثره على بورصة الجزائر، مداخلة، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات

كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و 07 ماي 2012 ، ص 09

الفصل الأول :مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

- يوضح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التحصيل المحاسبي و التقييم وكذا إعداد القوائم المالية ،مما يقلص من حالات التلاعبات و يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما يسمح بإجراء المقارنة .
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمين بالمعلومة المالية .
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة .
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح .
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب .
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة .
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية .
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة .
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبة الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة .
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة .
- يعتمد على الطريقة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع .
- تقلص صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتين - سيولة الخزينة - و تغير الأموال الخاصة - بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة .

المطلب الرابع : فروض و مبادئ النظام المحاسبي المالي

يحدد القانون (11 07) المبادئ المحاسبية الأساسية التي تحكم مسك المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي

المالي، و تشكل أساسا للبيانات المالية الناتجة عنه من خلال ما يلي¹¹ :

- ✓ محاسبة التعهد (الالتزام) : ينبغي على المؤسسة إعداد القوائم المالية وفق محاسبة الالتزام ، و هذا يعني أنه يجب تسجيل الأحداث الاقتصادية عند حدوث الالتزام ، أي عندما ينشأ الحق أو الدين و ليس عندما يحدث التدفق النقدي، وهو ما نصت عليه المادة (06) من المرسوم التنفيذي (08- 156) .
- ✓ استمرارية النشاط : نصت المادة (07) من المرسوم التنفيذي (08-156) على أن المؤسسة تقوم بإعداد البيانات المحاسبية على افتراض استمرارها في متابعة نشاطها الذي تأسست من أجله .
- ✓ قابلية الفهم : المعلومات المتوفرة في التقارير السنوية تكون على درجة من الوضوح و تسهل قدرة المستخدمين على فهمها ؛
- ✓ الدلالة أو الملاءمة : المعلومات مفيدة و ذات أهمية نسبية و مؤثرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدميها ؛
- ✓ المصدقية أو الموثوقية :المعلومات المالية لا تشوبها أي انحراف أو تحيز و يمكن التأكد من صحتها ؛
- ✓ قابلية المقارنة : يمكن لمستخدمي المعلومات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي من إجراء مقارنات بين المؤسسات ؛
- ✓ التكلفة التاريخية : تسجل في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الاعباء و تعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات القدرة الشرائية للعملة . بخلاف فانه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة مثل الادوات المالية و الاصول البيولوجية ؛
- ✓ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : من الضروري تسجيل و إظهار العمليات و الاحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية ، وليس على شكلها القانوني ، فمثلا عملية القرض التجاري من الناحية القانونية تعتبر عملية ايجار ، اما من الناحية الاقتصادية تعتبر عملية بيع أو شراء ؛
- وقد تعرض المرسوم التنفيذي (08 - 156) لمعاني و أثار هذه المبادئ ، كما نص على مبادئ أخرى وهي¹² :

¹¹ فوين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد و دورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلة، الملتقى الدولي حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة

واقع ، رمانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 07 08 ديسمبر 2010 ، ص 5

¹² إبراهيم بورنان، الطاهر مخلوف، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2009 ص 6

الفصل الأول :مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

- ✓ مبدأ الأهمية النسبية : تكون معلومة ذات أهمية إذا كان غيابها من القوائم المالية يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم؛
- ✓ مبدأ الاستقلالية : النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط ؛
- ✓ مبدأ الحيطة و الحذر : يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها؛
- ✓ مبدأ عدم المقاصة : لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء بالتتابع أو على أساس صاف؛
- ✓ مبدأ ثبات الميزانية : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة؛
- ✓ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية : أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة خلال الفترات المتعاقبة، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛
- ✓ مبدأ القيد المزدوج : تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن؛

المبحث الثاني : أثار تغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (المعيار 21)

يهتم هذا المعيار بدراسة المعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المعيار

تم البدء في تطبيق هذا المعيار في 1/1/1983 وقد كان يطلق عليه اسم المحاسبة عن اثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية، وسبق ذلك التطبيق تقديم مسودة تم عرضها للبحث في تفسير العمليات الخارجية وترجمة القوائم المالية ثم جرت عدة تعديلات على هذا المعيار¹³

- ✓ ديسمبر 1977: دراسة تمهيدية E11 تتعلق بتفسير العمليات الخارجية وترجمة القوائم المالية ؛
- ✓ مارس 1982 :تم تعديل الدراسة التمهيدية رقم E11 وعرض الدراسة التمهيدية رقم E21 وتمثل المحاسبة عن أثار التغيرات في معدلات صرف العملات الاجنبية ؛
- ✓ يوليو 1983 : صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المحاسبة عن أثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية ؛
- ✓ 1 يناير 1985 : تاريخ نفاذ المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 ؛
- ✓ مايو 1992 : دراسة تمهيدية رقم E44 أثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية ؛
- ✓ 1993 : المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 (1983) تم تعديله لمقارنة القوائم المالية للمشروع ؛
- ✓ ديسمبر 1993 : المعيار المحاسبة الدولي رقم 21 (1993) أثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية تم تعديله كجزء من مقارنة البيانات المالية لمشروع المستند على الدراسة التمهيدية رقم 32^E ؛
- ✓ 1 يناير 1995 : تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21 ؛
- ✓ 18 ديسمبر 2003 : النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 والتي تم اصدارها من IASB؛
- ✓ 1 يناير 2005 : تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21 المعدل في 2003 ؛
- ✓ ديسمبر 2005 : تم تعديل بسيط على المعيار و المتعلق بصافي الاستثمار في عملة أجنبية

¹³ سعود جايد العوامري ، المحاسبة الدولية ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة الأولى ، 2010 ، ص 55

المطلب الثاني : هدف ونطاق المعيار

أولاً : هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الى ¹⁴ :

بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الى عملة تقرير الشركة القابضة. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيسي يهدف المعيار الى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها في عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات اجنبية، وتحديد اين سيتم اظهار فروقات اسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة اجنبية، وتحديد اين سيتم اظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية. وبحسب نص المعيار فان الهدف من المعيار هو توضيح ان الشركات يمكن ان تقوم بنشاطات اجنبية بطريقتين:

✓ ان يكون لها معاملات بعملات اجنبية؛

✓ ان يكون لها عمليات اجنبية.

ثانياً : نطاق المعيار

يجب ان يطبق هذا المعيار في ¹⁵ :

✓ المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء المعاملات المشتقة (المشتقات) والأرصدة

التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (39) .

✓ ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في

القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة او التوحيد النسبي او بطريقة حقوق الملكية.

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

المطلب الثالث : التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

جاء هذا المعيار بعدة تعريفات و مصطلحات نذكر منها ¹⁶ :

¹⁴ هاجر شايب عينو ، أثار تغيرات العملات الأجنبية (IAS 21) على القوائم المالية ، أطروحة دكتوراء ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2015/2014 ، ص 50

¹⁵ محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي: الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2008 ،

ص 370

¹⁶ خالد جمال الجعارات ، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ، جامعة قاصدي مرباح

ورقلة ، يومي 25/24 نوفمبر ، 2014 ، ص 77

الفصل الأول :مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

- ✓ العملة الوظيفية : العملة السائدة في البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة ، و تنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها واستعملت عبارة (العملة الوظيفية) في المراجعة التي تمت عام 2003 للمعيار IAS21 بدلا من عملة القياس ، ولكن بذات المعنى ؛
- ✓ عملة العرض : العملة التي يتم بموجبها عرض القوائم المالية ؛
- ✓ فروقات الصرف : الفروقات الناتجة عن ترجمة عدد معين من وحدات عملة معينة الى عملة أخرى بمعدلات صرف مختلفة ؛
- ✓ العمليات الأجنبية : هي الشركات التابعة او الزميلة او العقد المشترك او فروع الشركة والتي تقوم بأنشطتها في دولة أخرى غير تلك المتعلقة بالوحدة الإبلاغية ؛
- ✓ سعر الاغلاق : سعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية او سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية العمومية ؛
- ✓ السعر الفوري : سعر الصرف للتسليم الفوري او هو سعر صرف العملة الأجنبية للتسليم أو التبادل الفوري ؛
- ✓ البنود النقدية : هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول و الالتزامات التي سوف يتم قبضها او دفعها بمبالغ نقدية ثابتة او قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة و الدائنة و اذونات الخزينة ، القروض وغيرها ؛
- ✓ صافي الاستثمار في منشأة اجنبية : هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم باعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة او زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة ؛

المطلب الرابع : إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية وفق IAS21

1. الاعتراف الأولي : حيث يتم إثبات المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة إعداد التقارير المالية، ويكون هذا التسجيل ناتج عن حاصل ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف الفوري وهو السعر السائد في تاريخ المعاملة، وحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (21) أن يتم التسجيل بتاريخ المعاملة وذلك باستخدام سعر الصرف الفوري، وأشار المعيار أيضا إلى إمكانية استخدام سعر صرف تقريبي مثل المعدل المتوسط لأسعار الصرف الأسبوعي أو الشهري بحيث يشمل هذا السعر على كافة المعاملات التي حدثت خلال تلك الفترة المحددة بشرط عدم تغير معدلات الصرف بشكل كبير جدا حتى لا يصبح استخدام السعر المتوسط غير ملائم وغير موثوق به، ويتطلب الاعتراف الأولي قيام الشركة بما يلي¹⁷:

- ✓ شراء أو بيع سلع أو تأدية أو الحصول على خدمات تكون أسعارها محددة بعملة أجنبية؛
- ✓ اقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة للسداد أو التي سيتم تحصيلها محددة بعملة أجنبية؛
- ✓ أن تصبح الشركة طرفا في عقد تبادل بعملة أجنبية ولم يتم إنجازه؛
- ✓ أن تمتلك الشركة أو تتخلص من أصول أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

2. تقديم التقارير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة: لقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم 21

الأسس التالية في تاريخ كل ميزانية عمومية¹⁸:

- ✓ يتم عرض البنود النقدية بالعملة الأجنبية في الميزانية العمومية بعد تحويلها لعملة التقرير باستخدام سعر الإقفال
- ✓ يتم عرض البنود غير النقدية في الميزانية العمومية والتي تم الاحتفاظ بها بالتكلفة التاريخية ولحدها بعملة أجنبية بعد تحويلها لعملة التقرير باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة
- ✓ يتم عرض البنود غير النقدية المقومة بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية في الميزانية بعد تحويلها باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم. ويقصد بالقيمة العادلة المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل أو تسديد الالتزام به بين أطراف مطلعة ومتراضية والراغبة في التعامل وفقا لآلية السوق

3. الاعتراف بفروقات أسعار الصرف: وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) وفيما يتعلق بالاعتراف بفروقات

أسعار الصرف فقد تم تحديد عدة بنود بحيث تشمل كيفية معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن الانخفاض الحاد في قيمة العملة أو الهبوط في قوتها الشرائية في حالة عدم وجود وسائل عملية يتم من خلالها التحوط ضد

¹⁷ وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، معايير المحاسبة الدولية، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، 2013 ،

ص 67

¹⁸ نفس المرجع ، ص 67

هذا المهبوط الحاد بحيث يؤثر على الالتزامات التي لا يمكن تسويتها والتي تنشأ من تملك حديث لأصول تستحق السداد بعملة أجنبية وذلك في النقاط التالية¹⁹

✓ لا يتعامل المعيار (21) محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا أن يتم تصنيف فروقات الصرف التي تنشأ عن الالتزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي الاستثمار في وحدة أجنبية، وفيما عدا ذلك يتم المحاسبة باستخدام محاسبة التحوط وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

✓ فروق الصرف التي تنشأ عن تسوية أو التقرير عن بنود نقدية للشركة بمعدل يختلف عما تم تسجيله عند الاعتراف الأولي، أو التي تم عرضها في القوائم المالية السابقة، يجب أن يتم الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في نفس الفترة التي تنشأ فيها.

✓ ينتج فرق سعر الصرف في حالة تغير معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ سدادها أو تسويتها للبنود النقدية والتي تنشأ من معاملة أجنبية، فعندما يتم السداد في نفس الفترة يتم الاعتراف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة، وعند السداد في فترة لاحقة يتم تحديد فرق سعر الصرف الذي تم الاعتراف به في الفترات السابقة للتسوية بموجب تغير سعر الصرف خلال تلك الفترة.

4. صافي الاستثمار في شركة أجنبية: يتم تصنيف فروقات الصرف التي تنشأ عن البنود النقدية والتي تشكل جزء من صافي استثمار الشركة في شركة أجنبية أخرى كحقوق ملكية في القوائم المالية للشركة الرئيسية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار ويجب مراعاة النقاط التالية:²⁰

✓ عند القيام بالتخلص من الشركة الأجنبية يجب الاعتراف بفروقات الصرف المؤجلة للشركة الأجنبية كدخل أو كمصروف وذلك في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

✓ في حال عدم قيام الشركة بدفع أو قبض مبالغ لبنود نقدية لشركة أجنبية أو عدم التخطيط لذلك مستقبلا، يجب تخفيض صافي الاستثمار للشركة في الشركة الأجنبية، وقد يكون ضمن البنود النقدية ذمم مدينة طويلة الأجل أو القروض باستثناء المدينين والدائنين التجاريين.

✓ يتم تصنيف فروقات الصرف التي تنشأ عن التزام الشركة بعملة أجنبية في شركة أجنبية كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار، وعندئذ يتم الاعتراف بها كدخل أو مصروف.

¹⁹ محمد ابوناصر، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 375

²⁰ وليد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 68

5. **المعالجة البديلة المسموح بها:** طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) يتم معالجة فروقات الصرف الناتج عن

المعاملات الأجنبية كدخل أو كمصروف وذلك عند تسوية التسجيل الأولي أو بعد أن تم التقرير عنها في القوائم المالية السابقة، ولكن توجد بعض الحالات التي يمكن استخدام معالجة بديلة وذلك حسب التالي:²¹

✓ فروقات الصرف الناتجة عن الانخفاض الحاد في العملة والتي لا توجد وسائل عملية للتحوط ضدها وتؤثر على

الالتزامات بحيث لا يمكن تسويتها وتكون ناشئة عن قيام الشركة بتملك أصل تم تسعيره بعملة أجنبية يتم تسجيلها ضمن قيمة الأصل، بشرط ألا تزيد القيمة المسجلة المعدلة عن تكلف الاستبدال من بيع أو استخدام الأصل.

✓ لا تشمل فروقات الصرف في القيمة المسجلة للأصل في حالة أن الشركة قادرة على تسديد التزامها في العملة الأجنبية نتيجة تملك الأصل، وتعتبر خسائر الصرف جزء من التكاليف المتعلقة مباشرة بالأصل عندما لا تتمكن الشركة من سداد الالتزام ولا توجد وسائل عملية للتحوط ضدها.

6. **الإفصاح :** وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21 يجب على الشركة الإفصاح عن:²²

✓ قيمة فروقات أسعار الصرف والمعترف بها كريح أو خسارة عن الفترة؛

✓ صافي فروقات أسعار الصرف التي تم تبويبها كبند منفصل ضمن حقوق الملكية، والتسوية التي تمت على مبلغ فروق أسعار الصرف في بداية ونهاية الفترة؛

✓ قيمة فروقات أسعار الصرف خلال الفترة التي تم تسجيلها لأصل ضمن المعالجة البديلة وفقا للمعيار

✓ عندما تختلف العملة التي يتم بها عرض القوائم عن عملة التعامل التي بها مقر الشركة الأم، يجب الإفصاح عن ذلك، كما يجب الإفصاح عن سبب التغيير في عملة التقارير المالية؛

✓ الإفصاح عن الطريقة المختارة لترجمة الشهرة والتعديلات بموجب القيمة العادلة نتيجة تملك الشركة الأم لشركة أجنبية؛

✓ أثر التغيرات الهامة في أسعار الصرف اللاحقة لتاريخ القوائم المالية على البنود النقدية للمعاملات بالعملة الأجنبية

أو على ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية، بحيث يؤثر عدم الإفصاح على قرارات مستخدمي القوائم المالية؛

✓ السياسة التي تتبعها المنشأة في إدارة مخاطر العملات الأجنبية.

²¹ نفس المرجع ، ص 69

²² هاجر شايب عينو ، مرجع سبق ذكره ، ص 63

المبحث الثالث : العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول : مفهوم العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

نص النظام المحاسبي المالي على مفهوم العمليات المنجزة التي تتم بالعملات الأجنبية حسب الجريدة الرسمية كما يلي :²³

تعرف المعاملة بالعملة الأجنبية على أنها معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، وتتضمن كذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

- 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 .

المطلب الثاني : تقسيم الصفقات بالعملات الأجنبية

يتم تقسيم الصفقات بالعملات الأجنبية الى :²⁴

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 حماية السنة المالية، واعتراف مصلحة الضرائب به. إلا أن هذا المدخل يعاني من بعض الانتقادات لعل أهمها:

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

²³ تيجاني بالرقى، 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، ص148

²⁴ ضريف مريم ، دراسة مقارنة لأثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بين Scf و las ، مجلة أبعاد اقتصادية ، المجلد 8، العدد 2 ، 31 ديسمبر 2018 ، جامعة بومرداس

الفصل الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

- لا يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن العملة، حيث تعمل التسوية الجردية الخاصة بتلك الفروقات في حماية السنة المالية للمؤسسة، على اعتبار أن التسوية بإدخال التعديلات المترتبة عن التغيرات في أسعار الصرف على حسابات المشتريات والمبيعات ذاتها.
- عدم ملائمة 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 المزدوجة 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 قرارات 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.

ت - المفاضلة بين مفهوم وحدة الصفقة وثنائيتها:

طبقا لمفهوم وحدة الصفقة فإن أي فروق تنتج عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تعد 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 يعد 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 .

المطلب الثالث : المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي

ان المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي تتضمن الخطوات التالية :²⁵

أ. الاعتراف الاول :

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. أما ورد حسب المادة (1-137) من القانون رقم 07 / 11 : "تحويل 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".

أما المادة (2-137) 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".

ب. في تاريخ اعداد الميزانية :

في تاريخ كل ميزانية عامة يجب :

- التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال ؛
- التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة و المحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم .

ت. معالجة المكاسب و الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف

معالجة الديون خلال نفس الفترة التي تمت فيها العملية: حسب المادة (3-131) من القانون رقم 07 / 11 : "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 (4-137) 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 الأولى يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ. الفوارق بين

²⁵ تيجاني بالرفي، مرجع سبق ذكره ، ص156

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.

المطلب الرابع : القياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية

بشكل عام يمكن تحديد ثلاثة تواريخ أساسية مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية وهي: تاريخ حدوث العملية، تاريخ إعداد الميزانية، وتاريخ السداد²⁶.

- 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 بما 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 للعمليات 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.

شكل رقم (1.1) القياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية



المصدر من إعداد الطلبة

المبحث الرابع : عموميات حول الاعتماد المستندي

المطلب الأول : مفهوم الاعتماد المستندي

يعتبر الاعتماد المستندي من أهم التقنيات المعتمدة في تمويل التجارة الخارجية و يعرف بمايلي :

✓ " الاعتماد المستندي هو تقنية بنكية تتخذ شكل وثيقة يرسلها البنك بناء على طلب من زبونه، إلى بنك آخر في الخارج، ويأتي هذا بعد عقد البيع المبرم بين المستورد و المصدر، الهدف منه تسديد قيمة الصفقة المبرمة بين الطرفين لصالح المصدر و بالتالي فهو يعتبر بمثابة تغطية لعملية بيع و شراء عن طريق وساطة بنكية لإتمام العملية " ²⁷

✓ " يعرف الاعتماد المستندي بأنه ترتيب أو تعهد قانوني ملزم للبنك المصدر (فاتح الاعتماد) الذي يتصرف إما بناء على طلب وتعليمات العميل (طالب فتح الاعتماد) أو بالأصالة على نفسه بالدفع لطرف ثالث (المستفيد) أو يفو بنكا آخر بالدفع مقابل مستندات منصوص عليها شريطة أن تكون هذه المستندات مطابقة تماما لشروط و نصوص الإ اعتماد ؛ " ²⁸

✓ " ويعرف أيضا على أنه " اعتماد يفتحه البنك بناء على طلب أحد عملائه لصالح طرف آخر يسمى المستفيد بضمانة تمثل بضاعة منقولة أو معدة للنقل " ²⁹

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن الأطراف المشاركة في عملية الاعتماد المستندي هي أربعة وهي ³⁰ :

✓ المستورد (طالب فتح الاعتماد):

وهو الطرف الذي تبدأ بإرادته مراحل إنشاء الاعتماد المستندي وهو عميل البنك المحلي الذي يطلب فتح الاعتماد .

✓ البنك فاتح (مصدر) الاعتماد :

هو البنك الذي يقدم إليه طلب فتح الاعتماد فيقوم بدراسة الشروط ، وفي حالة الموافقة عليها من قبله المقرونة بموافقة المستورد على شروط المصرف الوارد في طلب فتح الاعتماد يقوم المصرف بفتح الاعتماد ويوجه إلى المستفيد مباشرة ، وإما إلى أحد مراسليه في بلد المصدر حتى يتمكن هذا المراسل من إضافة تعزيزه عليه في حالة الاعتماد المعزز .

²⁷ شاكر القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008 ، ص 103

²⁸ السيد متولي عبد القادر ، الاقتصاد الدولي النظرية و السياسات ، دار الفكر ، عمان ، الأردن ، 2011 ، ص 296

²⁹ جاسم محمد ، التجارة الدولية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008 ، ص 107

³⁰ بلعيساوي محمد الطاهر ، إلزامات البنك في الاعتمادات المستندية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2012 ، ص 6

✓ البنك مبلغ الاعتماد :

وهو البنك المراسل للبنك فاتح الاعتماد والكائن في بلد المستفيد ، وهو الذي يطلب إليه البنك فتح اعتماد إلى المستفيد، ويقوم المستفيد بدوره بإعطاء المستندات لهذا البنك، أي البنك الذي يدفع القيمة إلى المستفيد ويعود بما دفعه على البنك فاتح الاعتماد ، أي أن البنك مبلغ الاعتماد هو الذي يتلقى الاعتماد المستندي من قبل البنك فاتح الاعتماد ويقوم بتبليغه إلى المستفيد ، وبذلك يشمل دوره شكلين وهما :

- أن يكون البنك نفسه وسيطا بين البنك فاتح الاعتماد والمصدر ، وقد يقوم بدفع قيمة المستندات إلى المصدر عند تقديمها له ضمن شروط الاعتماد وتسمى هذه العملية عملية شراء المستندات .

- أن يبلغ البنك مبلغ الاعتماد ويضيف إليه تعريزه وفي هذه الحالة يكفل هذا البنك دفع القيمة للمصدر بشرط أن تكون هذه المستندات مطابقة لشروط الاعتماد .

✓ المستفيد (المصدر ، المشتري) :

وهو الطرف الذي يقوم بتنفيذ شروط الاعتماد ضمن المدة المقررة للاعتماد ، وإذا تم تبليغه الاعتماد من قبل البنك المبلغ للاعتماد وكان معززا للاعتماد فإن كتاب التبليغ هذا يعتبر عقدا جديدا بين البنك المراسل المعزز وبين المستفيد ، وبموجب هذا العقد يتسلم المستفيد ثمن البضاعة المصدرة إذا قام بتقديم المستندات وفقا لشروط الاعتماد .

المطلب الثاني : أنواع الاعتماد المستندي

هناك تقسيمات كثيرة للاعتمادات المستندية بحسب الغاية التي يهدف الأطراف الى تحقيقها منها، و على أي حال سنتناول في هذا المطلب الأنواع الشائعة التالية من الاعتمادات المستندية ؛

1. أنواع الاعتماد المستندي من حيث الالتزام البنكي

هناك ثلاث تقسيمات لهذا النوع من الاعتماد المستندي وهي كالتالي³¹ :

✓ الاعتماد المستندي القابل للإلغاء

يظهر هذا النوع من الاعتماد عندما يقوم بنك المستورد بفتح اعتماد مستندي لصالح زبونه (المستورد) وإعلام المصدر بذلك، ولكن دون أن يلتزم أمامه بشي، وعليه فإن الاعتماد المستندي القابل للإلغاء لا يعد ضمانا كافيا لتسوية ديون المستورد تجاه المصدر، ومن الممكن أن يلغي في لحظة، وهذه السلبات تجعل من هذا النوع من الاعتمادات المستندية نادرة الاستعمال.

³¹ صلاح الدين حسن السيبي ، قضايا مصرفية معاصرة ، دار الفكر العربي للنشر و التوزيع ، القاهرة ، مصر ، 2008 ، ص 205

✓ الاعتماد المستندي الغير القابل للإلغاء

الاعتماد المستندي الغير القابل للإلغاء أو القطعي هو الآلية التي بموجبها يتعهد بنك المستورد بتسوية ديون هذا الأخير تجاه المصدر، وهو غير قابل للإلغاء لأن بنك المستورد لا يمكن أن يتراجع عن تعهده بالتسديد ما لم يتحصل على موافقة كل الأطراف.

✓ الاعتماد المستندي الغير القابل للإلغاء والمؤكد

هو ذلك النوع من الاعتمادات المستندية الذي لا يتطلب تعهد بنك المستورد فقط بل يتطلب أيضا تعهد بنك المصدر على شكل تأكيد قبول الدين الناشئ عن تصدير البضاعة، ونظرا لكون هذا النوع من الاعتمادات يقدم ضمانات قوية فهو يعتبر من بين الآليات الشائعة الاستعمال

2. أنواع الاعتماد المستندي من حيث شكل أو صورة الاعتماد

يصنف الاعتماد المستندي من حيث الشكل الى :اعتماد مستندي قابل للتحويل ، واعتماد مستندي غير قابل للتحويل ، و اعتماد متجدد أو دائري³²؛

✓ الاعتماد المستندي قابل للتحويل

هو الاعتماد الذي يسمح فيه المستفيد تحويله كلياً أو جزئياً إلى مستفيد آخر يطلق عليه المستفيد الثاني ، وغالبا ما يكون المستفيد الأول من الاعتماد هو الوسيط أو الوكيل للمستورد في بلد المصدر ، ويشترط أن يفتح الاعتماد لصالحه حتى يقوم بتحويله بدوره إلى المصدر الفعلي للبضاعة نظير عمولة معينة ، أو الاستفادة من الأسعار الواردة بالاعتماد والأسعار التي يمكنه الحصول عليها من المصدر ، ولا يحق للمستفيد الأول إجراء أي تعديلات على شروط وبيانات الاعتماد المفتوح، فيما عدا حق تعديل اسم المستفيد الذي يحول إليه الاعتماد وتعديل سعر الوحدة ومبلغ الاعتماد، كما أن تاريخ صلاحية الاعتماد المحول يكون عادة قبل انتهاء الاعتماد الأصلي بعدة أيام ، أما بالنسبة للشروط الأخرى للاعتماد الأصلي فتبقى كما هي.

✓ الاعتماد المستندي غير قابل للتحويل

في هذا النوع من الاعتماد يتعين على المستفيد استخدام الاعتماد بنفسه ، أي لا يجوز لأي مستفيد آخر استخدامه ولا يسقط حق المستفيد من هذا الاعتماد في التصرف في الحصيلة وفقا لأحكام القانون السارية.

³² خالد وهيب الراوي ، العمليات المصرفية الخارجية ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009 ، ص 188

✓ الاعتماد الدائري أو المتجدد

ويستخدم هذا النوع من الاعتماد في حال الاتفاق على تسليم البضاعة للمشتري على دفعات على فترات زمنية منتظمة، ففي حالة رغبة المشتري المحلي بإستيراد كميات كبيرة من البضاعة واستلامها على شكل دفعات فإنه بدلا من فتح إعتماذ مستندي لكل دفعة فإنه يفتح اعتماد واحد يتجدد تلقائيا على شكل دوري كلما انتهت مدته وقيمته، دون أن يكون هناك حاجة إلى فتح اعتماد مستندي جديد في كل مرة.

3. أنواع الاعتمادات المستندية حسب كيفية تنفيذ الاعتماد المستندي

تم تصنيف هذا النوع من الاعتماد المستندي من حيث طريقة الدفع للبائع المستفيد³³

✓ الاعتماد المستندي المنفذ لدى الإطلاع أو بالنظر

هو ذلك اعتماد الذي يمكن للمستفيد من خلاله الحصول على قيمة الصفقة من بنكه بمجرد التقدم إليه وإظهاره وتحقق البنك من صحتها بعد ذلك يقوم البنك الأمر بتحويل المبلغ فور استلامه للمستندات والوثائق المطلوبة الواردة إليه أو للحصول عليها من المستفيد

✓ الاعتماد المستندي المحقق بالتفاوض

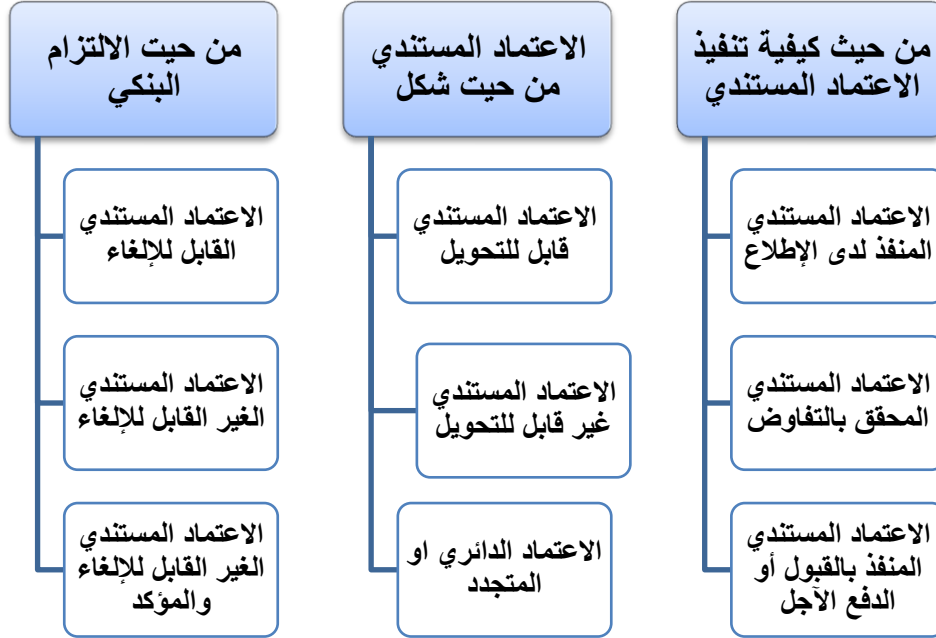
هذا النوع قد يعرف أحيانا بالاعتماد المستندي القابل للخصم بحيث بموجبه قد يتعهد البائع من البنك بخصم الكمبيالة التي يسحبها من المشتري وفق شروط معينة ومن ثم فهو شكل من أشكال القروض بمقتضاها ينفذ بنك معين عملية شراء مستندات معينة (صفقة معينة) مسحوبة بكمبيالة (مسحوبة من أحد الأطراف الثلاثة : (المشتري ، البنك الأمر ، البنك المشعر) من المستفيد (المصدر) من القرض مع خصم نفقات تلك العملية ، وإلا تسديد عمولات التفاوض بشأن الكمبيالة إلى غاية التسديد الفعلي لها عن طريق البنك المصدر (المشعر) .

✓ الاعتماد المستندي المنفذ بالقبول أو الدفع الآجل

يتم بموجب هذه الاعتمادات قيام البنك الذي أصدر الاعتماد أو مراسله في حالة التعزيز بقبول الكمبيالات المرفقة بالمستندات المقدمة من المصدر أو الالتزام بسداد قيمة المستندات عند حلول أجل السداد ويستخدم هذا الشرط في حالة قيام المصدر بفتح ائتمان تجاري للمستورد لأجل معين يتم في نهاية سداد قيمة الكمبيالات المقبولة أو سداد قيمة المرسلة دون قبول الكمبيالات.

³³ خالد وهيب الراوي ، نفس المرجع السابق ، ص 193

شكل رقم (2.1) انواع الاعتماد المستندي



المصدر : من إعداد الطلبة

المطلب الثالث : فوائد الاعتماد المستندي

يمثل الاعتماد المستندي في عصرنا الحاضر الإطار الذي يحظى بالقبول من جانب سائر الأطراف الداخليين في ميدان التجارة الخارجية بما يحفظ مصلحة هؤلاء الأطراف جميعا من مصدرين ومستوردين ومن هنا تظهر فوائد الاعتماد المستندي فيما يلي³⁴:

✓ فوائد كخدمة :

لهذه الخدمة العديد من الفوائد التي تنفع الطرفين ومنها :

-تلبي الاحتياجات التمويلية لكل من البائع والمشتري عن طريق وضع مركز الائتماني رهن إشارة الطرفين.

-تقلل من بعض مخاطر صرف العملات والمخاطر السياسية.

-معترف بها عالميا ومضمونة قانونيا.

³⁴ إيمان بوزيد ، حسينة عوة ، تسير مخاطر تمويل التجارة الخارجية في البنوك التجارية - دراسة حالة بنك BADR - ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي التيسبي ، تبسة ، الجزائر ، 2014/ 2015 ، ص 26

الفصل الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

-يمكن استخدامها في التعاملات التجارية مع كل بلدان العالم تقريبا .

✓ الفوائد التي تعود على المستورد :

-يقلل من المخاطر التجارية التي يتعرض لها من خلال ضمان عدم الدفع للمورد ما لم يقدم إثباتات كافية تفيد إتمام شحن البضاعة .

-يحافظ على السيولة النقدية لدى المستورد نظرا لانعدام الحاجة لدفع تأمين أو تسديد القيمة مقدما .

-يدل على الملائمة الائتمانية أمام الموردين الذين يتعامل معهم المستورد .

-يوسع من قائمة الموردين حيث أن بعض البائعين لا يقبلون البيع إلا بدفع القيمة مقدما ، أو بموجب الاعتماد المستندي .

-وسيلة سريعة ومريحة لتسديد قيمة البضائع حتى أنها تشجع البائعين على تقديم خصومات للمشتري بهذه الطريقة.

✓ الفوائد التي تعود على المصدر :

-يضاعف من صادرات المصدر ومبيعاته بينما يقلل من المخاطر المالية .

-يقلل أو يلغي مخاطر الائتمان التجاري نظرا لأن الدفع مضمون من قبل البنك .

-يضمن للمصدر الحصول على ثمن البضاعة ففي حال عدم قيام المشتري بالدفع فإن البنك مصدر الاعتماد المستندي ملزم بموجبه بالدفع .

-يبرز التدفقات النقدية للمصدر، وخصوصا إذا قام البنك بالخصم ..

المطلب الرابع : التسجيل المحاسبي للعمليات الاعتماد المستندي

بالنسبة للمؤسسات التي تجري عمليات تجارية مع الخارج فإنه ينشأ عن ذلك أثر محاسبي من خلال وجود التزام مالي على المؤسسة بعملة أجنبية في حالة قيامها باستيراد سلع أو مواد أولية فإنها وبعد اتفاقها مع المورد على النوعية والسعر وتاريخ الاستلام تقوم بفتح اعتماد مستندي على مستوى بنكها وهو تعهد من طرف بنكها بتسديد قيمة الكمية المستوردة أمام المورد وبالتالي تدخل نوع من الثقة خاصة للمورد الذي لا يمكنه إرسال السلعة والوثائق الخاصة بالعملة حتى يضمن فتح هذا الاعتماد بقيمة الصفقة بالعملة المتفق عليها، وتعالج إجراءات هذه العملية عبر خطوات التالية³⁵ :

- إجبارية توطيّن كل الواردات الموجهة للبيع على الحالة وإشعار مسبق عن كل عملية استيراد للمنتجات والسلع الموجهة نحو المجال الجمركي الوطني
- يفرض بمقتضاه على المستورد "ضمان تغطية مالية لدى التوطيّن القيمة عملية الاستيراد بنسبة معينة تتراوح بين 110 و 120 بالمائة وهذا لمدة شهر على الأقل .
- تاريخ فتح الاعتماد : في هذا التاريخ وعند وصول فتح الاعتماد من البنك بالقيمة التي تغطي الصفقة هدف تلك العملة مقابل الدينار الجزائري في ذلك التاريخ (تاريخ التوطيّن) تضرب قيمة الصفقة بالعملة الصعبة في ذلك السعر نحصل على قيمة الصفقة بالعملة الوطنية ويقوم المحاسب بتسجيل القيد المحاسبي التالي

تكون هذه العمليات حسب المراحل التالية :

فتح الاعتماد المستندي للاستيراد :

✕ تسجيل عملية فتح الاعتماد :

³⁵ أسماء ناجي و آخرون ، المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار الصرف وبين النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة ، جامعة حمه لخضر

الفصل الأول :مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

XXXXX	XXXXX	n/././.. من ح/ اعتمادات بنكية الى ح/ البنك تحميد البنك لقيمة الصفقة بالعملة الوطنية	512x	542x
-------	-------	--	------	------

✕ بعد عملية التوطين للاتفاقية بالمبلغ الاجمالي لتاريخ الصفقة وصل اشعار بالدفع يتضمن عمولات مصاريف التوطين ليتم تسجيلها محاسبيا في المؤسسة كمايلي :

XXXXX	XXXXX	../././.. من ح/ تثبيات قيد التنفيذ أو ح/ مشتريات بضاعة الرسم على القيمة المضافة	232 380 4456
XXXXX	XXXXX	الى ح/ موردو السلع و الخدمات ح/ الدولة الضرائب و الرسوم تسجيل فاتورة رقم	401 4422

✕ بعد وصول اشعار بالدفع يفك التجميد على مبلغ الصفقة حيث يسجل المحاسب مايلي :

XXXXX	XXXXX	n/././.. من ح/ البنك الى ح/ اعتمادات بنكية فك تجميد عن مبلغ الصفقة	512x 542x
-------	-------	---	--------------

الفصل الأول :مدخل حول النظام المحاسبي المالي و العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

❏ وفي تاريخ تسديد قيمة المشتريات المستوردة من خلال الرصيد البنكي حيث يسجل المحاسب القيد التالي :

فارق الصرف = مبلغ التسديد – تكلفة المشتريات المستوردة

حالة الزيادة في اسعار الصرف تكون التسوية :

		n/./..		
	XXXX	من ح/موردو السلع و الخدمات		401
	XXXX	خسائر أسعار صرف		666
XXXX		الى ح/ البنك	512	

حالة النقصان في اسعار الصرف تكون التسوية :

		n/./..		
	XXXX	من ح/موردو السلع و الخدمات		401
XXXX		الى ح/ البنك	512	
XXXX		أرباح صرف	766	

خلاصة الفصل

من خلال ما تم عرضه في طيات هذا الفصل يمكننا القول أن النظام المحاسبي المالي يشكل خطوة هامة في ترسيخ وتطبيق المعايير المحاسبة الدولية الذي يتماشى ومتطلبات السياسة الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بانفتاحها على اقتصاد السوق حيث وفر النظام المحاسبي المالي حاجات المستثمرين المحليين منهم و الاجانب .
ومما لا شك فيه ان الممارسة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية تمثل جزء هام بالنسبة لاصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية ، حيث أخذ النظام المحاسبي هذه الاهمية بالحسبان وبين كيف تتم المعالجة المحاسبية وبما يتماشى معا معايير المحاسبة الدولية (معيار المحاسبة الدولي رقم 21) .

الفصل الثاني :

المعالجة المحاسبية للعمليات الأجنبية دراسة

مؤسسة سرمبال ذ-م-م

تمهيد:

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري للعمليات المنجزة بالعمليات الاجنبية ، سنحاول إسقاط هذه الدراسة النظرية على شركة سرمبال والتطورات التي مرت بها كذلك التعريف بمنتجات هذه الشركة، محاولين توضيح المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الاجنبية كون المؤسسة لها معاملات مع الخارج وذلك من خلال الوثائق المقدمة من طرفها.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة سرمبال

سننطرق في هذا المبحث إلى ذكر لمحة تاريخية وجيزة عن الشركة نبين فيها كيفية نشأتها والتطورات التي شهدتها بالإضافة إلى دراسة تحليلية للنشاط الذي تمارسه، ودراسة هيكلتها التنظيمي المصمم من طرف الإدارة وفي الأخير ذكر الأهداف المستقبلية التي تصبوا إدارة الشركة إلى تحقيقها.

المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة

ومن الناحية العامة سوف نتطرق إلى نشأة الشركة وموقعها ومحتواها وكذا التركيب الصناعي والمواد المستعملة وصولاً إلى الإنتاج¹.

1. نشأة الشركة وموقعها ومحتواها.

✓ نشأة الشركة

بدأت فكرة إنجاز شركة CERAM-BELLE سنة 1987، حيث كان الانطلاق الفعلي للإنجاز في سبتمبر 1989 وذلك من طرف شركة إسبانية وألمانية التي كلفتها بتصنيع (CERAM-BELLE)، وقد تم الانتهاء من هذا المشروع، وبداية الإنتاج في فيفري 1991، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة رأس مالها يقدر بـ 45,000,000.00 دج، ونشاطها الرئيسي صناعة المربعات الخزفية.

✓ موقعها ومحتواها

تقع شركة CERAM-BELLE لإنتاج المربعات الخزفية في غمرة دائرة قمار ولاية الوادي، أما محتواها فهي تحتوي على آلات للإنتاج...الخ. وتشغل الشركة مساحة تقدر بـ 20000 متر مربع.

2. التركيب الصناعي والمواد الأولية المستعملة ومنتجات الشركة.

✓ التركيب الصناعي

تحتوي المؤسسة على تجهيزات صناعية مستوردة من الخارج نوردها فيما يلي:

- آلات لخلط الطين؛

- خزانات؛

- آلات سحب مطاطية؛

- آلات تفتيت الطين والمربعات الخزفية غير صالحة؛

- مطحنة لطحن الطين؛

- فرنين للطهي؛

¹ وثائق من مؤسسة سرمبال ذ م

✓ المواد المستعملة

تستعمل الشركة في إنتاج المربعات الخزفية أربعة أنواع من المواد الأولية:

- طين رمادي مصدره ولاية باتنة؛
- طين أصفر مصدره دائرة تقرت؛
- المربعات الخزفية غير الصالحة؛
- الدهن: وتقوم المؤسسة باستيراده من الخارج؛

✓ منتجات المؤسسة

وتقوم المؤسسة بإنتاج نوعين من المربعات الخزفية:

- المربعات الخزفية مقاس 15 سم × 15 سم؛
- المربعات الخزفية مقاس 20 سم × 30 سم؛

المطلب الثاني: مراحل الإنتاج.

تمر عملية إنتاج المربعات الخزفية عبر ثلاث مراحل أساسية¹:

1. مرحلة تحضير الطين للإنتاج.

يتم في هذه المرحلة خلط الطين على أرضية وذلك بنسبة 40% طين رمادي و 40% طين أصفر و 20% مربعات خزفية غير صالحة (chomatte).
الآلة (1): تقوم هذه الآلة بنقل الطين إلى الموزع.
الآلة (2): تقوم هذه الآلة بتفريغ الطين على سطح مطاطي ليتم نقله إلى المفتت.
الآلة (3) المفتت: تقوم هذه الآلة بهذه الآلة بعملية رحي الطين وتحويله إلى المطحنة عبر السطح المطاطي الثاني.
الآلة (4) المطحنة: يتم في هذه الآلة طحن الطين وتحويله إلى مسحوق ثم يحول إلى الخزان ويضاف إليه الماء بنسبة 8% من وزنه ثم يترك لمدة 24 ساعة لعملية التجانس والتخمير.

2. مرحلة التصنيع

الآلة (6) آلة الضغط: وتقوم باستقبال الطين وضغطه لتحويله إلى مربعات خزفية غير ملونة بمقياس 20 سم × 30 سم أو 15 سم × 15 سم.
الآلة (7) الفرن الأول: ودور هذه الآلة هو طهي المربعات الخزفية بدرجة حرارة تقدر بـ 1030° لمدة 45 دقيقة للحصول على مربعات خزفية مطهية غير ملونة

¹ وثائق من مؤسسة سرمبال ذ م م

3. عملية الدهن

يتم تحضير الدهن على مستوى المصنع بعد استيراد المواد الأولية من الخارج ويشرف على هذه العملية مختصين، لأنها تتطلب قياسات فيزيائية (الكثافة، والرطوبة، اللزوجة).
الآلة (8): يتم على مستوى هذه الآلة دهن المربعات الخزفية بواسطة مادتين مادة بيضاء أو مادة شفافة ودهن هاته الأخيرة بمادة ملونة.

– الأشكال الخزفية وهي مستوردة وعملية الطبع تتم بواسطة آلة خاصة بالطبع، وتحضر نسخة على مستوى المصنع بالغرفة السوداء.

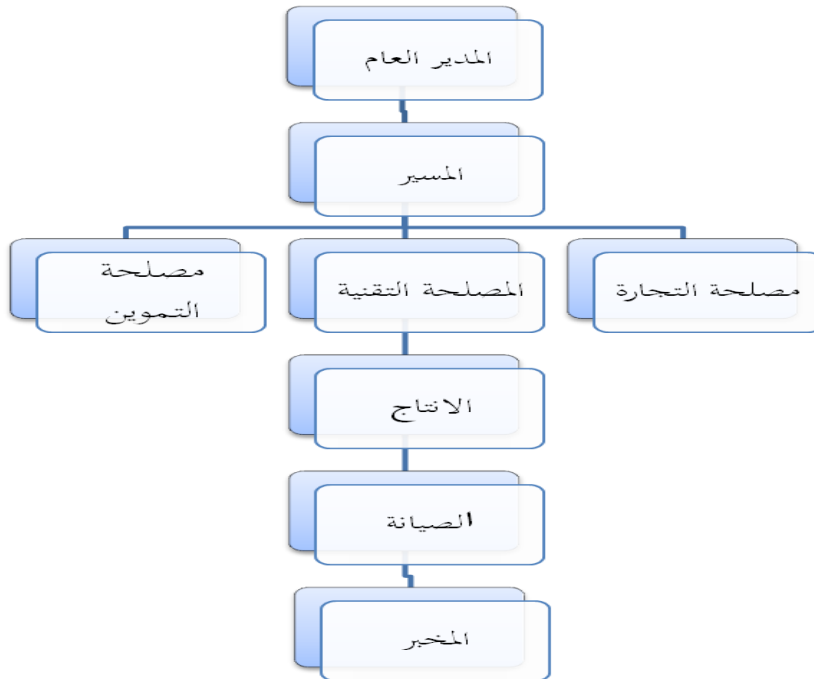
الآلة (9) الفرن الثاني: وبعد عملية الدهن تحول المربعات الخزفية إلى الفرن لإجراء عملية الطهي الثاني لمدة تتراوح بين 35 و 40 دقيقة بدرجة حرارة تتراوح بين 1035° إلى 1040° ليصبح المنتج جاهزا.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والأهداف المستقبلية.

1. الهيكل التنظيمي.

ينقسم هيكل الشركة تقسيما وظيفيا مصاعا في شكل تنظيم يحدد الوظائف والمسؤوليات وهو ما يضمن توزيع المهام بصورة نظامية من شأنها المحافظة على عدم التداخل في الوظائف والمهام والشكل التالي يوضح الهيكل العام للشركة¹:

شكل رقم 1.2 الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر : مستخرج من ادارة المؤسسة

✓ المدير العام

يقوم بتسيير الشركة حيث يقوم بالمتابعة والمراقبة وإمضاء الوثائق الإدارية وكذلك على عقود البيع والشراء وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة.

✓ المسير

وينوب على المدير العام في بعض المهام مثل التوقيع على بعض عقود البيع وخاصة الصغيرة منها، وهو المكلف بإدارة الشركة في حالة غياب المدير العام.

¹ وثائق من مؤسسة سرمبال ذ م م

✓ المصلحة التقنية

وهي المصلحة المسؤولة عن المصالح الفرعية التالية:

1- الإنتاج: وهي المصلحة التي تقوم بعملية التصنيع حيث يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى منتجات والمتمثلة في المربعات الخزفية عبر عدة مراحل، وتضم هذه المصلحة 60 عاملا مقسمة على أربعة مجموعات تعمل بالتناوب 8 ساعات لكل فوج.

2- الصيانة: مهمتها التدخل السريع والفوري للحد من التعطلات الكهربائية والميكانيكية، تشحيم العتاد، صيانة الأجهزة بتغيير قطع الغيار اللازمة وصناعة بعض القطع والهيكل في ورشة الصيانة ويعمل في هذه المصلحة 8 عمال.

3- المخبر: وتحتوي الشركة على مخبر مهمته تكمن في تحليل ومراقبة المادة الأولية وكذلك جودة المنتج النهائي.

✓ **مصلحة التجارة:** مسؤولة عن بيع وتوزيع منتجات الشركة على الزبائن وتمثل مهامها فيما يلي:

- استقبال المنتجات التامة؛

- استقبال طلبات الزبائن وإرسالها إلى قسم الإنتاج؛

- تسليم المنتجات إلى الزبائن حسب الطلبات؛

✓ **مصلحة التموين:** وهو قسم الذي يوفر المادة الأولية اللازمة للإنتاج حيث يتم جلبها من داخل الوطن أو خارجه (الدهن).

2. الأهداف المستقبلية للشركة

لشركة سربمال أهداف كثيرة تصبوا إلى تحقيقها منها ما هو على المدى القصير ومنها ما على المدى الطويل:

✓ على المدى القصير

- مضاعفة القدرات الإنتاجية للشركة؛

- تحسين نوعية المنتجات؛

- إنتاج أنواع أخرى من المربعات الخزفية؛

- توسيع منطقة البيع وزيادة حصتها في السوق؛

✓ على المدى الطويل

- زيادة رأس مال الشركة من خلال اللجوء إلى الادخار والاستفادة من ميزات المصادر التمويلية الأخرى؛

- إيجاد مناطق بيع خارج الوطن

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للعمليات الاجنبية في مؤسسة سرمبال الاقتصادية

المطلب الاول : تسجيل حالة استرداد لمؤسسة سرمبال

في تاريخ 27 05 2015 أنظر الملحق رقم 01

فتح الاعتماد المستندي للاسترداد :

1. تسجيل عملية فتح الاعتماد :

1310000	1310000	2015 05 27 من ح/ اعتمادات مستندية الى ح/ البنك فتح الاعتماد	512	542
---------	---------	--	-----	-----

2. تسجيل عملية فاتورة الشراء :

1297020.90	1297020.90	2015/05/27. من ح/ مشتريات بضاعة الى ح/ موردو السلع و الخدمات تسجيل فاتورة شراء بضاعة من مورد أجنبي	4011	380
------------	------------	---	------	-----

عند دخول البضاعة الى المخازن يسجل المحاسب القيد التالي :

1297020.90	1297020.90	2015/05/27. من ح/ بضاعة الى ح/ مشتريات بضاعة دخول البضاعة الى المخازن	380	30
------------	------------	--	-----	----

3. بعد عملية التوطين يسجل المحاسب

✓ فك التجميد عن مبلغ الصفقة :

1310000	1310000	n/././.	512	542
		من ح/ البنك		
		الى ح/ اعتمادات مستندية		
		فك التجميد عن الصفقة		

✓ بعد تسديد قيمة الصفقة من خلال الرصيد البنكي يسجل المحاسب :

1230276.25	1230276.25	./././.	4011	512
		من ح/موردو السلع و الخدمات		
		الى ح/ البنك		
		تسديد قيمة البضاعة		

66744.65	66744.65	./././.	4011	766
		من ح/ موردو السلع و الخدمات		
		الى ح/ أرباح صرف		
		نواتج عن التغيرات في أسعار الصرف		

المطلب الثاني : تسجيل حالة استرداد لمؤسسة سرمبال

في تاريخ .. 10 2014

فتح الاعتماد المستندي للاسترداد :

1. تسجيل عملية فتح الاعتماد :

3330000	3330000	2014/10/.. من ح/ اعتمادات مستندية الى ح/ البنك فتح الاعتماد	512	542
---------	---------	--	-----	-----

2. تسجيل عملية اقتناء معدات و أدوات :

3315626.70	3315626.70	2014/11/... من ح/ معدات و أدوات الى ح/ موردو التجهيزات تسجيل فاتورة اقتناء معدات من مورد أجنبي	4041	215
------------	------------	---	------	-----

3. بعد عملية التوطين يسجل المحاسب

✓ فك التجميد عن مبلغ الصفقة :

3330000	3330000	n/./.. من ح/ البنك الى ح/ اعتمادات مستندية فك التجميد عن الصفقة	542	512
---------	---------	--	-----	-----

✓ بعد تسديد قيمة الصفقة من خلال الرصيد البنكي يسجل المحاسب :
حيث فارق الصرف = مبلغ التسديد - تكلفة المشتريات

3416370.27	3416370.27	n/./.. من ح/موردو التثبيات الى ح/ البنك تسديد قيمة المعدات و الادوات	512	4041
------------	------------	---	-----	------

100743.57	100743.57	n/./.. من ح/خسائر أسعار الصرف الى ح/موردو التثبيات خسائر عن التغيرات في أسعار الصرف	4041	666
-----------	-----------	--	------	-----

المطلب الثالث : تسجيل حالة تصدير لمؤسسة سرمبال (دراسة افتراضية)

في 01 / 03 / 2019 تعاقدت شركة سرمبال على تصدير بضاعة الى احدى الشركات البرتغالية بمبلغ 10000

يورو وكانت اسعار اليورو كمايلي :

2019/03/01 1 يورو = 100 دج

2019/05/01 1 يورو = 120 دج

2019/06/01 1 يورو = 90 دج

الحل : يسجل المحاسب في مؤسسة سرمبال

في حالة انتهاء الصفقة في تاريخ 01 / 05 / 2019 تكون قيود اليومية كالتالي :

$1000000 = 10000 \times 100$ دج

		2019/03/01		
1000000	1000000	من ح/ الزبائن الى ح/ المبيعات من البضائع اثبات المبيعات لشركة البرتغالية	70	411

نلاحظ حدوث ارتفاع الصرف لليورو عند تحصيل المستحق على الشركة البرتغالية حيث يجب اجراء التسوية

كمايلي :

$200000 = (100 - 120) \times 10000$ دج

		2019/05/01		
200000	200000	من ح/ الزبائن الى ح/ ارباح صرف تسوية الزيادة في اسار الصرف	766	411

1200000	1200000	2019/05/01 من ح/ البنك الى ح/ الزبائن تحصيل مستحقات الشركة البرتغالية	411	512
---------	---------	--	-----	-----

في حال انتهاء الصفقة في 2019/06/01 تكون قيود اليومية كما يلي :

نلاحظ حدوث انخفاض الصرف لليورو عند تحصيل المستحق على الشركة البرتغالية حيث يجب اجراء التسوية كمايلي :

$$10000 * (100 - 90) = 100000 - \text{دج}$$

100000	100000	2019/06/01 من ح/ خسائر أسعار صرف الى ح/ الزبائن تسوية النقصان في اسعار الصرف	411	666
--------	--------	---	-----	-----

900000	900000	2019/06/01 من ح/ الزبائن الى ح/ البنك تحصيل مستحقات الشركة البرتغالية	512	411
--------	--------	--	-----	-----

خلاصة الفصل

بعد إسقاط المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة محل الدراسة " مؤسسة سرمبال " التي تناولناها في المبحث الأول بالتفصيل من حيث الهيكل التنظيمي و لأهداف ... وفي المبحث الثاني قمنا بتوظيف القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على المعلومات التي توفرت لدينا من فواتير تخص بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة حيث يمكن استخلاص ان مؤسسة سرمبال تعالج محاسبيا العمليات المنجزة بالعملات الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي .

الخاتمة

تناول النظام المحاسبي المالي المعاملات التي تتم بعملات الأجنبية والتي تشكل موضوعا هاما يؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للمؤسسة والسعي لتقديم الطريقة المثلى لمعالجة فروقات أسعار الصرف و التي غالبا ما تكون عبارة أعباء أو نواتج .

نستخلص ان المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية في المؤسسة الاقتصادية تعالج وتسجل طبق للطرق و الاساليب التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الذي يتبع في فلسفته المحاسبية من المعايير الدولية للمحاسبة .

نتائج اختبار الفرضيات :

وبالتالي فان معالجتنا لهذا البحث مكننا من الإجابة على صحة الفرضيات من عدمها كما يلي:

- الفرضية الاولى : " لا يوجد فرق جوهري في المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات

الاجنبية بين معيار المحاسبة الدولي رقم 21 و النظام المحاسبي المالي

لقد تم تأكيد الفرضية من خلال العرض النظري للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية وفق

النظام المحاسبي المالي أي هناك توافق المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملات الاجنبية بين

النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 21 .

- الفرضية الثانية : " في كل عملية تجارية أو مالية تمت بعملة أجنبية يتحقق من خلاله أعباء أو

نواتج عن التغيرات في أسعار الصرف "

بعد الدراسة النظرية و التطبيقية تم تأكيد هذه الفرضية حيث هناك أثر لأي معاملة مالية تمت

بعملة أجنبية نتيجة الفارق الزمني بين تاريخ ابرام الصفقة و تاريخ تسديدها .

نتائج الدراسة :

- نستنتج ان النظام المحاسبي المالي تبنى متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 حيث اعتمد

نفس الاسس المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بعملة أجنبية .

- تتم معالجة فروقات أسعار الصرف حسب النظام المحاسبي المالي بتسجيل ربح الصرف في

ح/766 أرباح الصرف ، أما الخسائر في ح/666 خسائر الصرف

- نستنتج أن المؤسسة محل الدراسة تتبع طريقة الاعتماد المستندي لتسوية العمليات المنجزة

بعملات أجنبية .

- تعالج المؤسسة العمليات التي تتم بالعملة الاجنبية وفق مانص عليه النظام المحاسبي المالي .

التوصيات :

بناءً على النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- على المؤسسات التي لديها معاملات محددة بعملة أجنبية أن تعمل على تسديد أو استلام قيمة الصفقات الأجنبية بالعملة الوظيفية لها، وبذلك فهي تتجنب كل المخاطر الناتجة عن تغيرات أسعار الصرف .
- الاهتمام بالمعاملات بالعملة الأجنبية للبنوك ، لأنه يتطلب إجراء تسويات مستقبلية بسبب تغير وتذبذب أسعار الصرف.

أفاق البحث :

- يبقى موضوع العمليات المنجزة بالعملات الاجنبية وفق النظام المحاسبي المالي مفتوح أمام الباحثين وذلك لحدائته و عدم توفر دراسات متعمقة في هذا الموضوع ، كما يتبين من خلال الخوض في هذه الدراسة بان هناك جوانب هامة جديدة بالبحث لتكون إشكاليات وبحوث ودراسات أخرى، وهي :
- أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي .
 - محاسبة التحوط وإدارة مخاطر المشتقات المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21

قائمة المراجع

الكتب

1. بليساوي محمد الطاهر ، إلتمات البنك في الاعتمادات المستندية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2012.
2. جاسم محمد ، التجارة الدولية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008.
3. خالد وهيب الراوي ، العمليات المصرفية الخارجية ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009 .
4. سعود جايد العوامري ، المحاسبة الدولية ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة الأولى ، 2010 .
5. السيد متولي عبد القادر ، الاقتصاد الدولي النظرية و السياسات ، دار الفكر ، عمان ، الأردن ، 2011.
6. شاكور القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008 .
7. شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء 2، الجزائر ، 2009.
8. شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، 2008.
9. صلاح الدين ، حسن السيسي ، قضايا مصرفية معاصرة ، دار الفكر العربي للنشر و التوزيع ، القاهرة ، مصر ، 2008 .
10. علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf ، مكتبة باب الزوار ، الجزائر ، 2014 .
11. عمر لشهب ، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، مكتبة الوفاء القانونية ، الجزائر ، ط1 ، 2014.
12. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2008
13. وليد عبد القادر، حسام الدين خدش، معايير المحاسبة الدولية، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، 2013 .

الرسائل والاطروحات :

1. أسماء ناجي و آخرون ، المقاربة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 أثار التغيرات في أسعار الصرف وبين النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة ، جامعة حمه لخضر الوادي ، 2017/2018 .
2. أيت محمد مراد ، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ، أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية ، جامعة الجزائر 03 ، 2013/2014
3. إيمان بوزيد ، حسينة عوة ، تسير مخاطر تمويل التجارة الخارجية في البنوك التجارية — دراسة حالة بنك BADR- ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي التبسي ، تبسة ، الجزائر ، 2014 / 2015 .
4. هاجر شايب عينو ، أثار تغيرات العملات الأجنبية (IAS 21) على القوائم المالية ، أطروحة دكتوراء ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2014/2015 .

القوانين والمراسيم :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 بتاريخ 28 ماي 2008 ، الجزائر.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد 74، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 03، المؤرخ في 25 مارس 2007 .

الملتقيات و المؤتمرات

1. إبراهيم بورنان، الطاهر مخلوف، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبة الدولية، مداخلته ضمن الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2009 .
2. حسين عثمان، سعاد شعبانية، النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات و أثره على بورصة الجزائر، مداخلته، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و 07 ماي 2012 .
3. خالد جمال الجعارات ، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015 ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 25/24 نوفمبر ، 2014 .
4. قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد و دورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلته، الملتقى الدولي حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ، رهانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 08 و 07 ديسمبر 2010 .

المجلات :

1. تيجاني بالرق، 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.
2. ضريف مريم ، دراسة مقارنة لأثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بين Scf و Ias ، مجلة أبعاد اقتصادية ، المجلد 8، العدد 2 ، 31 ديسمبر 2018 ، جامعة بومرداس

DECLARATION		LIBELLE		FEUILLET		Total / articles		EXEMPLAIRE DECLARANT	
SAISIE DU NUMERO NIF 099739054201776-00000 39000								1000	
FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL S I P ZONE INDUSTRIELLE-SIDI-SALAH 30								TYPE D'OPERATION FONCTIONNEMENT	
PAYS ACHAT VENTE CODE 186				PAYS DEST DEF CODE 186				PRIX TOTAL FACTURE NET (P.T.F.N) EUR 10940.00	
DECLARANT CHORFI-RADIA 07				AGREMENT 2006/6087				MONTANT EUR 900.00	
ARTICLE 0001				DESIGNATION DES MARCHANDISES -Moules pour les matieres minerales MOULES COMPLETS				MONTANT EUR 10000.00	
ARTICLE 0002				DESIGNATION DES MARCHANDISES -Plaques de fond pour moules POINCON INF SUP				MONTANT EUR 10000.00	
PIECES JOINTES 610-616-620-646-655-903-				LIEUX D'UTILISATION OU D'ENTREPOSAGE DES MARCHANDISES ADMISES SOUS LE COUVERT D'UN REGIME SUSPENSE				MONTANT EUR 10000.00	
MARQUE, LITRE, GENRE				INDICATIONS VEHICULES PARTICULIERES				MONTANT CAUTION	
CODE TAXE				QUOTITE				ASSIETTE	
D.D				,00				898625,00	
T.V.A				17,00				898625,00	
MONTANT				,00				452766,25	
CODE TAXE				QUOTITE				ASSIETTE	
D.D				,00				398395,00	
T.V.A				17,00				398395,00	
MONTANT				,00				67727,15	
MONTANT TOTAL				220.493,00				220.958,00	
COMPTANT				CONSIGN				ENGAGEMENT	
X				T.V.A				R.U.S	
R.P.S				R.U.S				R.P.S	
TOTAL				220.958,00				220.958,00	
CONSIGNATION				PENALITES				PENALITES	

DECLARATION 1025 NC ACCORD ASSOCI		LIBELLE		FEUILLET 0001 0009		total / articles		EXEMPLAIRE DECLARANT	
								ملحق 2	
code fiscal 099739054201/76-0000 39000								FONCTIONNEMENT 1	
FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL HERJA MAQUINARIA CERAMICA ESPAGNE								PRIX TOTAL FACTURE NET (R.T.E.N) MONNAIE EUR MONTANT 29450.75	
PAYS ACHAT VENTE 525 PAYS DEST. DEF 525								MONNAIE EUR MONTANT 1445.00	
RELAT VENTE / ACHAT 2013/64 COEF AJUST 159								SOLDE AUTRES ELEMENTS ET (P.T.F.N)	
DECLARANT CARL TRANSIT BOUZENAD CI 03 LOCAL 64 L 16000								TAUX DE CHANGE 107.31660	
N° AGREMENT 2013/64 LIC-REP 159								DOMICILIATION BANCAIRE 23/301/2014/4/10/00225 EUR	
CODE MANIFESTE 2014/3906 N° DOCUMENT 3 LIGNE SOMME DATE 23/11/2014								Nbre total (Colts Déclarés) 16	
TRANSPORT DE / VERS L'ETRANGER NATION MODE IDENTIFICATION *MV CARIBANA EXPRESS								POIDS TOTAL BRUT 9700.00	
TRANSPORT INTERIEUR NATION MODE IDENTIFICATION								LOCALISATION MOES 37 PAYS PREMIER DEST CODE	
REGIME FISCAL 525 ORIGINE 25239000 CODE STATISTIQUE 41								POIDS NET 120.00	
VALEUR EN DA 11321.38 TAR. PREF NON								QUANT. COMPLE 3	
CODES PIECES A JOINDRE									
ARTICLE 0002 DESIGNATION DES MARCHANDISES (NOMBRE, NATURE, MARQUES, N° CONTAINER ET N° DES COLIS) Autres ciments hydrauliques CIMENT VOUTE SAC								REGIME FISCAL 525 ORIGINE 38019000 CODE STATISTIQUE 41	
VALEUR EN DA 19095.66 TAR. PREF NON								POIDS NET 100.00	
CODES PIECES A JOINDRE									
LIEUX D'UTILISATION OU D'ENTREPOSAGE DES MARCHANDISES ADMISES SOUS LE COUVERT D'UN REGIME SUSPENSE									
DELAI 2014/11/23 TAUX. SUSP 01 MONNAIE PLUS-VALUE MONTANT									
MONTANT CAUTION :								MONTANT REMISE :	
CODE TAXE QUOTITE ASSIETTE MONTANT								CODE TAXE QUOTITE ASSIETTE MONTANT	
D.D. 0.00 11321.00 0.00 D.D. 19095.00 0.00								V.V.A. 17.00 11321.00 1924.57 T.V.A. 17.00 19095.00 3246.15	
HT 3.315.622									
MODE DE PAIEMENT COMPTANT X CREDIT V.V.A. 563.655.00 U.S. 20.00 P.S. 200.00								TRANSIT / SCHELEMENTS APPOSES NOMBRE MARQUES	
DATE (LIMITE)								OBSERVATIONS manifeste annoté GLOBAL	
BURLFRONT BURLDEST									
QUITTANCE CONSIGNATION N° : DU : QUITTANCE CONSIGNATION DROIT ET AXES N° : DU : QUITTANCE PENALITES N° : DU :									
TOTAL 563.875.00								DATE : SIGNATURE DU CAISSIER	
CONSIGNATION PENALITES									