وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي
جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة.....

العنـــوان

المعالجة المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 وأثرها على تقييم التجارة الخارجية

دراسة الحالة"شركة بي أم دي تي لإنتاج وإستيراد المستلزمات الطبية"

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية و المحاسبة.....

تخصص :محاسبة وجباية.....

إعداد الطالب :

بوعرة إلياس

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذة:إلهام بوحبيلة	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ:لعريوي عبد الرزاق	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ:فريد زعرات	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

« وقل ربي زدني علما »

اللآية 114 سورة طه

شـــكـــر وتقدير

انطلاقا من حديث – نبينا- محمد صلى الله عليه وسلم والذي قال ﴿ **من لم يشكر الناس لم يشكر الله** ﴾، فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي ومشرفي:

الأستاذ الدكتور: لعريوي عبد الرزاق ، الذي مدني من منابع علمه وتجربته بالكثير، والذي ما توانى في تقديم المساعدة لي في مجالات بحثي، وأحمد الله أن يسره في دربي ويسر به أمري، وعسى أن يطيل الله عمره ليبقى نبراسا متلألأ في نور العلم.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى كل إطارات و موظفي المؤسسة التي قمت بالتربص فيها، على مساعدتهم و تعاونهم في سبيل انجاز هدا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب ومن بعيد.

ولا يفوتني في الأخير أن أقدم شكري الخاص إلى كل أفراد عائلتي على ما قدموه من صبر لاتمام هذا العمل.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي علم العلم ورفع العلماء فقال: " يَرْفَعُ اللهُ الْذِينَ آمَنُواْ وَالْذِينَ أُوتُواْ العِلْمَ دَرَجَاتْ" .

إلى من يقدس شعلة العلم.....ويمجد جدوة المعرفة..... ويناضل دوما ويجاهد للنهوض بقيمة الحرف وعمق الكلمة..... أهدي ثمرة جهدي وحصيلة مشواري

*إلى روح والدي الكريم رحمه الله .

*إلى أمي الغالية بارك الله لها في عمرها.

*إلى زوجتي العزيزة.

*إلى أبنائي إبتهال , أفنان ,حسين عبد الودود.

*إلى إخوتي وأحبابي و كل من ساعدني من قريب أو من بعيد .

*و إلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى ...

*إلى كل من سلك طريقا يبتغي فيه علما.....

أهديكم هذا العمل المتواضع.

إلياس

الملخص:

في ضوء إتساع المعاملات التجارية والإقتصادية بين الدول ,وانتشار ضاهرة العولمة الإقتصادية,زادت عمليات التبادل التجاري بين دول العالم وكذا حرية إنتقال السلع والخدمات إلى دول مختلفة ,والحاجة إلى التعامل بعملات غير العملة المحلية للدولة , وعلى هذا الأساس ارتأينا اختيار موضوع حديث والمتعلق بأحد المعايير الحاسبية الدولية وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون(IAS 21) , حيث كان الهدف من الدراسة معرفة كيفية التسجيل المحاسبي في ظل هذا المعيار ايجاد العلاقة بين المعالجة المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون و تأثريها على تقييم عمليات التجارة الخارجية (الصادرات والواردات) ,ولهذا الغرض قمنا باختيار مؤسسة للدراسة والمتمثلة في شركة انتاج واستيراد المستلزمات الطبية ,وحاولنا من خلالها القيام بالتسجيلات المحاسبية المتعلقة بتغير سعر الصرف عن المعاملات بالعملات الأجنبية واخترنا حالتين حالة شراء آلة لاستعمالها في الانتاج وحالة استيراد مستلزمات لإعادة بيعها على حالها والتمييز فيها بين سعر فتح الاعتماد وسعر التسليم ,بالإظافة إلى معلومات يوفرها المعيار الدولي رقم واحد وعشرون وأثر تغير سعر الصرف على التجارة الخارجية.

الكلمات الدالة :العملة المحلية ، العملة الأجنبية ، المعايير الحاسبية الدولية ,المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون ، سعر الصرف,التجارة الخارجية.

Abstract :

In light of the expansion of commercial and economic transactions between countries, and the spread of the phenomenon of economic globalization, the commercial exchange operations between the countries of the world have increased, as well as the freedom of movement of goods and services to different countries, and the need to deal in currencies other than the local currency of the state.

On this basis, we decided to choose a recent topic related to one of the international accounting standards, which is the International Accounting Standard No. Twenty-one (IAS 21), where the aim of the study was to find out how the accounting registration under this standard is to find the relationship between the accounting treatment under the International Accounting Standard No. Twenty-one. And its impact on evaluating foreign trade operations (exports and imports), and for this purpose we chose an institution for study, which is the company producing and importing medical supplies, and we tried through it to make accounting records related to the change in the exchange rate for transactions in foreign currencies and we chose two cases, the case of buying a machine for use in production and the case of import Requirements for reselling them as they are and distinguishing between the price of opening the credit and the price of delivery, in addition to information provided by International Standard No. Twenty-one and the impact of the exchange rate change on foreign trade.

Keywords: local currency, Foreign currency, International Accounting Standards International Accounting Standard No. Twenty One, exchange rate, foreign trade.

قائمة المحتويات

البيـــــان	رقم الصفحة
شكر وعرفان.....	I.
الإهداء.....	II.
الملخص.....	III.
فهرس المحتويات.....	IV.
فهرس الجداول.....	V.
فهرس الأشكال البيانية.....	VI.
قائمة الملاحق.....	VII.
قائمة الاختصارات والرموز.....	VIII.
مقدمـــة	أ-ج
الفصل الأول :المعاييرالمحاسبية الدولية.....	05-31
المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية.....	05
المطلب الأول :ماهية المعايير المحاسبية الدولية.....	05
المطلب الثاني :إصدار المعايير المحاسبية الدولية.....	10
المبحث الثاني : مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في الجزائر.....	17
المطلب الأول : النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر.....	17
المطلب الثاني : مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في الجزائر.....	22
الفصل الثاني :ميزان المدفوعات.....	32-53
المبحث الأول : عموميات حول ميزان المدفوعات.....	32
المطلب الأول : تعريف ميزان المدفوعات وتبيان أهميته.....	32
المطلب الثاني : المكونات والشكل العام لميزان المدفوعات.....	34
المطلب الثالث : التوازن والإختلال في ميزان المدفوعات.....	38
المبحث الثاني : ماهية الميزان التجاري.....	42
المطلب الأول : مفهوم الميزان التجاري وأهميته.....	42
المطلب الثاني : التوازن والإختلال في الميزان التجاري.....	43
المطلب الثالث : تأثير تقلبات سعر الصرف على حركة الصادرات و الواردات.....	47
الفصل الثالث : أثر المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف على تقييم عمليات التجارة الخارجية	54-65

المبحث الأول : دراسة حالة المؤسسة الصيدلانية لإستيراد وإنتاج المستلزمات الطبية .	54
المطلب الأول : تقديم الشركة.....	54
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة.....	55
المبحث الثاني : التسجيلات المحاسبية للدراسة في ظل المعيار المحاسبي رقم 21.....	56
المطلب الأول : التسجيلات المحاسبية للحالتين.....	56
المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....	63
الخاتمـــة.....	67-66
قائمة المصادر والمراجع.....	69-68
الملاحق.....	73-71

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	معدل الصرف والعرض والطلب على الصادرات	48
2-2	معدل الصرف والعرض والطلب على الواردات	50
1-3	الهيكل التنظيمي للشركة بي أم دي تي	55
2-3	أسعار صرف اليورو مقابل الدينار الجزائري لعام 2020	57
3-3	مخطط بياني يوضح تطور استيراد وتصدير آلات ومواد تجهيز أخرى واستيراد مواد صناعية للإستهلاك	64

فهرس االجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمعيار الدولي رقم 21	23
1-2	البنود النقدية وغير النقدية	27
2-1	حسابات ميزان المدفوعات حسب صندوق النقد الدولي	36-37

فهرس االوثائق

رقم الوثيقة	عنوان الوثيقة	رقم الصفحة
1-3	تطور أسعار السلع بالأسعار الجارية لسنوات 2015-2016-2017	63
2-3	تطور صادرات السلع لسنوات 2015-2016-2017	64

المقدمة

المقدمة العامة:

تلعب التجاره الخارجيه دوراً كبيراً فى تحقيق التنميه الإقتصاديه وتعتبر إحدى المؤشرات الهامه فى قياس درجه النمو الإقتصادى للدول المختلفه. وقد ساعدت زياده حركه العوامل الإنتاجيه بين الدول من مواد خام ومواد مصنعه وانتقال العماله وغيرها الى نمو التجاره الخارجيه حيث اتجهت المنشآت الضخمه إلى ممارسه أعمالها خارج حدود البلاد إما لتقليل تكلفه المنتج أو التوسع فى نشر منتجاتها عبر الأقطار المختلفه , لذلك ظهرت الحاجة الملحة الى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولية، أو بعبارة أخرى تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي, ورغم أن المعايير المحاسبية الدولية غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها, حيث أن أسعار الصرف تمثل إحدى المشاكل الكبرى التي تعاني منها المحاسبة وهذا راجع إلى زيادة حجم العمليات المالية التي تتم بالعملات الأجنبية وكذا كون أن أسعار صرف العملات تتغير بين اللحظة والأخرى .

ومن بين هذه المعايير الدولية نجد أن المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون (IAS 21) يهتم بهذا المشكل و يعالج آثار تغير سعر صرف العملات الأجنبية, والجزائر وعلى غرار العديد من الدول، باشرت بإصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية بهدف الاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي,ويتجسد ذلك في استغنائها عن المخطط المحاسبي الوطني(PCN) والذي عجز عن سد العديد من الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري والعمليات بالعملة الأجنبية..) وتم استبداله بالنظام المحاسبي المالي (SCF) والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومما سبق إرتأينا التطرق للإشكالية التالية:

ما هو أثر المعالجة المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 على تقييم التجارة الخارجية ؟

وللإجابة على الاشكال الرئيسي يمكننا صياغة بعض الأسئلة الفرعية التالية:

التساؤلات الفرعية:

1-كيف تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بعملات أجنبية وفق المعيارالمحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون ؟

2- ما هو تأثير تقلبات سعر الصرف على حركة الصادرات و الواردات؟

3- كيف تتم المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف في المؤسسة دراسة حالة ؟

وللإجابة على التساؤلات الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

الفرضيات:

1- في كل عملية تجارية أو مالية تمت بعملات أجنبية يتحقق من خلالها أرباح أو خسائر عن التغيرات في سعر الصرف.

2- إن تقلبات سعر الصرف تخف من حجم التجارة الخارجية واتجاهاتها,فضلا عن سلوك المصدرين والمستوردين؟

أسباب إختيار الموضوع:

لقد تم اختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات موضوعية وذاتية أهمها:

- ✓ حداثة الموضوع وارتباطه بالتغيرات الاقتصادية الراهنة.
- ✓ الرغبة الشخصية لمعرفة تأثيرات تغير سعر الصرف حسب المعايير المحاسبية الدولية على التجارة الخارجية في الجزائر.
- ✓ تعتبر المعايير المحاسبية الدولية أحد مظاهر العولمة الإقتصادية والمالية والمحاسبية في آن واحد,كما أنها أحدث فروع علم المحاسبة.
- ✓ إمكانية اعتماد المحاسبية الجزائرية على بعض المعايير المحاسبية الدولية لتوقع دخولها المنظمة العالمية للتجارة.

أهداف الدراسة:

يتناول الموضوع كيفية المعالجة المحاسبية لتغيرات أسعار صرف العملات وفق أحد المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 ,وأغلب الدول لها تعاملات بالعملات الأجنبية فتقوم بالاستيراد والتصدير بعملة قد تكون مغايرة لعملتها المحلية ,وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذه الدراسة وذلك بغية تحسين الآداء والكفاءة في تسيير الشركات والمؤسسات داخل الوطن وخارجه من خلال الإطلاع على تغيرات سعر الصرف عند الاستيراد أو التصدير,ومحاولة معرفة مدى تأثير تغيرات سعر الصرف على عمليات الإستيراد والتصدير .

أهمية الدراسة:

تقدم الدراسة أهم الإجراءات و الأسس و المبادئ التي تتم المعالجة المحاسبية لتقلبات أسعار وفق المعايير المحاسبية الدولية و ذلك من خلال دراسة المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 و الذي ينص على آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية,والتي تؤدي إلى التقييم الأمثل لتكاليف السلع والخدمات قبل وأثناء عملية الإستيراد والتصدير.

منهج الدراسة:

سنقوم بدراسة المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون(IAS 21) والذي يهدف إلى معالجة القضايا المحاسبية المتعلقة بتحديد سعر الصرف الواجب استعماله وكيفية التسجيل المحاسبي في حالة مكاسب أو خسائر للصرف مع مقاربتها للتجارة الخارجية ومن هنا كان المنهج المعتمد هو المنهج الوصفي التحليلي,أي استقراء نتائج البحث ليتم تعميمها ,وللإلمام بجميع جوانب الموضوع وللإجابة على التساؤل الرئيسي قمنا بالتطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية ثم ميزان المدفوعات أما الجانب التطبيقي فطبقنا منهج دراسة حالة

باستخدام وثائق مدعمة وبالإستعانة بالتسجيلات المحاسبية للشركة وكذلك بالمعلومات المأخودة من موقع الديوان الوطني للإحصاء.

إطار الدراسة:

لقد تم دراسة المعالجة المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 و محاولة إيجاد أثرها على تقييم التجارة الخارجية,حيث قمنا بالتسجيلات المحاسبية لشركة تقوم بعملية الاستيراد والإنتاج للسنة السابقة والتي تنشط في مجال المواد شبه الصيدلانية خصوصا المستلزمات الطبية وذلك على مستوى البلد الجزائر وبالضبط ولاية ميلة .

الدراسات السابقة:

-دراسة:هاجر شايب عينو(2014-2015)

الدراسة عبارة عن مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة ومالية,جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-,تحت عنوان آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية.

تعالج هذه الدراسة أثار تناولنا لموضوع العمليات الدنجزة بعملات أجنبية في ضل النظام المحاسبي المالي ، فأتت هذه الدراسة لتوضح أهم الإجراءات التي يمكن الرجوع إليها والاستعانة بها في المعالجة المحاسبية للعملياتى المنجزة بالعملات الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال دراسة النظام المحاسبي المالي حيث تم عرض للإطار النظري للتعاملات بالعملة الأجنبية بالإضافة إلى عموميات حول النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 21 ،أما الجانب التطبيقي فطبق منهج دراسة الحالة باستخدام وثائق مدعمة,حالة مؤسسة سرمبال ش ذ م م.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال إعدادنا لهذه المذكرة :

-قلة المراجع في هذا الموضوع واختلاف الدراسة من دولة إلى أخرى.

-صعوبة الحصول على المعلومات سيما بعد صدور الأمر رقم 21-09 الموافق ل 08 جوان سنة 2021 والمتعلق بحماية المعلومات والوثائق الإدارية .

-صعوبة الحصول على مؤسسات تتوفر على المعلومات مجال الدراسة .

هيكل الدراسة:

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول,فصلين نظريين والثالث تطبيقي ,حيث تناولنا في الفصل الأول : المعايير المحاسبية الدولية والمتضمنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21 , ثم في الفصل الثاني ميزان المدفوعات والذي من خلاله تطرقنا إلى التجارة الخارجية , أما الفصل الثالث " دراسة حالة المؤسسة الصيدلانية لإستيراد وإنتاج المستلزمات الطبية ,حاولنا في هذا الفصل اسقاط الجانب النظري في المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول

"المعايير المحاسبية الدولية"

- **المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية**
- **المبحث الثاني: مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في الجزائر**

الفصل الأول :المعايير المحاسبية الدولية :

تمهيد:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية (les norme comptables internationales),معايير موحدة تم اعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية,والتي حل محلها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (I .A.S.B),وهو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارهامن طرف الإتحاد الأوروبي لإعداد مرجع محاسبي موحد,وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية,كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية. ومن بين المعايير معيار المحاسبة الدولي رقم 21 أحد أصعب المشكلات التي تواجه المحاسب 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 سواءا كانوا أفراد أو 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 : مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية:

المطلب الأول :ماهية المعايير المحاسبية الدولية:

إن ضهور الشركات متعددة الجنسيات والعابرة للقارات وتكاثر إنتشارها عبر العالم زاد من حجم الاستثمارات الأجنبية بين الدول مما جعل المبادئ المحاسبية التي هي نتاج فكر محاسبي متأثر بالبيئة المتواجد فيها، أدى إل ظهور سياسات محاسبية متباينة و متناقضة أحيانا (الطرق المختلفة للاهتلاك، الطرق المختلفة لتقييم المخزون، رسملة بعض التكاليف،....) أدى إلى تباين القوائم المالية، و انطلاقا من هذا القصور بدا منذ أوائل القرن العشرين التفكير في إنشاء معايير محاسبية دولية[1].

أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

كانت معايير المحاسبة الدولية هي أول معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها لجنة (IAS) التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ,التي تم تشكيلها في عام 1973 . وكان الهدف حينها ، كما هوالحال اليوم ، هو تسهيل مقارنة الأعمال التجارية حول العالم, وزيادة الشفافية والثقة في التقاريرالمالية, وتعزيز التجارة والاستثمار العالميين.

[1] هشام سفيان صلواتشي,يوسف بودلة ,آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي,مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ,المركز الجامعي الوادي الجزائر,العدد الثاني,السنة الثانية 2011 ,ص 24.

تعمل معايير المحاسبة القابلة للمقارنة عالميًا على تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم .

يتيح ذلك للمستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق اتخاذ قرارات اقتصادية فعالة بشأن فرص الاستثمار والمخاطر وتحسين تخصيص رأس المال. تعمل المعايير العالمية كذلك على تقليل تكاليف إعداد التقارير والتكاليف التنظيمية بشكل كبير, خاصة بالنسبة للشركات ذات العمليات الدولية والشركات التابعة في العديد من البلدان.[1]

عرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها: "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[2].

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها":مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات.

وبذلك فهي تختلف عن الإجراءات، فالأولى لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. فمن معايير التدقيق مثلا قيام المدقق بجمع وتقويم أدلة الإثبات تمهيدا لإبداء رأيه بالقوائم المالية، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون. كما يمثل الإفصاح العادل أحد معايير المحاسبة، لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن الميزانية حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن.

الشكل التقليدي: إن الدارس لمعايير المحاسبة الدولية يتضح له أن المعيار المحاسبي غالبا ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية:

- مقدمة المعيار.
- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.
- شرح المعيار.
- موضوع المعيار.

[1] سعود جايد مشكور, المعايير المحاسبية الدولية (IASC)ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS),الطبعة الأولى,2021,ص 9.

[2] بلال حسن العبسي أثر المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض على محتوى المعلومات للقوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رسالة ماجستير، تخصص ماسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009 ، ص 12.

- الإفصاح.

ثانيا:التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية :

أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في يونيو 1973 من قبل هيئات محاسبية تمثل عشر دول. قامت هذه الهيئات بوضع ونشر معايير المحاسبة الدولية(IAS) والتفسيرات والإطار المفاهيمي, تم النظر إلى هذه من قبل العديد من واضعي معايير المحاسبة الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.

في عام 2001 ، حل مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) محل(IASC) بصلاحية تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية من خلال تطوير معايير المحاسبة العالمية. خلال اجتماعه الأول, اعتمد مجلس الإدارة الجديد معايير

IAS ومعايير لجنة التفسيرات الدائمة.(SICs) واصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير تسمى المعايير الجديدة "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) "

في عام 2002 وافق الاتحاد الأوروبي (EU) على أنه اعتبارا من 1 يناير 2005 , سيتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحسابات الموحدة للشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي ، مما أدى إلى إدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى العديد من الكيانات الكبيرة. وحذت دول أخرى حذو الاتحاد الأوروبي منذ ذلك الحين[1].

و في ما يلي أهم المؤتمرات الدولية التي دعت إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة، و أدت إلى وضع معايير موحدة دوليا، و التي بدأت مع بدايات القرن الحالي:

1- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول[2].

2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926في أمستردام.

3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 في نيويورك.

وقد قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي :

[1] سعود جايد مشكور, المرجع السابق,ص 11.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة لنشرر والتوزيع، عمان- الأردن، 2011,ص23

- الاستهلاك والمستثمر.
-الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

4- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933 في لندن.

وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الأفريقية.

5- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938في برلين.

وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

6- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952 في لندن.

حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

7- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 1957 في أمستردام

حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر ب5 سنوات وبقيت على هذا النحو إلى يومنا هذا، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.

8- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 في نيويورك

وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967في باريس

10- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972 حضره 4347 مندوباً من 59 دولة .

11- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977في ميونيخ ألمانيا الاتحادية .

وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم

12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982في المكسيك .

13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987في طوكيو .

14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992في الولايات المتحدة .

وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA

وجمعية المراجعين الداخلين IIA.

15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997في المكسيك .

16- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002في هونغ كونغ .

حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في اسطنبول.

وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي, ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم, واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

ثالثا:أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية:

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمّي مدين ودائن بل كانت تلبي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي على مر العصور[1].

وقد تطورت المحاسبة في مختلف دول العالم وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، و قد انعكس ذلك على مهنة المحاسبة وبدا واضحاً في اختلاف أسس القياس والإبلاغ المالي المحاسبي، ويمكن تقسيم التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم وفقاً لما يلي:

1. تباين في تحقق الإيرا د.
2. تباين في تحميل المصروفات.
3. تباين في أسس التقويم والقياس المحاسبي.
4. تباين في المصطلحات المحاسبية.
5. تباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها

ولكن رغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظرا للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها:

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.

- تطور الأسواق المالية العالمية.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان,المرجع السابق 24

– الخصخصة في بعض دول العالم.[1]

قد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .

* تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية .
* تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول .
* الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .
* مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم و الشركات الدولية .
* ظهور المنظمات المحاسبية و الدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية، و الحاجة إلى معايير محاسبية موحدة دوليا.

رابعا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية :

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، و من بين أهم الأهداف و الدوافع لوضع معايير المحاسبة الدولية مايلي[2]:

–إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

–العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

–إن هذه المعايير توفر للشركات خاصة للدولية منها الوقت و المال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات و المبادئ المحاسبية و التي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

–العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، و بالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت و المال.

–تسهل العمليات الدولية و التسعير، و كذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، و تجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة، خصوصا بعد زيادة و نمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، و كذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية و تدفق الاستثمارات.

– تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء

[1] سعود جايد مشكور, المرجع السابق,ص 13.
[2] سعود جايد مشكور, المرجع السابق,ص 15.

للشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض.

-كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة و بدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.

خامسا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية :

تتمثل أهمية المعايير المحاسبية الدولية في الأمور التالية[1]:

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف .
- استعمال هذه المعايير على نطاق واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل ، وهذا من شانه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة، فتزداد الرفاهية الاجتماعية .
- إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين .
- أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية .
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية و الشفافية العاليتين الأمر الذي يساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار.

المطلب الثاني : إصدار المعايير المحاسبية الدولية :

أولا:المنظمات التي استهدفت تحسين المعايير المحاسبية الدولية:

لقد أسفرت المؤتمرات سابقة الذكر و التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية[2] IASC " Internatianal Accounting Standards :Committee":

1-1: تعريفها.

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم .تتشكل هذه الهيئة من 19من الإداريين،يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاءأن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية،والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب

[1] حسين القاضي مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها دار الثقافة للنشر الأردن سنة 2008 م ص 106.

[2] بلال حسن العبسي ,المرجع السابق, ص 13.

التوزيع التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية.
- 06 أعضاء من أوروبا.
- 04 أعضاء من آسيا.
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن 05 أعضاء من بين 19عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين و احترام التوازن الجغرافي ، و أن عضوين من بين خمسة لابد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، و الباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية و الجامعين بعضو واحد عن كل فئة،يتم تعيين الإداريين لمدة 03سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

1-2: نشأتها و تطورها .

تعود نشأة IASC إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة على تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية و بعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (CICA. AICPA.ICAEW) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول و تشكيل هيئة محاسبية دولية تتجاوز الدول الثلاث، و عليه فقد وجهت الدعوة لهيئات محاسبية في) استراليا, كندا، فرنسا, ألمانيا, اليابان, مكسيكو, هولاندة, المملكة المتحدة, ايرلندا, الولايات المتحدة) لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 و فيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في1973/6/29، و قد اعتبرت بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية و الأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

و في سنة 1982 أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي و مستخدمي القوائم المالية و البورصات و الجهات المنظمة للأوراق المالية، و قد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC و برنامج عمله، و قد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية و كسب القبول للمعايير الناتجة.

و قد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها و التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوربا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ((و الذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم)) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

و في سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا

في مهنة المحاسبة و الأعمال و مستخدمي القوائم المالية الآخرين، و كان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام.

و في سنة 1998 أصبحت الصين في IFAC و انضمت إلى IASC كمراقب، و في عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة، و عندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضو من 112 بلد.

و قد قام بإصدار أول معيار سنة 1975 (الذي ألغي عام 1998) ليحل محله عرض القوائم المالية، كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك و إنما يتم إصدار المعايير طبقا للضرورة و الحاجة، و بعد الدراسات و المناقشات و التعليقات و الاقتراحات ثم المراجعة و المصادقة يتم تحديد بدأ سريان المعيار، و قد ترتب على نمو المحاسبة و تطويرها و تزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية .

1-3: أهدافها

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية .
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين[1]:IFAC :

2-1: تعريفه:

هو منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، تأسس عام 1977, ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب .

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها, ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

[1] بلال حسن العبسي, المرجع السابق ص 14.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

ويهتم الإتحاد بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة و إعداد و نشر مشاريع تفاسير أو دعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير،كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية، ويتكون من 12 عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

2-2: لجانه:

ينفذ عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:

لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق.

لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد.

لجنة المحاسبة المالية والإدارية

لجنة القطاع العام.

2-3: مهامه.

إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.

إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة.

إصدار قواعد السلوك المهني.

إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر.

إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

2-4: أهدافه:

اقتراح وتطوير معايير و أدلة المراجعة الدولية و قواعد السلوك المهني.

تقييم و تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

تشجيع و تقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.

التعاون مع الهيئات المناظرة الإقليمية و المساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.

إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء و الأفكار بين المهتمين بالمهنة.

التنظيم و الإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد.

تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تطوير المعلومات.
تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد و المشاركة في نشاطاتها و التعريف بها.

2-5: العضوية في الاتحاد.

العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة، وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريباً 2.000.000 محاسباً في العمل المهني والخاص والتعليم والحكومة.

3- لجنة ممارسة المراجعة الدولية[1] :AIPC :

أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.وتضم هذه اللجنة ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والو.م.أ.

4-اللجنة الدائمة لتفسير المعايير :SIC[2] :

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، و عند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك.

و قد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها ما يلي:

-ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيرا لمعيار قائم ضمن سياقIASC .
-ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.
-أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة و متناقضة في الواقع العملي.

[1] بلال حسن العبسي, المرجع السابق ص 14.
[2] بلال حسن العبسي, المرجع السابق ص 14

5- مجلس معايير المحاسبة الدولية[1]IASB :

بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير ، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة .والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، تشكل المجلس عام 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

6- لجنة تفسير التقارير المالية[2] :IFRIC :

استمر SIC الذي تشكل سنة 1997 في ظل هيكل IASC مدة 9 شهور في ظل الهيكل الجديد، و في جويلية 2001 اقترح IASB تغيير اسم SIC إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه و تمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر 2001 و تضم 12 عضوا لهم حق التصويت، و تشارك اللجنة الأوربية و IOSCO كمراقبين، و تتناول اللجنة موضوعات و قضايا ذات أهمية واسعة و تغطي التفسيرات كل من:

-قضايا تقارير مالية مثارة حديثا و لم تبحثهاIFRS

-قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة.

ثانيا: إجراءات وضع المعايير المحاسبية وتطبيقاتها على المستوى الدولي:

1- إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية[3]:

- يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد تلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.

- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.

[1] بلال حسن العبسي, المرجع السابق ص15

[2] بلال حسن العبسي, المرجع السابق ص15

[3] باسم الحمودي، محمد ناصر عاقولة، المالية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013, ص 18

– تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.

– تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.

– تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

2- تطبيق المعايير الدولية[1]:

في معظم بلدان أوروبا ومن خلال الهيئات المهنية العاملة هناك، ومن خلال الجهود المبذولة من طرف لجنة المعايير الدولية أوصت المنظمة الدولية للضمانات ISOCO في أوروبا بأن يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية كما أوصت المجموعة الاستشارية الأوربية للتقارير المالية EFRAG بعد دراسات معمقة ومفاوضات قبولها بمعايير المحاسبة الدولية وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع المعايير المستخدمة في أوربا. وقد كان لتوصية المنظمة الدولية للضمانات ISOCO والمجموعة الاستشارية الأوربية للتقارير المالية EFRAG أثرا كبيرا في دعم معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في أوروبا.

أما في وطننا العربي فقد تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم– 503 – لسنة 1997. وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية. وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

[1] شوقي طارق,أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير,جامعة الحاج لخضر باتنة,سنة 2009,ص67

المبحث الثاني :مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في الجزائر:

بعد تخلي الجزائر على المخطط الوطني المحاسبي واستبداله بالنظام المحاسبي المالي طبقا للقانون رقم 07/11 أصبح هناك توافق مع المعايير المحاسبية الدولية لنظام المحاسبة على المعاملات بالعملات الأجنبية.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر:

أولا: تعريف نظام المحاسبة المالية ومجال تطبيقه[1]:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 بتمويل من البنك الدولية أوكلت المهمة لمجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC وتحت إشراف وزارة المالية.

تمثلت الإصلاحات في تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 75-35 . وكللت العملية بصدور النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 جويلية200772 الذي جاء لتجاوز ومعالجة النقائص المسجلة، تماشيا مع التحولات الاقتصادية التي تعرفها الجزائر، واستجابة لطموحات مختلف المتعاملين الاقتصاديين. وتبع هذا القانون المرسوم التنفيذي رقم 28156-08مؤرخ في 26ماي سنة 2008يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 .إضافة إلى القرارين المؤرخين في 26جويلية سنة 2008 الأول يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والقرار الثاني يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة92 وطبقا للقانون رقم 11-07 فإن ":المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2]

من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص النقاط التالية:

- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي.

-المخرجات تتمثل في الكشوف المالية التي تعكس بصدق المركز المالي للمؤسسة.

[1] الجمهورية الجزائرية الدلئقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ،العدد 74 ،القانون 07 / 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 03 ، الدؤرخ في 25 مارس,ص3

–هدف هذا النظام هو قياس أداء ونجاعة المؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج، وكذا وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية.

ثانيا: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد:

تكمن أهمية اعتماد هذا النظام الجديد في سعي الجزائر إلى تكييف الممارسة المحاسبية مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وخدمة أغراض المستثمرين من خلال سياسات الإفصاح والشفافية في عرض البيانات المالية. ويمكن إبراز أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في النقاط التالية.

* ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.

* الاستفادة من تجارب الدول في تطبيق هذا النظام.

* الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية، المحاسبية والمعالجات المختلفة.

* تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر، من خلال تجنيبه مشاكل الاختلاف في الطرق المحاسبية.

* العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.

* محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية.

* تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.

* العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).

* إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، ومستويات الأداء للمؤسسة.

* قابلية المقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

* المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.

ويشكل النظام المحاسبي المالي الجديد نقلة نوعية في تكريس الشفافية والإفصاح وتوحيد قراءة القوائم المالية، والانتقال من المحاسبة التي تقتصر على الجهات الضريبية إلى تجسيد الإعلام المالي لمختلف الجهات المستعملة لبيانات القوائم المالية من مسيرين، مدققين، ومستثمرين.

ثالثا: مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد[1]:

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد حسب المادة السادسة من القانون 07-11 إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.. محاسبة التعهد:تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات بمجرد حدوث الاتفاق والاعتراف بالحقوق دون انتظار التدفقات النقدية، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به[2].. استمرارية الاستغلال:تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول، وعليه يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل. . الدلالة:يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها.. قابلية الفهم:يقصد بذلك أن تتسم المعلومة المقدمة في الكشوف المالية بالوضوح بعيدا عن التعقيد ويسهل فهمها من قبل المستخدمين.. المصداقية:يجب أن تكون المعلومات المقدمة في الكشوف المالية تمثل بصدق الأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة.. التكلفة التاريخية:تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي اعتمادا على تكلفة الشراء والإنتاج.. أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فعلى سبيل المثال، ومن خلال هذا المبدأ، يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية. مما سبق نسجل بأن النظام المحاسبي المالي الجديد قد أضاف مبادئ جديدة أهمها مبدئي محاسبة التعهد، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني الذي لم يكن معمول بهفي المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35/75. حيث كان التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الشكل القانوني، وتسجيل عناصر الذمة للمؤسسة يكون من منطلق ملكية هذه العناصر. ومن نقائص المخطط المحاسبي الوطني السابق أن القوائم المالية الختامية التي اعتمدها تمثلت في الميزانيةالختامية وجدول حسابات النتائج، حيث تتم عملية الإعداد في ظل التقيد بالقوانين والإجراءات الرامية إلى تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، وهو ما جعل الهدف من المحاسبة هو هدف جبائي بالأساس. بالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد المخطط المحاسبي 1975على مبدأ التكلفة التاريخية فقد إلى حد كبير جدوى المقارنة الزمنية لمختلف المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، في ظل مستويات التضخم المسجلة. في ظل التوجهات الاقتصادية الأخيرة لبلادنا، كان من الضروري أن يواكب ذلك إصلاحات محاسبية تجسد الشفافية والإفصاح في توفير المعلومات المالية والمحاسبية استجابة لحاجة المستثمرين والمقرضين. كما أن وجود إطار مفاهيمي يكسب

[1] قورين 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 ، رهانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر ،يومي 07 ,08 ديسمبر 2010 ,ص 5

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى 1429 ه الموافق ل 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية,العدد 4

المعايير المحاسبية شرعية أكثر تلزم كافة الأطراف الفاعلة باستعمالها، فوجود هذه المرجعية يمكن المستعملين من سهولة الفهم والقراءة الموحدة لمختلف المعلومات التي تتيحها القوائم المالية. ومن خلال الإطار التصوري للمحاسبة المالية والمبادئ التي تبناها النظام المحاسبي الجديد يتبين بأن هناك توافق إلى حد كبير مع المرجعية الدولية للمحاسبة، مع تسجيل بعض الاختلافات الاصطلاحية التي يمكن تفسيرها باعتماد الجزائر على المرجعية الفرنكوفونية في عمليات الإعداد والصياغة.

رابعا: مجال التطبيق[1]:

يلزم القانون رقم 11-07 في المادة الرابعة الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:. الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.. التعاونيات.. الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.. وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.وتتطرق المادة الخامسة لوضعية المؤسسات الصغيرة، بحيث يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

خامسا: محتوى الكشوف المالية:

تعتبر الكشوف المالية (القوائم المالية) من أهم النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث تشير المادتان 25و26من القانون 11-07 بأن تقوم الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون بإعداد كشوف مالية سنوية، مع استثناء المؤسسات الصغيرة الخاضعة إلى المحاسبة المالية المبسطة. هذه الكشوف المالية يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته، وكل تغيير يطرأ على حالته المالية. كما يجب أن تعكس هذه الكشوف المالية مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه، بحيث توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة[2]. وتتضمن الكشوف المالية (التقارير المالية) الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

1- الميزانية:

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.المادة 23 كما تبرز عملية العرض التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.. الأصول:هي مورد تراقبه المؤسسة بسبب أحداث وقعت، وترتقب

[1] قورين حاج قويدر,المرجع السابق,ص 12.

[2] القانون رقم 11/07 ,المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية،العدد 19 ، الجزائر,ص09

منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية.. أصول غير جارية:وهي الأصول المخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة، مثل التثبيتات العينية والمعنوية. أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.. أصول جارية: تتم حيازتها أساسا بهدف إجراء المعاملات. والتي تترقب المؤسسة إنجازها أو استهلاكها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.. الخصوم: وهي الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة على أحداث وقعت سابقا. ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للمؤسسة خروج موارد تمثل منافع اقتصادية. حيث نميز هنا:. خصوم جارية: وهي خصوم تنتظر المؤسسة انقضاءها في إطار دائرة استغلالها العادي. ويجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.. خصومغير جارية: وتشمل جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.

2- حساب النتائج:

هو كشف يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال دورة مالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. وتظهر من خلال حساب النتائج النتيجة الصافية للدورة المالية سواء كانت ربحا أم خسارة.

3- جدول سيولة الخزينة[1]:

الغرض من إعداد هذا الجدول هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ومعادلاتها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات المالية. كما يقدم هذا الجدول مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)، والتي تقسم إلى:. التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).

-التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).. التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).. تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة، وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

[1] القانون رقم 11/07 ,المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية،العدد 19 ، الجزائر,ص31

4- جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المرتبطة بما يلي:. النتيجة الصافية للسنة المالية.. تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.. المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.. عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).. توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5- ملحق الكشوف المالية:

يشتمل هذا الملحق على معلومات تخص النقاط التالية، متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما، أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:. القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة، وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).. مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة.

. المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، المؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.

. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

المطلب الثاني : مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في الجزائر:

أولا: نبدة تاريخية حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 21[1]:

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 المعيار :

-ديسمبر 1977 : دراسة تمهيدية E11 تتعلق بتفستير العمليات الخارجية وترجمة القوائم المالية .

[1] شوقي طارق,مرجع سابق,ص93.

-مارس 1982 :تم تعديل الدراسة التمهيدية رقم E11 وعرض الدراسة التمهيدية رقم E21 وتمثل المحاسبة عن أثار التغيّرات في معدلات صرف العملات الأجنبية .

-يوليو 1983 : صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المحاسبة عن أثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية

-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

-يناير 1995 : تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21

-18ديسمبر 2003 : النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 والتي تم اصدارها من IASB

-1يناير 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

2-التفسيرات الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 21

بجب على المؤسسة أن توضح أثر استخدام البديل على صافي الدخل وحقوق الملكية للمؤسسة عنه في حالة استخدام الأسلوب المفضل حتى تكون قوائمها المالية متسقة مع معايير المحاسبة الدولية، كما أن الدراسة أجرت تعديلات على معايير المحاسبة الدولية، وفيما يخص المعيار 21 فقد أجريت عليه ستة تعديلات وتم إحداث عدة تفسيرات نوضحها فيما يلي:

ثانيا: التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21:

لقد طرأت مجموع من التغيرات على المعيار المحاسبي الدولي منذ أول إصدار له ,ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول .11 : التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21

التاريخ	البيان
ديسمبر 1977	دراسة تمهيدية رقم E11 تتعلق بتفسير العمليات الخارجية و ترجمة القوائم المالية.
مارس 1982	تم تعديل الدراسة التمهيدية رقم E11 وعرض الدراسة التمهيدية رقم E23 وتمثل المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية.
يوليو 1983	المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية
1يناير 1985	تاريخ نفاذ المعيار المحاسبي الدولي رقم 21
مايو 1992	دراسة تمهيدية رقم E44 آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
1993	المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 (1983) تم تعديله لمقارنة القوائم المالية للمشروع
ديسمبر 1993	المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 (1993) آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية تم تعديله كجزء من مقارنة البيانات المالية لمشروع المستند على الدراسة تمهيدية رقم E32.
1يناير 1995	تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21.
18ديسمبر 2003	النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 والتي تم إصدارها من IASB.
1يناير 2005	تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21 المعدل في 2003.
ديسمبر 2005	تم تعديل بسيط على المعيار والمتعلق بصافي الاستثمار في عملة اجنبية.

المصدر: هاني اسحق إبراهيم,ص50

ثالثا:شرح متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21[1]:

1-مفهوم سعر الصرف :

يعرف سعر الصرف على أنه: " قيمة العملة بالعملات الأجنبية والذي يتحدد بتفاعل العرض والطلب عليها في سوق الصرف". 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 .

[1] شوقي طارق,مرجع سابق,ص67

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 10000 يورو 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:

-**فرق سعر الصرف**[1]: 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؛ ا والأصول والالتزامات المطلوب استلامها أو دفعها بمبالغ .

-**البنود النقدية:** وحدات من العملة المحتفظ 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 ا والشهرة والأصول غير الملموسة. . مقدما والأصول الثابتة وما يتعلق

-المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية؛

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

[1] جون وايلي,المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية,المطبعة المركزية ,عمان.2006,ص131

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

2- أنواع سعر الصرف[1]: يمكن التمييز بين عدة أنواع من سعر الصرف، والتي تتمثل فيما يلي:

2-1 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[2]: 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.

2-3 سعر الصرف الفعلي: يعطي سعر الصرف الفعلي القيمة الفعلية للعملة الوطنية مقارنة بعملة أجنبية ويدل

موعة من العملات الأخرى، من خلال مؤشر يقيس متوسط التغير في سعر _ على مدى تطور عملة بلد ما بالنسبة 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.

[1] علي عباس ابراهيم، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،ص 20

[2] جون وايلي,المرجع السابق,ص132

ثالثا:المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية وفق المعيار المحاسبي الدولي 21[1]:

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

-التسجيل المحاسبي الأولى أي وقت حدوث العملية؛

-تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي؛

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

-تسجيل التسويات الخاصة بحساب المدينين أو الدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها.

1- الاعتراف الأولي:

1-1- ارشادات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 [2]: 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.

وهنا يمكن ذكر اللائحة "(EC) رقم 2002/1606 تنص على" السنة المالية التي تبدأ في أو بعد التاريخ 1 يناير 2005 والشركات التي تم طرحها للإكتتاب العام يحكمها القانون الوطني لدولة عضو مطلوبة, في ظل ظروف معينة ، لإعداد حساباتهم موحدة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية المحددة في المادة 2 من اللائحة المذكورة "[3]

ذلك ، لكل منها التاريخ ، والشركات التي تم طرحها للاكتتاب العام وهي يحكمها القانون الوطني لدولة عضو مطلوبة ، في ظل ظروف معينة ، لإعداد حساباتهم موحدة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية المحددة في المادة 2 من اللائحة المذكورة.

[1] تيجاني بالرقي,أمين راشدي ,أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي,مجلة البشائر الإقتصادية,المجلد الثالث,العدد 1,سنة 2017 ص 159

[2] تيجاني بالرقي,أمين راشدي,المرجع السابق ,ص 159

[3] Journal officiel de l'Union européenne RÈGLEMENT (CE) No 1126/2008 DE LA COMMISSION du 3 novembre 2008,p 01

1-2 متطلبات النظام المحاسبي المالي: يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي

بها بعملةالتقريربالعملة الوطنية، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية في سعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

كما ورد حسب المادة (137_1) من القانون رقم 07/11 ""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"

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- في تاريخ إعداد الميزانية (N/12/31) [1]:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 فإنه في تاريخ إعداد كل ميزانية يتم ترجمة البنود النقدية المتبقية

دون تسوية باستخدام سعر الإقفال ويتم التعامل مع البنود غير النقدية على أساس:

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

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

ويمكن التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية وفق الجدول التالي:

[1] تيجاني بالرقي,أمين راشدي,المرجع السابق ص 160.

الجدول رقم 2.1: البنود النقدية وغير النقدية

	البنود النقدية	البنود غير النقدية
تعريفها	هي وحدات من العملة المحتفظ بها والأصول والإلتزامات المطلوب استلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد	هي غياب الحق في استلام وتسديد إلتزام ويمثل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات النقد
أمثلة	–المعاشات التقاعدية,الأحكام التي تسوى نقدا,أرباح الأسهم النقدية المسجلة كإلتزام,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: تيجاني بالرقي,أمين راشدي,المرجع السابق ص 161

2–معالجة المكاسب و الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف[1]:

في سنة 1985 عرف 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 ".

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 ".

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

[1]علي عباس ابراهيم، المرجع السابق, ص25

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.

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 " 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.

3- القياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية:

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

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

-**تاريخ إعداد الميزانية وإقفال حسابات النتيجة:** حيث يتم في هذا التاريخ تعديل أسعار العمليات المسجلة في

المرحلة الأولى – مرحلة الاعتراف الأولي لتعكس سعر الصرف الجاري في هذا التاريخ، وذلك للعمليات التي لم تنته ولم تسدد بعد، وبسب تقلبات أسعار الصرف للعملات المختلفة غالبا ما تحدث خسائر أو مكاسب بين هذين التاريخين .

-تاريخ انتهاء العملية من خلال السداد أو التحصيل بالعملة الأجنبية: وغالبا ما تحدث مكاسب أو خسائر في

هذا التاريخ نتيجة اختلاف أسعار الصرف بين تاريخ الميزانية وتاريخ السداد أو التحصيل.

4- التسجيل المحاسبي للعمليات للمعاملات الأجنبية:

بالنسبة للمؤسسات التي تجري عمليات تجارية مع الخارج فإنه ينشأ عن ذلك أثر محاسبي من خلال وجود إلتزام 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 بالعملية حتى يضمن فتح هذا الاعتماد بقيمة الصفقة بالعملة المتفق عليها، وتعالج إجراءات ذه العملية عبر خطوات التالية:

-إجبارية توطين 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 التوطين القيمة عملية الاستيراد بنسبة معينة تتراوح بين 110و 120 بالمائة وهذا لمدة شهر على الأقل.

-تاريخ فتح الاعتماد : في هذا التاريخ وعند وصول فتح الاعتماد من البنك بالقيمة التي تغطي الصفقة تلك العملة مقابل الدينار الجزائري في ذلك التاريخ (تاريخ التوطين) نضرب قيمة الصفقة بالعملة الصعبة في ذلك السعر لنحصل 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:

		n/../..		
542xx		من ح/اعتمادات بنكية	xxxx	
	512xx			
		الى ح/البنك		xxxx
		تجميد البنك لقيمة الصفقة بالعملة الوطنية		

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

		../../..		
232		من ح/تثبيتات قيد التنفيد	XXXX	
380		ح/مشتريات بضاعة	XXXX	
4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	XXXX	
	401	الى ح/موردو السلع والخدمات		XXXX
	4422	ح/الدولة الضرائب والرسوم		XXXX
		تسجيل فاتورة رقم..		

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

		n/../..		
512xx		من ح/البنك	xxxx	
	542xx			
		الى ح/ اعتمادات بنكية		xxxx
		فك التجميد عن مبلغ الصفقة		

-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/../..		
401		من حـ/موردو السلع والخدمات	XXXX	
666		حـ/خسائر أسعار الصرف	XXXX	
	512	الى ح/ البنك		XXXX

حالة النقصان في اسعار الصرف تكون التسوية:

		N/../..		
401		من ح/موردو السلع والخدمات	XXXX	
	512	الى ح/ البنك	XXXX	
	766	ح/أرباح أسعار الصرف		XXXX

ملخص الفصل الأول:

في هذا الفصل تناولنا المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة ثم انتقلنا إلى تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون والذي يهتم بتغير سعر الصرف في المعاملات بالعملة الأجنبية ويمكن تدوين النقاط التالية:

- ✓ المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بشراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية أو إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية أو تصبح طرفاً في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز، أو تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

- ✓ يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

- ✓ بالنسبة لمدخل المعاملة الواحدة والمعاملة المزدوجة في الجزائر هو مدخل واحد اذ لا فرق بينهما, أما بالنسبة لبعض الدول الأخرى فهناك فرق في تسجيل فروقات الصرف بالنسبة لمدخل المعاملة الواحدة مثال مصر في مدخل المعاملة الواحدة لا يتم الاعتراف بفروقات أسعار الصرف على انها ربح صرف او خسارة صرف وإنما تسجل في حساب المشتريات مدين او دائن حسب الحالة التي تعتبرها مصاريف مرسملة.

- ✓ الصفقه المنتهيه هى تلك الصفقه التى تبدأ وتنتهى دورتها فى فتره محاسبيه واحده أما الصفقه الممتده هى التى تبدأ دورتها فى فتره محاسبيه معينه وتنتهى دورتها فى فتره محاسبيه لاحقه لتلك التى نشأت فيها.

الفصل الثاني

"ميزان المدفوعات"

❖المبحث الأول: عموميات حول ميزان المدفوعات

❖المبحث الثاني: ماهية الميزان التجاري

الفصل الثاني: ميزان المدفوعات

المقدمــة:

من المعروف أن لكل دولة معاملاتها الخارجية، فالمقيمون فيها سواء كانوا شركات أو أفراد يقومون بالتصدير إلى والاستيراد من الدول الأخرى هذا بالإضافة إلى الخدمات، وينتج عن هذه المعاملات استحقاقات مالية متبادلة يتعين تسويتها عاجلا أم آجلا.

هذه الحقوق والالتزامات تقوم في الواقع بالنقود، ويتعين أداؤها في تاريخ معين، ومن هنا فعلى كل دولة أن تعد بيانا كافيا أو سجلا وافيا تسجل فيه مالها على الخارج من حقوق وما عليها نحوه من التزامات، هذا السجل هو ما يدعى (ميزان المدفوعات).

المبحث الأول: عموميات حول ميزان المدفوعـات:

المطلب الأول: تعريف ميزان المدفوعات وتبيان أهميته:

أولا :تعريف ميزان المدفوعات[1]:

تتعدد تعريفات ميزان المدفوعات، ولكنها تتفق جميعا في معنى واحد وهي أن ميزان المدفوعات لأي دولة لا يخرج عن كونه عبارة عن سجل تسجل فيه كل المعاملات الاقتصادية لدولة ما مع العالم الخارجي بين المقيمين في تلك الدولة وغير المقيمين خلال فترة زمنية معينة جرت العادة أن تكون سنة.

ويلاحظ على هذا التعريف الملاحظات التالية:

– أن ميزان المدفوعات لا يخرج عن كونه سجل يصور في شكل حساب ذو جانبين، جانب دائن تسجل فيه كافة المتحصلات من العالم الخارجي وجانب مدين تسجل فيه كافة المدفوعات للعالم الخارجي.

– يتم القيد في هذا السجل من خلال طريقة القيد المزدوج المعروضة في نظرية المحاسبة ويحدث نتيجة لذلك ما يسمى ببنود الموازنة أو الشكلين لميزان المدفوعات.

– يقوم التسجيل في ميزان المدفوعات على أساس التفرقة بين المقيمين وغير المقيمين فالمقيمون هم الأفراد أو المؤسسات الذين تدوم إقامتهم داخل الحدود السياسية للدولة ويحصلون على دخولهم بصفة مستديمة من الدولة بصرف النظر عن جنسهم مثل وجود شخصا أجنبيا بينهم يقيم في مصر بصفة دائمة ويمارس نشاط اقتصادي مع الدول الأجنبية في هذه الحالة تعتبر معاملاته جزءا لا يتجزأ من المعاملات الدولية التي تدخل في ميزان

[1] بودخدخ كريم,محاضرات في مقياس المالية الدولية,المطبوعات الجامعية ,جامعة محمد الصديق بن يحي ,كلية العلوم الإقتصادية,السنة 2015-2016,ص16

المدفوعات للدولة المقيم فيها. أما غير المقيمين فهم الذين يقيمون إقامة مؤقتة مثل السائحين والدبلوماسيين وقوات الأمم المتحدة والهجرة للعمالة، وكل هؤلاء تسجل معاملاتهم في ميزان المدفوعات الذين ينتمون إليها وجاؤا منها فالسائح الإنجليزي في مصر هو مقيم بالنسبة لبريطانيا وغير مقيم بالنسبة لمصر.

– إن ميزان المدفوعات تسجل فيه كافة المعاملات الاقتصادية مع العالم الخارجي سواء معاملات منظورة (سلع) أو معاملات غير منظورة (خدمات) أو تحويلات وحركة العمالة أو حركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج.

ثانيا :أهمية ميزان المدفوعات[1]:

يحضى ميزان المدفوعات باهتمام السلطات العمومية ذلك أنه يمثل أهمية قصوى في مجالات عدة بحيث أنه :

–يقدم معلومات هامة عن درجة ارتباط الاقتصاد القومي باقتصاديات العالم الخارجي.

–مساعدة واضعي السياسات الاقتصادية في توجيه أمور البلاد.

–تعتبر بيانات المدفوعات أداة للتقييم والتفسير العلمي لكثير من الظواهر الاقتصادية المرتبطة بالاقتصاد العالمي.

–يسمح بالتنبؤ بتطور أسعار الصرف.

–يسمح بالحكم على الوضعية الاقتصادية والمالية للبلد خاصة في المدى القصير.

وبدون شك يعتبر ميزان المدفوعات واحد من أكثر القوائم الإحصائية أهمية بالنسبة لأي بلد، حيث أنه يبين المركز التجاري للبلد والتغيرات في صافي مركزه كمقرض أو مقترض دولي، والتغير في احتياطاته من الذهب والعملات الأجنبية، فميزان المدفوعات يمكن أن يكون مفيدا جدا للسلطات النقدية للبلد، وهذا من خلال الحسابات الفرعية لميزان المدفوعات، مما يضطرنا إلى دراسة هيكل ميزان المدفوعات .

ثالثا : العوامل المؤثرة في ميزان المدفوعات

يتأثر ميزان المدفوعات بجملة من العوامل أهمها :

- **معدل التضخم** : يؤدي ارتفاع معدل التضخم إلى ارتفاع مستوى الأسعار المحلية التي تصبح أعلى من الأسعار العالمية ,فتنخفض الصادرات المحلية وتزداد الواردات لكون السلع الأجنبية تصبح أكثر جاذبية مقارنة مع السلع المنتجة محليا.
- **معدل الفائدة** : يؤدي ارتفاع معدل الفائدة محليا إلى تدفق رؤوس الأموال إلى الداخل ,بغرض استثمارها في تملك سندات ذات عائد مرتفع,وعكس ذلك انخفاض معدل الفائدة المحلي يؤدي إلى هروب رؤوس الأموال ,وذلك بسبب أن المراكز المالية العالمية الأخرى تصبح أكثر جاذبية بالنسبة للمستثمرين ,فينتقل رأس المال إلى المراكز المالية التي ترتفع فيها سعر الفائدة على المستوى العالمي وذلك للإستفادة من الفرق بين السعرين.

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص17

- **سعر الصرف:**ارتفاع القيمة الخارجية للعملة يؤدي إلى خفض القدرة التنافسية للسلع والخدمات المنتجة محليا,وتجعل أسعار الواردات أكثر جاذبية بالنسبة للمقيمين, وعكس ذلك يؤدي تخفيض سعر الصرف إلى زيادة القدرة التنافسية للصادرات , وتجعل أسعار الواردات أقل جاذبية بالنسبة للمقيمين .

المطلب الثاني: المكونات والشكل العام لميزان المدفوعات :

أولا: مكونات ميزان المدفوعات[1]:

جرت العادة إلى تقسيم ميزان المدفوعات على مستقلة يضم كل منها متميزا من المعاملات الاقتصادية ذات الطبيعة المتشابهة أو المقاربة في أهدافها، ومن بين التقسيمات الشائعة فبهذا المجال تأخذ بالتقسيم الآتي لتميّزه بالوضوح والمنطقية.

1- حساب العمليات الجارية :

هو ذلك الميزان الذي يضم كافة المعاملات الاقتصادية الدائنة والمدينة التي تتم بين المقيمين وغير المقيمين خلال فترة زمنية معينة وترتبط بالإنتاج والدخل خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

إذ يعتبر من أهم مكونات ميزان المدفوعات، ويشمل كل العمليات التي لها تأثير على الدخل الوطني (الصادرات والواردات من السلع والخدمات) ويضم حسابين فرعيين هما:

1-1-الميزان التجاري :وينقسم بدوره إلى الميزان أو الحساب التجاري السلعي والميزان التجاري الخدمي.

أ) **<u>الميزان التجاري السلعي</u>** :ويطلق عليه أيضا **ميزان التجارة المنظورة**، ويضم كافة السلع والخدمات التي تتخذ شكلا ماديا ملموسا (الصادرات، الواردات من السلع المادية التي تتم عبر الحدود الجمركية).

ب) **<u>الميزان التجاري الخدمي</u>** :ويطلق عليه أيضا **ميزان التجارة غير المنظورة**، وتظم كافة الخدمات المتبادلة بين الدول (النقل، السياحة التأمين، دخول العمل، عوائد رأس المال).

أما من حيث القيد في ميزان المدفوعات فيمكن القول (إن كل عملية يترتب عليها طلب عملة البلد وعرض عملة بلد آخر تقيد في الجانب الدائن أو جانب الأصول، وكل عملية يترتب عليها عرض العملة الوطنية وطلب العملة الأجنبية تقيد في جانب الخصوم أو الجانب المدين).

حيث أنه كل عملية تؤدي إلى زيادة دائنية الدولة أو نقص مديونيتها تدرج ضمن جانب الأصول وكل عملية يترتب عليها زيادة مديونية الدولة ونقص دائنتها تدرج ضمن جانب الخصوم.

من المتعارف عليه دوليا أن الصادرات يتم تقييمها بطريقة **فوب Fob** والواردات يتم تقييمها على أساس نظام **سيف Cif** وأحيانا أخرى تقيم الصادرات بطريقة **Fas** .

1-2- حساب التحويلات الأحادية :يشمل كافة المعاملات الاقتصادية الدائنة والمدينة والملزمة لجانب واحد، وتتم بين المقيمين وغير المقيمين خلال فترة زمنية معينة، حيث أن هذا الحساب (تخصص للمعاملات التي

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص17

يترتب عليها تحويل موارد حقيقية أو حقوق مالية من وإلى بقية دوال العالم دون أي مقابل).
ويشمل هذا الحساب بندين، الأول يتعلق بالهبات والتعويضات الخاصة، والثاني يتعلق بالهبات والتعويضات العامة، فالخاصة نجد فيها تحويلات الأفراد (بما فيها تحويلات المهاجرين إلى بلادهم الأصلية) والمنظمات النقدية منها والعينية، والعامة تندرج فيها كل التعويضات التي يعتبرها صندوق النقد الدولي إجبارية، وكذا الهدايا على أنواعها .
ومن أمثلة هذه المعاملات التعويضات طبقا للاتفاقيات الدولية المعقودة بين دولتين، كما حدث في ألمانيا الغربية وإسرائيل بعد الحرب العالمية الثانية، وكذا المنح للدول الآخذة في النمو.
ويمكن تحديد خصائص المعاملات الاقتصادية المدرجة في حساب المعاملات الجارية على النحو التالي:
– ترتبط بالإنتاج والدخل خلال الفترة محل الدراسة؛
– تتصف بالدورية والتكرار، ويتم بغض النظر عن حالات ميزان المدفوعات.

2– حساب رأس المال[1]:

ويضم كافة التغيرات التي تطرأ على أصول المقيمين وخصوصهم تجاه غير المقيمين، حيث أنه (يسجل حركات رؤوس الأموال بين البلد وبقية العالم التي ينشأ عنها في مركز دائنية أو مديونية البلد الخارجية، وكذلك التغيرات في الأصول الاحتياطية الرسمية للبلد).

2–1– <u>حساب رأس المال طويل الأجل</u> :يشمل كافة التغيرات التي تطرأ على أصول المقيمين وخصومهم غير المقيمين، والتي يزيد عمرها عن عام، ومن بين أهم بنود حركات رؤوس الأموال طويلة الأجل، استثمارات المحفظة المالية، الاستثمارات المباشرة، القروض التجارية عند التصدير وعند الاستيراد وكذا القروض الأخرى.

2–2– <u>حساب رأس المال قصير الأجل</u> :يشمل كافة التغيرات التي تطرأ على أصول المقيمين وخصومهم اتجاه غير المقيمين والتي لا يزيد عمرها عن عام.
ويتمثل في التغيرات الطارئة على الالتزامات (الخصوم مثل أرصدة الخارج من العملة المحلية والودائع الأجنبية في بنوك محلية، أذونات الخزانة، قروض قصيرة الأجل الممنوحة لهيئات حكومية أو مصرفية، وكذا التغيرات الطارئة على الأصول مثل الأرصدة الدائنة في نطاق اتفاق الدفع الدولية، القروض التي يمنحها القطاع الرسمي والبنوك بالخارج، وأرصدة القطاع الرسمي والبنوك من الصرف الأجنبي.
)كما يشكل هذا الحساب على ...وفي الغالبية تتم حركات رأس المال قصير الأجل لتسوية ما يحدث بين المقيمين من عمليات في حساب العمليات الجارية وحساب رأس المال طويل الأجل.(
وتتم تحركات رؤوس الأموال قصيرة الأجل لأغراض عديدة منها: التهرب من الظروف غير الملائمة، تحقيق ربح أكبر، المضاربة.

2–3– <u>حساب الذهب والصرف الأجنبي</u> :ويضم هذا الحساب كلا من تحركات الذهب للأغراض النقدية، وكذا

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص17

رصيد الحملات الأجنبية والودائع الجارية، وحقوق السحب الخاصة لدى صندوق النقد الدولي الدائنة والمدينة.
ويمكننا تحديد خصائص المعاملات الاقتصادية المدرجة في حساب رأس المال على الوجه التالي:
·جميع هذه المعاملات لا ترتبط والدخل خلال فترة محل الدراسة؛
·تتصف بنود حساب رأس المال طويل الأجل بالدورية والتكرار أما بنود رأس المال قصير الأجل وميزان الذهب والصرف الأجنبي فهي بنود تعويضية تتحرك في الغالب لتحقيق قضية التكافؤ الحسابي لميزان المدفوعات.

3- حساب السهو والخطأ[1]:

إن التسجيلات في الجانب الدائن والمدين قد لا تكون متماثلة نظرا لكون مصادر المعلومات المعتد تختلف وتتعد، ولهذا قد يحدث وأن يكون مجموع المبالغ الدائنة لا يساوي مجموع المبالغ المدنية، والفرق بينهما يمثل القيمة التي تسجل في حساب السهو والخطأ، كي يصبح ميزان المدفوعات متزنا حسابيا، كما يعرف هذا الميزان أيضا بحساب التعديلات.

من الناحية العملية يصعب الحصول على قيمة معادلة تماما لمجموع البنود في الجانب الدائن و الجانب المدين، و في هذه الحالة تعادل قيمة حساب السهو و الخطأ بين القيمة الكلية لكل من الجانبين الدائن والمدين في ميزان المدفوعات، حيث يكون هذا الحساب تعويضا للمغالاة أو التقليل في تقدير قيمة العناصر المسجلة في مختلف حسابات الميزان، كما يعكس أيضا جزء منه التحركات غير المسجلة في رأس المال الخاص، و الجدول الموالي يلخص لنا كل بنود ميزان المدفوعات:

الجدول رقم 1.2:حسابات ميزان المدفوعات حسب صندوق النقد الدولي

البيان	مدين	دائن
I - حساب العمليات الجارية 1.السلع والخدمات: أ.السلع: -سلع عامة		

[1]بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص18

-سلع مستوردة أو مصدرة للتنقل ب.الخدمات: -النقل: • النقل البحري -الأسفار: • اسفار الموظفين... -خدمات الإتصال... 2-الدخل: -تعويضات الأجراء. -دخل الإستثمارات. 3-التحويلات الجارية: -الإدارات العامة, قطاعات أخرى. **II- حسابات رأس المال والعمليات المالية:** 1.رأس المال: أ.التحويلات الرأسمالية: -الإدارات العامة		

-قطاعات أخرى ب.الإستلام والتنازل عن الموجودات غير المالية وغير الإنتاجية. 2.العمليات المالية: أ.الإستثمار المباشر ب.الإستثمار في القيم المنقولة **III.حساب السهو والخطأ و البنود الموازنة الأخرى**		

المصدر:**FMI, Manuel de la Balance de paiement**

ومن هذا الجدول يتضح لنا أن شكل ميزان المدفوعات يتكون من ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول: يتضمن حساب العمليات الجارية أي المعاملات الإقتصادية التي لها صفة الدورية ونميز فيها صنفين :

أ-السلع والخدمات:

-السلع : وتتمثل في السلع العامة أوالسلع المستوردة أو السلع المصدرة..

-الخدمات: تتمثل في النقل (النقل البحري..),الأسفار(أسفار الموظفين,خدمات الاتصال..)

ب-الدخل:

ويتمثل في تعويضات الأجراء ودخل الإستثمارات..

الجزء الثاني: يتضمن حساب رأس المال والعمليات المالية أي تدفقات رؤوس الأموال الداخلة والخارجة ليست لها صفة التكرار والدورية وتتمثل أساسا في :

–التحويلات الرأسمالية وكذا الاستلام والتنازل عن الموجودات غير المالية وغير الإنتاجية.

– الإستثمار المباشر و الإستثمار في القيم المنقولة.

الجزء الثالث: يتضمن حساب السهو والخطأ وبنود الموازنة الأخرى ليكون الميزان متوازنا.

المطلب الثالث: التوازن والاختلال في ميزان المدفوعات:

يعتبر ميزان المدفوعات من الناحية المحاسبية دائما متزنا نتيجة لمبدأ القيد المزدوج المتبع عند تسجيل كل عملية وبالتالي فإن الاختلال المقصود به الذي يمس هذا الميزان هو الاختلال الاقتصادي، حيث أن التوازن الاقتصادي تفسره عمليات معينة (عمليات تلقائية وعمليات موازنة) ومنه يظهر العجز أو الفائض (الاختلال) في ميزان المدفوعات.

أولا:توازن ميزان المدفوعات:

1–التوازن الحسابي لميزان المدفوعات[1]:

إن القرارات المتعلقة بالاستيراد والتصدير السلعي، وكذا حركات رؤوس الأموال، إما تصدر عن العديد من الأفراد والمؤسسات والهيئات، مما يجعل من السعير أن تتلاقى أهداف المصدرين مع المستوردين، وكذا أهداف مستوردي ومصدري رؤوس الأموال، وبالتالي فإنه من الصعب تساوي أن تشهد الحسابات الفرعية لميزان المدفوعات توازنا بين الجانب الدائن والمدين.

بالرغم من صحة القاعدة السابقة والمتعلقة بعدم توازن الحسابات الفرعية لميزان المدفوعات، إلا أن القيمة الكلية للجانب الدائن لابد أن تساوي القيمة الكلية للجانب المدين لميزان المدفوعات، وهذا التساوي يتم بفضل حركة رؤوس الأموال قصيرة الأجل وحركات الذهب، فإذا كان حساب العمليات الجارية يحقق فائضا فإن حساب رأس المال يحقق عجز بنفس القيمة وحتمية التوازن الحسابي ما هي إلا انعكاس لنظرية القيد المزدوج "رصيد الميزان التجاري + ميزان التحويلات من جانب واحد + رصيد ميزان رأس المال."

2– التوازن الاقتصادي لميزان المدفوعات:

إن فكرة التوازن الحسابي لميزان المدفوعات لا يعني أن البلد لا يواجه صعوبات في المدفوعات بل على العكس، فالتوازن الحقيقي (الاقتصادي) لميزان المدفوعات يستلزم فئات معينة من البنوك الدائنة والمدينة، فالفائض والعجز يعرف بدلالة مجموعة معينة من البنود، ولكي نتعرف على هذه البنود لابد من التمييز بيم نوعين من العمليات:

<u>النوع الأول</u> :ويعرف بالعمليات المستقلة وهي التي تنشأ من تلقاء نفسها وليس لظهور عجز أو فائض في ميزان المدفوعات (... وتتمثل في عمليات الحساب الجاري، وحساب رأس المال طويل الأجل، وحركة رأس المال

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص19

قصيرة الأجل بفرض المضاربة فقط، وحساب التحويلات من جانب واحد وحساب الذهب للأغراض التجارية فقط).

النـوع الثانـي :ويعرف بعمليات الموازنة أو التسوية ويعرف كذلك بالعمليات التعويضية أو الوقائية وتظهر عند ظهور فائض أو عجز في ميزان المدفوعات بقصد الموازنة (... وتتمثل في حركة رؤوس الأموال قصيرة الأجل في شكل قروض أو تغير في طبيعة الأرصدة الأجنبية، وفي حركة الذهب للأغراض النقدية) .

ويوصف ميزان المدفوعات بأنه متوازن أو مختل اقتصاديا عندما تؤخذ بالحسبان العمليات التلقائية أو المستقلة أي إذا كان جانبها الدائن والمدين متساويين يعتبر متوازنا، أما إذا زاد الجانب الدائن أو المدين على الآخر يعتبر ميزان المدفوعات مختلا، وللاختلال صورتان هما:

الفائـض :وذلك عندما يزيد الجانب الدائن لهذه العمليات عن الجانب المدين، ويوصف الميزان بأنه موجب في صالح الدولة.

العجـز :وذلك عندما يزيد الجانب المدين لهذه العمليات عن الجانب الدائن، ويوصف الميزان هنا بأنه سلبي في غير صالح الدولـة.

ثانيا:الاختـلال الاقتصـادي لميـزان المدفوعـات:

يلجأ عادة إلى تقسيم بنود ميزان المدفوعات وفقا لعناصره التي يمكن اتخاذها كأداة لقياس حالة التوازن الاقتصادي أو عدمه إلى قسمين:

معامـلات اقتصاديـة فوق الخـط :حيث ينظر إليها كمصدر الخلل في ميزان المدفوعات وهذا طبعا في حالتي الفائض والعجز.

معامـلات اقتصاديـة تحت الخـط :حيث ينظر إليها كمجموعة الإجراءات التي تتخذها السلطات العمومية لمعالجة الخلل، وهذا بناء على العمليات الاقتصادية فوق الخط.

1- معايير تقدير الاختـلال:

هناك عدة طرق لقياس مقدار العجز أو الفائض في ميزان المدفوعات.

1-1- الميـزان الصافـي للسيولـة :ويعتبر أقدم المعايير في قياس مقدار العجز والفائض في ميزان المدفوعات وطبقا لهذا المعيار فإن المعاملات الاقتصادية الواقعة فوق الخط تتمثل في حساب المعاملات الجارية بالإضافة إلى حساب رأس المال طويل الأجل وكذا قصير الأجل أما المعاملات الاقتصادية تحت الخط تتمثل في الاحتياطيات المركزية من الذهب والصرف الأجنبي.

ويحقق ميزان المدفوعات فائضا إذا كانت المعاملات الاقتصادية الدائنة أكبر من المعاملات الاقتصادية المدينة، مع استبعاد حركات الذهب والعملات الأجنبية الدائنة والمدينة حيث أ، حساب الاحتياطي من الذهب والصرف الأجنبي يستعمل في عملية معادلة ميزان المدفوعات حسابيا.

1-2- الميـزان الشامـل للسيولـة :يعطي هذا المعيار أهمية للدور الذي تلعبه احتياطات البنوك من الذهب والصرف الأجنبي فالمعاملات الاقتصادية الواقعة فوق الخط تتمثل في حساب المعاملات الجارية مع حساب

رؤوس الأموال طويلة الأجل، وكذا حساب رأس المال قصير الأجل بعد استبعاد الحقوق والالتزامات الخارجية للبنوك التجارية، أما المعاملات الاقتصادية الواقعة تحت الخط فتشمل الاحتياطات المركزية من الذهب والصرف الأجنبي وكذا الاحتياطات من الذهب والصرف الأجنبي لدى البنوك التجارية.

ويكتسب هذا المعيار أهميته البالغة عندما تكون احتياطات الذهب والصرف الأجنبي تخضع لرقابة البنك المركزي.

1-3-الميزان الأساسي :يتميز هذا الأسلوب من المعاملات الاقتصادية التي لها صفة الدورية والتكرار والمعاملات الاقتصادية التي لا تملك هذه الصيغة وطبقا لهذا المعيار فإن المعاملات الاقتصادية فوق الخط تشمل كل من حساب المعاملات الجارية وحساب رأس المال طويل الأجل، بينما المعاملات الاقتصادية تحت الخط فتتمثل في حساب رأس المال قصير الأجل والاحتياطات من الذهب والصرف الأجنبي.

1-4- ميزان المعاملات الاقتصادية المستقلة: يعتمد هذا الأسلوب الذي اقترحه صندوق النقد الدولي عام 1949م على التفرقة بين مجموعة المعاملات الاقتصادية المستقلة ومجموعة المعاملات الاقتصادية التابعة أو التعويضية.

ويقصد بالمعاملات المستقلة تلك المعاملات التي تتم بغض النظر عن حالة ميزان المدفوعات وطبقا لهذا المعيار فإن المعاملات الاقتصادية فوق الخط تشمل حساب المعاملات الجارية وحساب رأس المال الخاص طويل الأجل،وبعض حركات رؤوس الأموال قصيرة الأجل بهدف المضاربة مثلا أو هروبا من عدم الاستقرار، بينما المعاملات الاقتصادية تحت الخط فتتمثل في حساب رأس المال الطويل والقصير الأجل التابع وكذا حساب الذهب والصرف الأجنبي.

1-5- التوازن السوقي لميزان المدفوعات :ظهر هذا المعيار في ضوء الانتقادات الموجهة إلى المعايير الأربعة السابقة، حيث يقترح كبديل عن المعايير السابقة، أن تخضع التوازن الاقتصادي لمعايير قوى السوق ممثلة في الطلب وعرض الصرف الأجنبي.

حيث أن ميزان المدفوعات يكون متوازنا اقتصاديا عندما يتساوى أو يتطابق عرض الصرف الأجنبي مع الطلب عليه خلال الفترة محل الدراسة.

2- أنواع الاختلال وأسبابه [1]:

قد يحدث أن تمر الدولة بظروف داخلية وخارجية من شأنها إحداث اختلال في ميزان المدفوعات سواء في صورة فائض أو عجز، وهذا الاختلال يتخذ صورا مختلفة بحسب مصدره وأسبابه.

2-1- أنواع الاختلال :

-**الاختلال الموسمي** :ويحدث في البلدان التي تعتمد صادراتها على منتجات موسمية في فترة معينة من السنة، فيحدث مثلا في البلدان الزراعية التي تعتمد على محصول واحد كأهم صادراتها، وبالتالي يكون اختلال ميزان

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص20

المدفوعات في موسم ما، بينما يعود للتعادل خلال الفترة محل الدراسة.

-**الاختلال الطبيعي (العارض)** :ناجم على أسباب طارئة أو عارضة، سرعان ما تتلاشى بزوال الأسباب التي أفضت إلى حدوثه دون الحاجة إلى تغيير أساسي في الجهاز الاقتصادي للدولة، وفي سياستها الاقتصادية، كتعرض المحصول الزراعي لإحدى الكوارث في إحدى السنوات مما يقلل من حجمه أو من جودته، وهو اختلال مؤقت يزول بزوال السبب الذي أوجده، ويمكن مواجهته بالديون قصيرة الأجل أو الموارد الخاصة.

-**الاختلال الدوري** :يحدث هذا النوع من الاختلالات عادة في البلدان الرأسمالية، إذ يرتبط بفترات الرخاء الاقتصادي، فحدوث العجز أو الفائض يعكس اختلالا دوريا نسبة إلى الدورة الاقتصادية، وتساهم التجارة الخارجية بقسط كبير في انتقال هذه التقلبات من دولة إلى دولة أخرى (ويكون علاج الاختلال الدوري بإتباع السياسة الاقتصادية الداخلية المناسبة كالسياسات المالية والنقدية والمصرفية) .

-**الاختلال الاتجاهي** :هو ذلك الاختلال الذي يظهر في الميزان التجاري على وجه الخصوص، ويصيب عادة موازين مدفوعات الدول النامية السائرة في طريق النمو، باعتبار أنه خلال الفترات الأولى من التنمية الأولى يزداد الطلب على الواردات من المواد الأولية والتجهيزات الإنتاجية والسلع الوسيطة، دون أن يقابل ذلك نفس الوتيرة من الصادرات، وعندها يحدث الاختلال الذي يتم تسويته عن طريق تحركات رؤوس الأموال.

-**الاختلال المرتبط بالأسعار** :قد يعود اختلال ميزان المدفوعات إلى العلاقة بين الأسعار الداخلية للدولة والأسعار الخارجية، فارتفاع وانخفاض الأسعار الداخلية عن مستوى الأسعار الخارجية يؤدي إلى وجود فائض أو عجز في ميزان المدفوعات. (أيا كان سبب الاختلال المتصل بالأسعار فإنه يمكن علاجه بتعديل سعر الصرف حيث يتناسب مع العلاقة بين الأسعار الداخلية والأسعار العالمية...)[1].

-**الاختلال الهيكلي (دائم)** :وينتج عن تغير أساسي في ظروف العرض والطلب في الداخل والخارج.

-**الاختلال الأساسي** :ورد عن صندوق النقد الدولي (أنه متى اقتنع الصندوق، بناء على طلب العضو أن ثمة اختلال أساسي ظاهر أو مكبوت في ميزان المدفوعات فإنه يجيز له تغيير سعر التعادل.(...

وينتج من هذا أنه في حالة الرقابة على سعر الصرف وكذا التجارة الخارجية، فإن التوازن يكون ظاهريا فقط في ميزان المدفوعات ويخفي وراءه اختلال مكبوتا.

2-2- أسباب الاختلال :تمر الدول بظروف معينة من شأنها إحداث الاختلال في موازين مدفوعاتها، سواء في صورة عجز أو فائض، وهذا الاختلال يأخذ صورة مختلفة بحسب مصدره والأسباب التي ينشأ عنها ومن بينها:

· عوامل لا يمكن توقعها أو التنبؤ بها، ومعالجتها عن طريق التدخل الحكومي والسياسات المالية والنقدية كالتضخم والانكماش وانتقالها من دولة إلى أخرى.

· إقدام الدول السائرة في طريق النمو على استيراد الآلات والتجهيزات وغيرها من السلع والخدمات المختلفة حيث

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص21

تقوم بتمويلها بقروض طويلة الجل معقودة مسبقا.

· أسعار الصرف الأجنبية، حيث أنها تربط بين مختلف مستويات الائتمان في الدول المختلفة، فإذا كان سعر الصرف مرتفعا بالمقارنة مع الأثمان السائدة، فإننا سنقع في عجز في ميزان المدفوعات، وبالعكس إذا كان سعر الصرف منخفضا بالمقارنة مع الأثمان السائدة فإننا سنقع في حالة فائض.

· التغيير في ظرف العرض والطلب، فاكتشاف مادة أولية جديدة مثلا، يؤدي إلى زيادة الطلب عليها بالمقارنة مع المادة التي تستعمل سابقا. كما حدث عند اكتشاف البترول عند الدول العربي.

(إذا استمر العجز في ميزان المدفوعات لعدد من السنوات بسبب بعض الظروف الاقتصادية غير الملائمة التي تسيطر على النشاط الاقتصادي بصفة مستمرة، فإنه يعادل لدى البلد عجز دائم أو عجز أساسي، حيث أن له بعض الجذور في النشاط الاقتصادي للبلد... ونشاهد ظاهرة العجز الدائم أو الاختلال في موازين معظم البلدان المتخلفة... وقد أمكن لبعض البلدان المتخلفة تغطية بعض العجز في ميزان مدفوعاتها عن طريق الاقتراض طويل الأجل من الخارج... إن تقرير الأمم المتحدة عن التجارة والتنمية في عقد الستينات أشار إلى أن التدفقات النقدية الرأسمالية من البلدان المتخلفة بسبب ضرورة سداد الفوائد المستحقة على القروض الأجنبية وسداد أقساط هذه القروض)[1].

إن القصور الرئيسي في نظام النقد الدولي الحالي يجعل من الدول أن تكون على غير مستعدة لقبول وسائل الموازنة التي يقتضيها هذا النظام، فهي تعمل على تجميد وسائل العلاج والتقليل من آثارها، فالسؤال الذي يطرح نفسه هو كيف يمكن معالجة هذا الاختلال؟ هل هناك قوة تلقائية من شأنها إعادة التوازن؟

المبحث الثاني: ماهية الميزان التجاري:

تتعدد أوجه المعاملات الاقتصادية الدولية والتي تشتمل على السلع و الخدمات المختلفة وعناصر الإنتاج من عمالة ورؤوس أموال و تكنولوجية التي تتم عبر الحدود لمختلف الدول في العالم، والتي تقوم على عمليات التبادل بين الدول وتشمل على مجموعة كثيرة من المجالات منها المبادلات السلعية سواء كانت مواد خام أو سلع نصف مصنعة، أو مصنعة، زراعية أو صناعية، استهلاكية أو رأسمالية والتي تسمى بالمعاملات السلعية ، أو المعاملات المنظورة و التي ترصد في بيان يسمى بالميزان التجاري.

المطلب الأول: مفهوم الميزان التجاري وأهميته[2]:

يمثل الميزان التجاري نوعا من المعاملات الجارية، و المتمثلة في المبادلات من السلع، فإذا زادت الصادرات السلعية عن الواردات السلعية فإننا نقول أن هناك فائض في الميزان التجاري، أما إذا زادت الواردات عن

[1] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص22

[2] دوحة سلمى,أثر تقلبات سعر الصرف على الميزان التجاريوسبل علاجها,أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه,جامعة محمد خيضر بسكرة,السنة الجامعية 2014-2015 ص117

الصادرات من السلع فإننا نقول أن هناك عجزا في الميزان التجاري، غير أننا لا يمكن القول أن الفائض في الميزان التجاري في صالح البلد، أو العجز في الميزان التجاري في غير صالح البلد قبل التطرق للأهمية النسبية للميزان التجاري في ميزان الحساب الجاري بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية التي يتحقق في ظلها الفائض و العجز في الميزان.

يمثل الميزان التجاري صافي إيرادات الواردات والصادرات للدولة، حيث أن أسعار الصادرات تكون بالعملة المحلية في حين أسعار الواردات تكون بالعملة الأجنبية 1، فالميزان التجاري يمثل الفرق بين قيم الصادرات وقيم الواردات من السلع خلال فترة زمنية عادة ما تكون ثلاثة أشهر، و هكذا تقيم العلاقة بين صادرات و واردات البلد و يعبر عنها بالمعادلة التالية:

رصيد الميزان التجاري=إجمالي صادرات البلد(X)-إجمالي واردات البلد(M).

حيث أن الميزان التجاري يشكل أهم جزء في ميزان المدفوعات لدولة ما، كما يمكن أن يلق عليه "الميزان التجاري الدولي "في هذا البلد.

يضم الميزان التجاري إجمالي الصادرات و الواردات من السلع الذي يسمح بقياس تنافسية البلد تجاه منافسيه، حيث يدل الرصيد التجاري الايجابي ل (X-M) مثلا على أن الصناعة كفؤة جدا، أو أن الشبكة التجارية فعالة بصفة خاصة، وفي المقابل، فإن الرصيد التجاري السلبي و المستمر يدل على عجز هيكلي أو بنيوي للميزان التجاري، بسبب ضعف تنافسية الصادرات ، وتحاول كل الدول تحقيق فائض في ميزانها التجاري أو على الأقل الوصول إلى حالة التوازن فيه، وذلك عند ما تتحقق حالة التساوي بين الواردات السلعية مع الصادرات السلعية للبلد.

يعتبر الميزان التجاري الجزء الأساسي في ميزان المدفوعات كونه يبين النشاط الإنتاجي وهيكله في الدولة حيث أنه لما يحدث عجز في النشاط الإنتاجي للدولة بسبب ضعف درجة تنوعه، وضعف القدرة الإنتاجية فيه، أوضعف درجة مرونته عن تلبية احتياجات الاقتصاد تلجأ الدولة للاستيراد لسد احتياجات اقتصادها إلى جانب أن عدم مقدرة الدولة عن توسيع نشاطها الإنتاجي و تنويعه لا يتيح لها فرصة توفير فائض في الإنتاج من أجل تشجيع عملية التصدير ما يددي بدوره إلى عجز في ميزانها التجاري.

المطلب الثاني: التوازن والاختلال في الميزان التجاري:

بالرغم من أن حالة الاختلال في الميزان التجاري تحدث بصفة مستمرة وبصورة شائعة، في حين أن حالة التوازن نادرا ما تتحقق في الواقع، إلا أن كل دول العالم تحاول الوصول إلى توازن في ميزانها التجاري من خلال

محاولتها تقييد وارداتها السلعية قدر الإمكان، والعمل على زيادة صادراتها من أجل الوصول إلى حالة التوازن، وهي الحالة التي يتحقق من خلالها الاستقرار الاقتصادي داخليا وخارجيا.

أولا: التوازن في الميزان التجاري[1]: يقصد بالتوازن في الميزان التجاري تساوي كل من الجانب الدائن مع الجانب المدين في الميزان، أي تساوي المطلوبات المستحقة على الدولة من الدول الأخرى مع حقوق الدولة تجاه العالم الخارجي، أي أن حالة التوازن تتحقق عندما يكون:

الإنتاج المحلي + الواردات= الطلب المحلي + الطلب الخارجي= المنتجات المحلية

معناه:

الإنتاج المحلي + الواردات = الطلب المحلي + الصادرات

فالصادرات تمثل الطلب الخارجي الفعلي على المنتجات المحلية، وحالة التوازن هذه تعني عدم اتجاه الأسعار المحلية نحو التغير (ثبات الأسعار) و الذي يتحقق من خلاله التوازن الداخلي، ونتيجة لهذا التوازن تتجه أسعار الصرف للثبات وعدم التغير ارتفاعا وانخفاضا(يتحقق توازن خارجي) ، وبالتالي تحقيق توازن اقتصادي داخلي وخارجي.

ثانيا: الاختلال في الميزان التجاري[2]:

يحدث الاختلال في الميزان التجاري في حالة زيادة الجانب المدين على الجانب الدائن ،أي عند زيادة حقوق الدولة المترتبة على مطلوباتها في الدول الأخرى وتسمى هذه الحالة بحالة الفائض في الميزان ويسمى عجزا عندما يتجاوز الجانب المدين الجانب الدائن في الميزان، أي تجاوز المطلوبات المستحقة على الدولة للدول الأخرى (إلتزامات الدولة على الخارج).

ومن الملاحظ أن المشكلات في الاختلال تبرز بشكل أكبر في حالة العجز، حيخ أن الفائض في الميزان التجاري للدولة يؤدي إلى ارتفاع أرصدة الدولة التي يتحقق فيها الفائض ، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع أسعار صرف عملة الدولة مقارنة بالعملات الأجنبية الأخرى، وهو ما يجعل أسعار صادراتها مرتفعة قياسا بأسعار السلع المنتجة في الدول الأخرى، وبالتالي تتأثر الدولة سلبا وتتراجع صادراتها، ما يؤثر أيضا سلبيا على الإنتاج المحلي والدخل والتشغيل، ويستمر هذا الأثر السلبي إلى حين يتحقق التوازن من جديد بين الصادرات و الواردات، من خلال الانخفاض في الصادرات و الزيادة في حجم الواردات حتى الوصول إلى حالة التوازن بين الصادرات و الوردات، فتحقيق فائض في الميزان التجاري للدولة في ظل ظروف اقتصادية ملائمة يدل دلالة أكيدة على متانة المركز الاقتصادي للبلد، والمتمثلة في التوظيف التام للموارد الاقتصادية

[1] دوحة سلمى,المرجع السابق,ص118

[2] بودخدخ كريم,المرجع السابق,ص26

وتحقيق التنمية الاقتصادية و اتباع سياسة تجارية محكمة تعمل على تنمية الصادرات، أما إذا تحقق الفائض في ظل ظروف اقتصادية غير ملائمة مع اعتماد الدولة على سياسة تقييد الواردات مع حماية الإنتاج المحلي فالفائض المحقق في الميزان التجاري في هذه الحالة يدل على نجاح البلد و تفوقه في تطبيق إحدى السياسات القصيرة المدى و بالتالي حصول المزيد من الاختلال في النشاط الاقتصادي الداخلي للبلد.

في حين تزداد حدة العجز في الميزان التجاري في الدول المتخلفة نتيجة لاتجاهها نحو تحقيق التنمية حيث تزداد حاجتها إلى استيراد السلع الرأسمالية اللازمة لإقامة المشروعات الإنتاجية نتيجة لضعف قدرتها على إنتاج هذه السلع، بالإضافة إلى حاجتها للسلع الوسيطة التي يتم من خلالها تشغيل هذه المشروعات بالإضافة إلى احتياجاتها الإستهلاكية في ظل تزايد الطلب ومجمل هذه الأسباب تجعل الدول النامية تعاني من عجز في موا زينها التجارية.

فالعجز في الميزان التجاري للدولة يعني أنها تعيش في مستويات معيشة أعلى من مستواها، فالدولة في هذه الحالة تستورد سلعا أكبر من قدراتها، بما يؤدي إلى زيادة مديونيتها تجاه الخارج، كما يعني العجز في الميزان التجاري أيضا أن الطلب على عملات الدول المصدرة يزداد مقابل تزايد عرض العملة المحلية ما يؤدي إلى خفض وتدهور قيمتها، كما أن زيادة الطلب على المنتجات الأجنبية يؤدي إلى انخفاض الإنتاج من المنتجات الوطنية وبالتالي تزايد حجم البطالة، و الذي يتسبب في فشل السياسات الاقتصادية في تحقيق أهدافها.

ثالثا: أسباب الاختلال في الميزان التجاري[1]:

تتعد أسباب الاختلال في الميزان التجاري باختلاف الدول والظروف المحيطة بها، بالإضافة إلى الخصائص المميزة لفترات الاختلال، ويمكن التمييز بين الأسباب الاقتصادية و الأسباب غير الاقتصادية:

1-الأسباب الإقتصادية: وتتمثل في:

أ- **التقييم الخاطئ لسعر صرف العملة المحلية:** نظرا لقوة العلاقة الموجودة بين سعر الصرف والميزان التجاري فإنه إذا كان سعر صرف عملة الدولة أكبر من قيمتها الحقيقية، فسيؤدي ذلك إلى ارتفاع أسعار السلع المحلية من وجهة نظر الأجانب مما يؤدي إلى انخفاض الطلب الخارجي على هذه السلع و بالتالي حدوث اختلال في الميزان التجاري للدولة، والعكس صحيح في حالة تحديد سعر صرف العملة المحلية بأقل من قيمتها، مما يؤدي إلى توسع الصادرات مقابل تقلص الواردات وبالتالي يحدث اختلال أيضا في الميزان التجاري للدولة.

ب- **أسباب هيكلية:** هي الأسباب المتعلقة بالمؤشرت الهيكلية للاقتصاد الوطني و خاصة هيكل التجارة الخارجية سواء صادرات أو واردات، وهذا ما ينطبق على اقتصاديات الدول النامية، حيث يتميز هيكل صادراتها

[1] دوحة سلمى,المرجع السابق,ص121

بالتركيز السلعي، أي اعتمادها على سلعة أ وسلعتين أساسيتسن، وتتأثر صادراتها بالعوامل الخارجية المؤثرة على الطلب الخارجي لمنتجاتها في الأسواق الخارجية.

جـ-أسباب دورية: وتشمل على التقلبات التي تحدث في النشاط الاقتصادي للدول التي تعاني من خلل في ميزانها التجاري، أي حسب الدورات الاقتصادية التي تمر بها الدولة , ومن بين هذه الأسباب نذكر:

- الأزمات الاقتصادية المتكررة: التي تمس الدول الرأسمالية المتقدمة وانعكاساتها على الدول النامية وتأثير ذلك على حركة الصادرات، كون أسواق الدول النامية تعتبر أسواق خارجية هامة للدول المتقدمة.

- تغيرات أذواق المستهلكين محليا وخارجيا: وهذا من شأنه التأثير على ظروف العرض والطلب، بالإضافة إلى تأثيره على هيكل التجارة الخارجية.

- العوائق التجارية: التي من شأنها تعيق حرية التجارة الخارجية من خلال التعريفة الجمركية ونظام الحصص رغم محاولة بعض الدول التخفيف من حدتها بإنشاء تكتلات اقتصادية فيما بينها لإلغاء كل هذه القيود داخلها، وهذا سوف يؤثر على القدرة التنافسية للدولة و التأثير على حركة الصادرات والواردات.

2- **أسباب غير اقتصادية:** و المتمثلة في:

أ-عوامل طبيعية:

الاختلالات الجوية وما قد ينجر عنه من كوارث بيئية كالفيضانات، التصحر، أو نفاذ الثروات الطبيعية، مما قد يددي إلى انخفاضات مفاجئة في تصدير بعض السلع الزراعية، وزيادة وارداتها من السلع الضرورية.

ب-التقدم التكنولوجي: وما يرافقه من اختراعات عالمية، حيث أن الاختراعات متمركزة في الدول المتقدمة ما يؤدي إلى تخفيض تكاليف ونفقات الإنتاج، وبالتالي انخفاض الأسعار مع بقاء أسعار منتجات الدولالنامية مرتفعة، كما أن التقدم التكنولوجي يغني عن استعمال بعض المواد الأولية التي كانت تستوردها الدول المتقدمة من الدول النامية، وبالتالي انخفاض صادرات هذه الأخيرة، التي تمّثل المصدر الأساسي في تجارتها الخارجية، مما يؤدي إلى عجز في ميزانها التجاري، وبالتالي فإن التقدم التكنولوجي يؤدي إلى إضعاف القدرة التنافسية للدول النامية.

ج- الظروف السياسية : كقيام الحروب أو المقاطعات الاقتصادية وما لها من أثر على معدلات الصادرات خاصة إذا كانت إحدى هذه الدول تمّثل سوق خارجي فعال للدولة.

د- النمو الديمغرافي : حيث أن زيادة النمو الديمغرفي ينتج عنه زيادة الطلب على الواردات خاصة السلع الاستهلاكية، بالإضافة إلى تطبيق سياسة رفع الأجور والتي بدورها تؤدي إلى زيادة نفقات الإنتاج، وبالتالي تدهور القدرة التنافسية الخارجية للدولة نتيجة ارتفاع أسعار صادراتها.

هـ- الإضرابات العمالية: التي يكون لها أثر خاصة في الدول المتقدمة الصناعية، لأنّها تؤدي إلى شلّ العميلة الإنتاجية وزيادة التكاليف ويؤدي بدوره إلى زيادة الواردات، وانخفاض الطلب على العملة المحلية .ويتجلى تأثيرها أكثر إذا مست هذه الاضرابات الصناعات الموجة بالدرجة الأولى للتصدير .

رابعا: أنواع الاختلال في الميزان التجاري:

ينقسم الإختلال في الميزان التجاري إلى[1]:

1-الإختلال الطارئ:

يمكن للاختلال في الميزان التجاري أن يكون وقتيا، وذلك عندما تفر أوضاع ويروف معينة، فقد يحدث العجز في الميزان التجاري عندما تقل صادرات الدولة بسبب ظروف مناخية غير ملائمة تؤدي إلى انخفاض صادرات الدولة من المنتجات الزراعية، فمثلا إذا كانت الدولة تعتمدة على الإنتاج الزراعي بشكل أساسي في تكوين صادراتها مع عدم قدرتها على تخفي الواردات في هذه الحالة الواردات تفوق الصادرات و يحصل العجز في الميزان التجاري، والعكس عندما تتلائم الظروف والأوضاع المناخية بالشكل الذي يتحقق معه زيادة في الإنتاج الزراعي فإن الصادرات تفوق الورادات ويتحقق فائض في الميزان التجاري، كما يمكن أن يحدث الاختلال أيضا نتيجة قيام حرب يمكن أن تؤدي إلى تخفيض الصاادرت مما ينتج عنه

حصول عجز في الميزان التجاري، أو أي حالات استثنائية أو طارئة.

2- **الاختلال الدوري:**

وهو الاختلال الذي يتحقق أساسا في الدول الرأسمالية المتقدمة، والمرتب بالتقلبات في النشاطات الاقتصادية، حيث تتعرض لها هذه الدول دوريا وبشكل مستمر نتيجة للازدهار والرواج الاقتصادي المميز لدوراتها الاقتصادية، حيث يزداد انتاج هذه الدول مما يدعم قدرتها التصديرية ما ينتج عنه زيادة الصادرات على الواردات وبالتالي ميزان تجاري ملائم، وعلى العكس في حالة الكساد والانكماش في نشاطها الاقتصادي حيث تضعف القدرة التصديرية للدولة نتيجة انخفاض انتاجها ما يؤدي بدوره إلى حدوث عجز في الميزان التجاري للدولة، أي أن هذا الاختلال مرتب بحالة الدورة الاقتصادية ويزول بزوالها، لذا فهو اختلال مرتب بفترة هذه الدورة.

[1] دوحة سلمى,المرجع السابق,ص123

3- **الإختلال الدائم:**

وهذا النوع من الاختلال يستمر وجوده لفترات طويلة، وينطبق على الاختلال الموجود بالدول النامية ويطلق عليه بالاختلال البنيوي أو الهيكلي وهو الاختلال المرتب أساسا بالهيكل الاقتصادي للدولة، ويتميز هذا النوع من الاختلال بضعف التنوع في النشاطات الاقتصادية، وضعف الجهاز الإنتاجي للدولة ودرجة مرونته، ويتميز باعتماد الدولة على الواردات السلعية من الخارج بشكل يفوق الصادرات بكثير وبالتالي حصول عجز في الميزان التجاري و بشكل مستمر.

المطلب الثالث: تأثير تقلبات سعر الصرف على حركة الصادرات و الواردات

يعد سعر الصرف وسياساته من بين الأساليب التي تعتمد عليها السلطات النقدية في معالجة الخلل في الميزان التجاري، حيث يعتبر سعر الصرف عامل أساسي في تحديد أسعار السلع المتبادلة بين الدول.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية والتوجهات الحديثة نحو اقتصاد السوق، تطورت أنظمة الصرف من التثبيت إلى المرونة المطلقة لمواجهة تلك التطورات، ومع تطور الفكر الاقتصادي وظهور الأفكار النقدية برزت عدة أفكار نقدية لتحليل أثر تغيرات أسعار الصرف على حركة التجارة الخارجية، ولقد كان لسياسة التخفي في قيمة العملة نصيب كبير في هذه التحليلات الاقتصادية نظر لأهميتها في التأثير على الميزان التجاري وتحسين وضعيته[1].

أولا: تأثير تقلبات سعر الصرف على الصادرات:

إن زيادة تقلبات سعر الصرف تؤدي إلى زيادة المخاطر التي تواجه المصدرين والمستوردين، إذ أن زيادة تقلبات سعر الصرف توحي بأن هناك بيئة غير مواتية للسياسات الاقتصادية للدولة، وبهذا فإن تقلبات سعر الصرف تخف من حجم التجارة الخارجية، حيث يمكن أن يكون هذا التأثير سلبي أو إيجابي، وهذا بتتبع باقي المتغيرات المؤثرة في حجم التجارة الخارجية واتجاهاتها فضلا عن سلوك المستوردين واالمصدرين واختلاف هيكل الإنتاج، إذ أن الدول التي تتمتع بهيكل إنتاج وتجارة متنوعين تعد أكثر قدرة على الإستجابة لتقلبات سعر الصرف، و العكس في حالة الدول التي تتميز بهيكل إنتاج وحجم تجارة أقل[2].

ويتحدد سعر الصرف في سوق الصرف الأجنبي بتلاقي قوى العرض والطلب من الصرف الأجنبي والميزان التجاري بجانبيه الدائن والمدين(الصادرات والواردات) يعكس لنا قوى سوق الصرف الأجنبي، حيث يسهم تقلب سعر الصرف في إحداث تغيرات في أسعار السلع المحلية بالنسبة للأسعار في الدول الأجنبية وهذه التقلبات قد تؤدى إلى التأثير على الصادرات وذلك حسب درجة مرونة الطلب السعرية عليها، حيث يقصد بتقلب سعر

[2] دوحة سلمى,المرجع السابق,ص128

الصرف تخفي قيمة العملة الوطنية بالنسبة للعملات الأجنبية أو رفعها ففي حالة تخفي قيمة العملة المحلية يكون التأثير من خلال انخفاض أسعار السلع المحلية مقارنة

بالأسعار الأجنبية وارتفاعها داخليا وذلك للأسباب التالية:

-ارتفاع أسعار المواد الأولية المستوردة اللازمة للإنتاج المحلي مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج وبالتالي ارتفاع الأسعار.

-ارتفاع أسعار الواردات على بيع السلع الاستهلاكية، حيث يؤدي ارتفاع أسعارها إلى ارتفاع نفقات المعيشة.

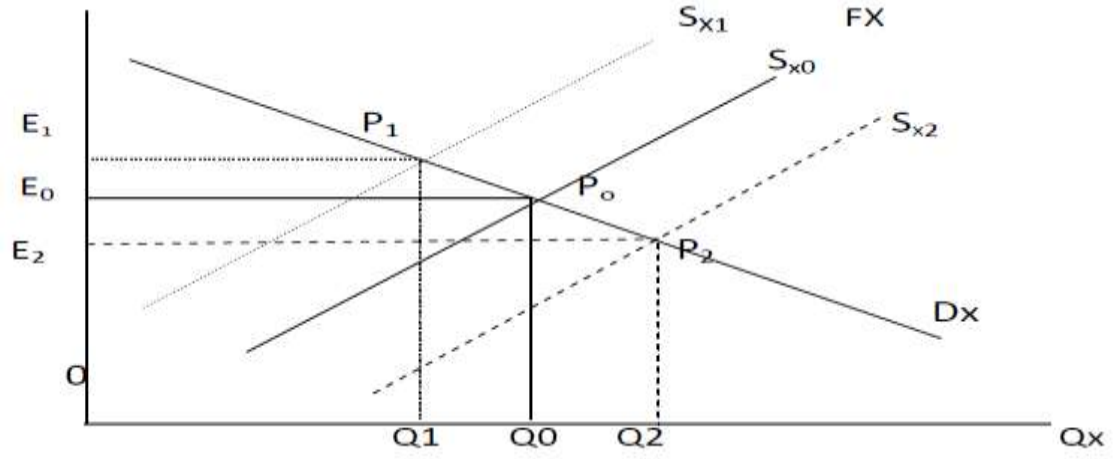
-بسبب ارتفاع أسعار الواردات نتيجة تحول جزء من الطلب عليها إلى بدائلها من السلع الوطنية.

-نتيجة توقع المستهلكين ارتفاع أسعار السلع في المستقبل بعد تخفي قيمة العملة سوف يجعلهم يقبلون على شراء السلع الاستهلاكية قبل حدوث الارتفاع المتوقع في الأسعار، ما يؤدي بدوره إلى زيادة الطلب على هذه السلع والذي يترتب عنه الزيادة الفعلية في الأسعاروتجدر الإشارة إلى أن أهمية الاختلاف بين الأسعار المحلية والأسعار الأجنبية تعتمد على الكثير من العوامل منها:

-مدى اعتماد الدولة التي خفضت قيمة عملتها على الواردات، فكلما كان اعتمادها على الواردات كبيرا كلما قلت فاعلية التخفي.

-بيعة المنتجات المستوردة هل هي مواد أولية ضرورية للصادرات أو منتجات استهلاكية، فإذا كانت استهلاكية قلت فاعلية التخفي.

الشكل 2-1: معدل الصرف والعرض والطلب على الصادرات



المصدر: نشأت نبيل الوكيل، التوازن النقدي و معدل الصرف، شركة ناس للطباعة،مصر، 8005 ،ص 2

يتضح لنا من خلال الشكل أن الطلب على صادرات الدولة محل الدراسة ولتكن الدولة A يتحدد بدالة طلب ثابتة Dx لا تتغير نتيجة للتغيرات الحاصلة في معدل الصرف الأجنبي، في حين أن دالة عرض الصادرات Sx تستجيب لتغيرات معدل الصرف [1].

Qx: تشير إلى كمية الصادرات المطلوبة أو المعروضة.

Fx: تشير إلى سعر الصادرات بالعملة الأجنبية .

وتصل الكمية المعروضة من الصرف الأجنبي حدها الأقصى عندما تكون مرونة الطلب على الصادرات مساوية للواحد، وتتجه الكمية المعروضة من الصرف الأجنبي إلى التناقص عندما يكون الطلب على الصادرات غير مرن[2].

ثانيا: تأثير سعر الصرف على الواردات

إن تخفي قيمة العملة المحلية يجعل أسعار الواردات أكثر ارتفاعا داخليا، أما سعرها مقوما بالعملة الأجنبية فيظل دون تغيير وبالتالي فإن حجم الواردات بالتأكيد سوف يتقلص، ومنه ستنخفض الكمية المطلوبة من الصرف الأجنبي ، فبالنسبة للسلع الاستهلاكية يؤثر التخفيض على كمية الواردات و يتزايد حجمها من هذه السلع، فتخفي قيمة العملة يخف الدخل الحقيقي المتاح ومن ثم الاستهلاك ما يؤدي إلى إتجاه الواردات الحقيقية من السلع الاستهلاكية إلى التراجع، أما إذا ما تعلق الأمر بالسلع الرأسمالية والمواد الأولية المستوردة فعادة ما تشكل نصيبا وافرا في مكونات الناتج المحلي، ومن ثم تأثير التخفي على استيرادها يتوقف على مدى قدرة الدول النامية على إحلال المواد الأولية المستوردة وقدرتها على تغيير تقنيات الإنتاج

فيها بالشكل الذي يمكن من استغلال الموارد المحلية، وهذا الأمر ليس بالهين حتى و ان توفرت الإمكانية لذلك فإنها تتطلب فترة من الزمن قد تكون طويلة ومكلفة، غير أن إمكانية الإحلال تكون كبيرة بالنسبة للمواد الأولية مقارنة بالنسبة للسلع الرأسمالية [3].

أما في حالة ارتفاع قيمة العملة أو لجوء الدولة إلى رفعها بغية تقليل أعباء وارداتها على الميزان التجاري يؤدي إلى زيادة حجم الواردات من الخارج مما يؤدي إلى زيادة المعروض المحلي من السلع فتنخفض الأسعار، إضافة إلى خفض تكلفة الإنتاج نتيجة خفض تكلفة الواردات من المواد الخام[1].

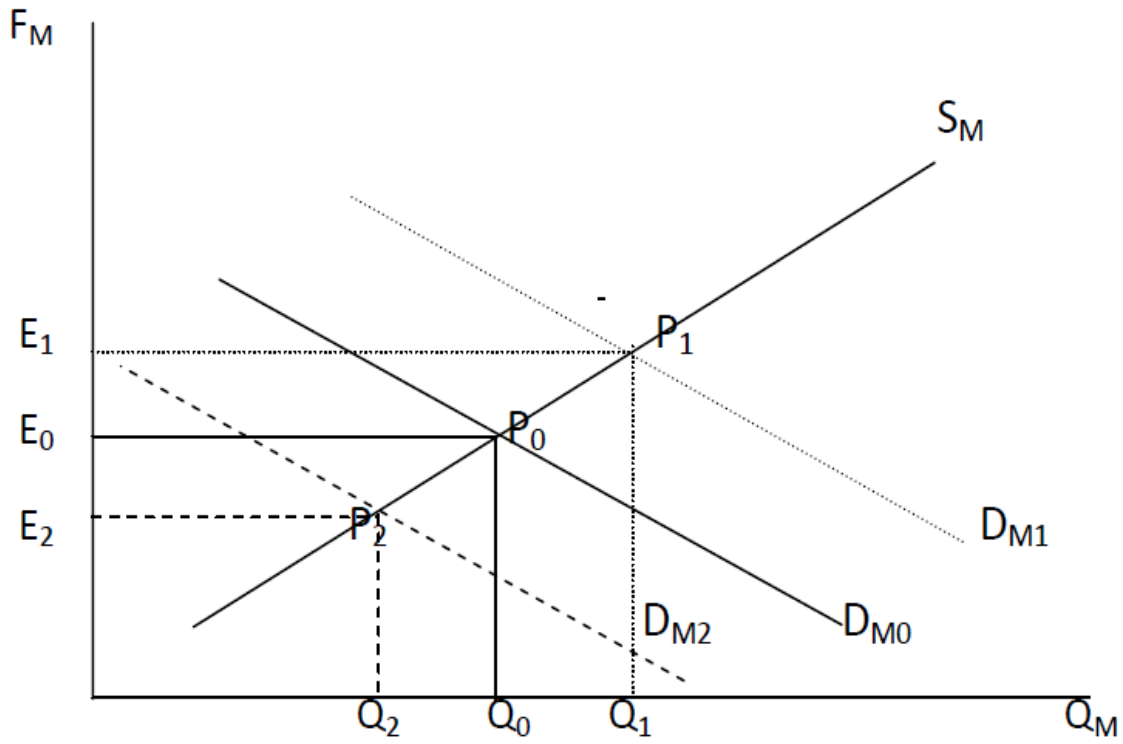
[1] المصدر: نشأت نبيل الوكيل، التوازن النقدي و معدل الصرف، شركة ناس للطباعة،مصر,2006,ص8

[2] دوحة سلمى,المرجع السابق,ص125

[3] بوعتروس عبد الحق، دور سياسة سعر الصرف في تكييف الاقتصاديات النامية" ""حالة الجزائر" ،أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوررة دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود و التمويل، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة،الجزائر ,2001-2002 , ص130

و يتحدد الطلب على الصرف الأجنبي عندما تتلاقى رغبات المصدرين الأجانب (عرض الواردات) ورغبات المستوردين المحليين (الطلب على الواردات) و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل 2-2: معدل الصرف والعرض والطلب على الواردات



المصدر: نشأت نبيل الوكيل، التوازن النقدي و معدل الصرف، شركة ناس للطباعة،مصر,2006,ص8

إن زيادة كمية الواردات نتيجة تخفي سعر الصرف ربما لا يؤدي إلى ارتفاع قيمتها (أي زيادة الطلب على الصرف الأجنبي) كما كانت عليه من قبل و يتوقف الأمر على درجة مرونة الطلب السعرية على الواردات ، التي تتأثر بعامل مهم ألا وهو وجود بدائل محلية جيدة لتلك المنتجات المستوردة، فتوفر مثل هذه البدائل سيمكن المستهلكين من التحول إليها بدلا من السلع المستوردة مما يقلل من قيمة الواردات، ومرونة الطلب السعرية للواردات لدولة كبيرة ذات اقتصاد متنوع تكون أكبر منها في دولة صغيرة وذلك لأن الدولة الكبيرة المتنوعة الاقتصاد تنتج تشكيلة كبيرة من السلع التي يمكن أن تكون بدائل جيدة لوارداتها[2].

[1] دوحة سلمى,المرجع السابق,ص132

[2] نشأت نبيل الوكيل، التوازن النقدي و معدل الصرف، شركة ناس للطباعة،مصر,2006,ص9

و ما يمكن قوله هو أنه من المفترض أن تكون نتيجة التخفي الحقيقي للعملة تحسين الميزان التجاري وهذا الافتراض يبقى صحيحا بالاعتماد على مدى تجاوب حجم الصادرات و الواردات مع التغيرات الحقيقية في سعر الصرف.

ثالثا: تأثير تخفيض قيمة العملة على اقتصاديات الدول النامية:

يترتب على عملية تخفي قيمة العملة المحلية بالدول النامية تأثير كبير على الاقتصاد ككل، ومن بين

أهم هذه الآثار الأثر على الميزان التجاري للدولة عل كل من الصادرات والواردات.

1-: التأثير على صادرات الدول النامية[1]:

تلجأ العديد من الدول النامية إلى تطبيق سياسة تخفي قيمة العملة من أجل تحسين ميزانها التجاري وذلك من خلال إمكانية زيادة حجم الصادرات والذي ينتج عنه زيادة حصيلة الدولة من العملات الصعبة والحد من الواردات والذي ينتج عنه تخفي مدفوعات الدولة من النقد الأجنبي، إلا أن نجاح سياسة التخفي تتوقف على مرونة الجهاز الإنتاجي للدولة، وكذا على مرونة ال لب الخارجي على صادراتها و هذا راجع إلى كون صادرات الدول النامية تعتمد على الصناعات الإستخراجية و التي تتحدد أسعارها عالميا.

أ- مرونة الجهاز الإنتاجي للدولة[2]:

ترتب زيادة صادرات دولة ما بزيادة القدرة الإنتاجية للبلد، لذا تلجا العديد من الدول إلى اعتماد سياسة تخفي قيمة العملة ، فمن أجل تخفي قيمة العملة لا بد أن تكون قوى الإنتاج الداخلي للصادرات قادرة على تلبية الطلب العالمي على منتجات البلد، غير أن الدول النامية تواجه صعوبات في زيادة الإنتاج بصفة عامة والسلع الموجه للتصدير بصفة خاصة، حيث تعاني الدول النامية من صعوبة في استغلال الطاقات العاطلة و زيادة قدراتها التصديرية.

ب-: مرونة الطلب الخارجي على الصادرات المحلية:

تعتمد صادرات الدول النامية على مستوى النشاط الاقتصادي للدول المستوردة لصادراتها، وعادة ما تكون هي الدول الصناعية، نتيجة للتقلبات التي تشهدها في دوراتها الاقتصادية من خلال الركود الاقتصادي الذي يؤثر بدوره على الطلب على منتجات الدول النامية من المواد الأولية، وبالتالي انخفاض صادرات هذه السلع في الأسواق العالمية، ما ينتج عنه تراجع عائدات الدول النامية 1، و هذا يدل على أن سياسة تخفيض قيمة العملة

[1] أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ص 29

[2] عبد المطلب عبد الحميد, إقتصاديات سعر الصرف وتخفيض وتعويم العملة وحرب العملات,الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع,ط1 ,2016 ,ص45

المحلية في الدول النامية يبقى مرتب بحالة اقتصاديات الدول الصناعية، حيث أن تخفي قيمة العملة يؤدي إلى انخفاض أسعار المواد الأولية، فإذا انخفض الطلب رغم انخفاض الأسعار ففي هذه الحالة لن تتحسن حصيلة الصادرات للدول النامية، وبالتالي تدهور أكبر للميزان التجاري للدولة، كون حصيلة الصادرات انخفضت من جانبين هما: الجانب السعري و الجانب الكمي،و الذي يؤدي بدوره إلى زيادة العجز

في الميزان التجاري للدولة.

2-: التأثير على واردات الدول النامية[1]:

إن سياسة تخفي قيمة العملة المحلية تؤدي إلى ارتفاع أسعار الواردات مقومة بالعملة المحلية مع ثباتها بالعملة الأجنبية ما يؤدي إلى خفض الطلب على الواردات وارتفاع الطلب على المنتجات المحلية والذي يؤدي إلى تحسين وضعية الميزان التجاري و ذلك في ظل توفر الشروط التالية:

1-: مرونة العرض الخارجي للواردات

قد تقوم الدولة المصدرة للسلع و التي قامت بتخفيض قيمة عملتها برد فعل قد يعكس أثر هذا التخفيض و ذلك من خلال اعتمادها على سياسة مضادة لهذا التخفيض ، ما ينتج عنه زيادة الواردات بدلا من تخفيضها كون أسعارها لم تتغير مقومة بالعملة المحلية، ومن أجل مواجهة ذلك تنتهج الدولة عدة أساليب ومن بينها نظام الإعانات و نظام الإغراق، حيث يمكن تطبيق نظام الإعانات من خلال تقديم عدة مزايا نقدية أو عينية للمصدرين من أجل تدعيم القدرة التصديرية لقطاعات معينة.

فنظام الإغراق يعني بيع السلع المحلية في الأسواق الخارجية بسعر يقل عن نفقة إنتاجها أو سعر أقل من أسعار المنافسين في الأسواق الخارجية أو بسعر يقل عن سعر بيعها في السوق المحلي[2].

2-: مرونة الطلب الداخلي على الواردات:

يؤدي تخفيض قيمة العملة المحلية إلى ارتفاع أسعار الواردات مقومة بالعملة المحلية ما يؤدي إلى تراجع الطلب على هذه السلع، والاتجاه إلى السلع البديلة المنتجة محليا، لكن في حالة الدول النامية لا يتحقق ذلك إذ أن ارتفاع أسعار الواردات ينتج عنه نقص نسبي في الطلب على السلع الكمالية فقط ، كون أن مستوردات الدول النامية تكون في صورة تجهيزات ومواد غذائية وأدوية...الخ، فالتخفيض في قيمة العملة المحلية لا يؤدي إلى نقص الواردات بل يؤدي إلى زيادة فاتورة المدفوعات بالعملة الأجنبية ، ما يزيد من العجز بالميزان التجاري،

[1] عبد المطلب عبد الحميد, المرجع نفسه,ص45

[2] عبد المطلب عبد الحميد, المرجع نفسه,ص45

كون الجهاز الإنتاجي لهذه الدول عاجز عن إنتاج السلع البديلة لوارداتها، ويمكن توفير جزء من هذه الواردات لكن بأسعار غير تنافسية.

خلاصة الفصل الثاني:

يعتبر ميزان المدفوعات من أهم المؤشرات الاقتصادية لمعرفة الوضع الاقتصادي لدولة ما وبالأخص الحساب الخاص بالميزان التجاري، الذي يضم كل من صادرات الدولة و وارداتها، ولوجود العديد من العوامل المؤثرة على التجارة الخارجية وعلى رصيد ميزان المدفوعات نجد أن سعر الصرف من أهم مؤشرات التجارة الخارجية للدول ، إذ أن تقلبات سعر الصرف تضفي قدرا من المخاطر في تعاملات المصدرين في الأسواق الخارجية، كذلك الحال بالنسبة للمستوردين.

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى الآلية التي يؤثر عليها سعر الصرف على الميزان التجاري من خلال دراسة آفاق سياسة التخفيض في قيمة العملة وأبعادها الاقتصادية التي يزول بمقتضاها الاختلال في الميزان التجاري و يحل محله التوازن، ومن خلال دراستنا لآثار سياسات سعر الصرف في علاج الخلل في الميزان التجاري توصلنا إلى النتائج التالية:

-شكلت سياسة تخفي قيمة العملة المحور الأساسي ضمن سياسات الإصلاح الاقتصادي المدعم من طرف صندوق النقد الدولي في البلدان النامية.

-سياسة التخفيض لم تؤدي إلى حدوث تحسين مباشر على الميزان التجاري والتوازن الخارجي لأن هذا الأخير غير حساس في المدى القصير لتغيرات أسعار الصرف.

-يعتمد أسلوب المرونات في علاج الخلل بالميزان التجاري للدولة على مرونة كل من الصادرات و الواردات بالنسبة لسعر صرف العملة المحلية من أجل توجيه ميزان المدفوعات و ذلك من خلال الميزان التجاري للدولة.

-يكون اعتماد أسلوب الإستعاب أكثر فعالية في اقتصاد لا تسوده حالة التشغيل الكامل ،وبالتالي تخفيض قيمة العملة سيؤدي إلى زيادة طلب الأجانب على الصادرات المحلية مما يشجع ذلك على استغلال الطاقات العاطلة لغرض زيادة الإنتاج، وبالتالي تلبية الفائض في الطلب الخارجي للمنتجات المحلية و هكذا سيتحسن الوضع في الميزان التجاري والعودة إلى التوازن.

الفصل الثالث

"أثر المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف على تقييم عمليات التجارة الخارجية"

- **المبحث الأول: دراسة حالة المؤسسة الصيدلانية لإستيراد و إنتاج المستلزمات الطبية**
- **المبحث الثاني:التسجيلات المحاسبية للدراسة في ظل المعيار المحاسبي رقم 21**

الفصل الثالث: أثر المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف على تقييم عمليات التجارة الخارجية :

المبحث الأول: دراسة حالة المؤسسة الصيدلانية لإستيراد و إنتاج المستلزمات الطبية:

المطلب الأول : تقديم الشركة:

أولا:النشأة والتعريف بالشركة:

هي مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بي أم دي تي ,تم إنشاؤها بتاريخ 2007/05/08 بشارع بن دالي حسين ببلدية ميلة ولاية ميلة ,برأسمال قدره 100.000.000 دج ,تحصلت على الاعتماد في 2007/03/04 بمقتضى المرسوم التنفيدي رقم92-285 المؤرخ في 06يوليو 1992 والمتعلق برخص استغلال مؤسسة لإنتاج وإستيراد المنتجات الصيدلانية و/أو توزيعها المعدل والمتمم.

وهي واحدة من بين 153 شركة فقط المتواجدة على المستوى الوطني.

ويتمثل نشاطها أساسا في :

1- استيراد المستلزمات الطبية: المستلزم الطبي هو كل جهاز أو أداة أو تجهيز أو مادة أو منتوج ،باستثناء المنتوجات ذات الأصل البشري، أو مادة أخرى مستعملة لوحدها أو بصفة مشتركة بما في ذلك الملحقات والبرمجيات التي تدخل في سيره، وموجه للاستعمال لدى الإنسان لأغراض طبية .
تعتبر كذلك كمستلزمات طبية تلك المستعملة في التشخيص في المخبر : المنتوجات و الكواشف والمواد والأدوات و الأنظمة و مكوناتها و ملحقاتها وكذا أوعية الع يّنات الموجهة خصوصا للاستعمال في المخبر، لوحدها أو بصفة مشتركة، في فحص عينّات متأتية من جسم الإنسان من أجل توفير معلومة بخصوص حالة فيزيولوجية أو مرضية مثبتة أو محتملة أو شذوذ خلقي من أجل مراقبة قياسات علاجية أو من أجل تحديد أمن نزع عناصر من جسم الإنسان أو مطابقته مع متلقين محتملين(وفقا لأحكام المواد 212 و 213 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 02/07/2018، المتعلق بالصحة).

وتقوم المؤسسة مؤخرا بنشاط ثانوي ويتمثل في نشاط الإنتاج وذلك بعد خبرة طويلة في مجال الاستيراد ويتمثل في :

صناعة المواد الصيدلانية المتضمنة:

-الأدوية؛

-المواد الكيميائية الخاصة بالصيدليات؛

-المواد الجالينوسية؛

-المواد الأولية ذات الاستعمال الصيدلاني؛

-الأغذية الحميوية الموجهة لأغراض طبية خاصة؛

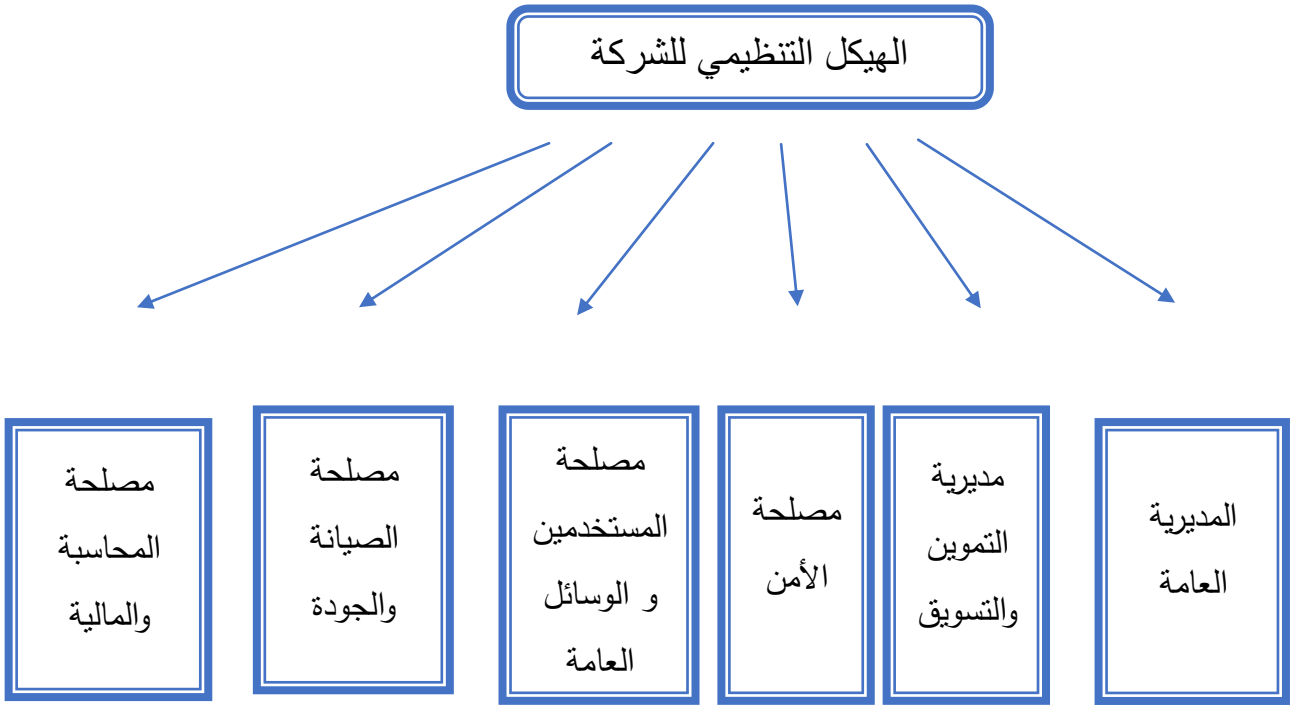
-كل المواد الأخرى الضرورية للطب البشري (وفقا لأحكام المواد 207 و 208 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 2018/07/02، المتعلق بالصحة).

-تقوم الشركة غالبا من إستيراد الستلزمات الطبية من الدول الأوروبية وخاصة فرنسا

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للشركة :

من خلال مقابلة اجريناها مع رئيس مصلحة المستخدمين والوسائل العامة طلبنا منه تزويدنا بالهيكل التنظيمي للشركة فأخبرنا بأنهم في إطار تجديد الهيكل التنظيمي ,وبعد طرحنا لمجموعة من الأسئلة تمكنا من إنجاز الشكل الموالي:

الشكل3-1:الهيكل التنظيمي لشركة بي أم دي تي



المصدر: من اعداد الطالب

1-المديرية العامة:

هي السلطة العليا في المؤسسة,تقوم بالتنسيق بين مختلف المصالح من أجل أداء جيد لها وتقوم بالإشراف العام على أنشطتها,ورسم الخطط الشاملة لعمل كل الوظائف.

2-مديرية التموين والتسويق:وتنقسم إلى :

أ)مصلحة التموين:يتمثل دورها في :

-شراء البضاعة و المواد واللوازم.

-السهر على التسيير الحسن للمخزونات.

-البرمجة لعمليات الشراء.

-القيام بعمليات الإدخال والتأكد من صحتها.

-القيام بعملية الإخراج والرجوع من المخزن.

ب)مصلحة التسويق:تقوم هذه المصلحة بما يلي:

-دراسة السوق .

-تنظيم عمليات النقل.

-تنظيم عملية البيع والمحافظة على استمرارها.

-وضع التقارير الخاصة بجميع فروعها.

-تحرير الفاتورة وتسليمها للزبون من خلال وصل الطلب و الشيك واللتان تقدمهما مصلحة الانتاج.

3-مصلحة الأمن:

تعمل على توفير الحماية للعمال وللممتلكات الشركة وعددهم أكثر من أربعة.

4-مصلحة المستخدمين والوسائل العامة:

تتكفل بكل الشؤون الادارية للشركة وكل ما يخص الموظفين الذين يفوق عددهم الثلاثين.

5-مصلحة الصيانة والجودة:

تهتم هذه المصلحة بإصلاح الأعطاب والتعطبلات لعتاد الشركة ...

6-مصلحة المحاسبة والمالية:

تقوم هذه المصلحة بإعطاءصورة شاملة لوضعية المؤسسة وتكون قانونية أكثر منها إقتصادية, تعمل على مراقبة الوثائقة تستقبل جميع المعلومات الخاصة بجميع المصالح.

المبحث الثاني : التسجيلات المحاسبية للدراسة في ظل المعيار المحاسبي رقم 21:

المطلب الأول :التسجيلات المحاسبية للحالتين:

قبل بدأ الدراسة قمنا باعتماد أسعار الصرف من الموقع الرسمي **www.xe.com** .

www.xe.com :هي شركة خدمات وأدوات تبادل العملات عبر الإنترنت مقرها كندا ب نيوماركت ، أونتاريو. على الخط. وهي شركة تابعة لـ Euronet في جميع أنحاء العالم منذ عام 2015.

-لاحظنا أن المؤسسة لا تعترف بالفرق الناتج باعتباره غير حقيقي ,إذ أنها تقوم في نهاية السنة بالتسجيل فهي لا تهتم بفارق تغير سعر الصرف في تسجيلاتها اليومية .

-باستخدام الملاحق والملفات المقدمة لنا من طرف الشركة وبالإعتماد على هذا الموقع قمنا بتسجيل العمليات المحاسبية لهتين العمليتين.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 ينص على أن كل عملية تجارية أو مالية تتم بعملة أجنبية تسجل بسعر الصرف بتاريخ إبرام الصفقة، ولكن عند التسديد الفعلي يرتفع أو ينخفض هذا السعر ويتحقق فرق بين القيمتين تحقق من خلاله المنشأة أرباح أو خسائر سعر الصرف تسجل ضمن حسابات الدخل أو المصروف حسب الحالة.

-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.

الشكل 3-2: أسعار صرف اليورو مقابل الدينار الجزائري لعام 2020

المصدر: موقع www.xe.com

الحالة الأولى: إستيراد فرن: (الملحق رقم 1)

بتاريخ 2020/02/19 قررت الشركة الممثلة في مسيرها السيد ب.ع.ح باستيراد فرن الكرة الطبية (four boole medicale) لاستعماله لصالح المؤسسة وذلك من مورد فرنسي.

قامت مصلحة الشراء بإبلاغ المورد بالطلبية وهذا الأخير قام بإرسال الفاتورة النموذجية (la facture proformat) والتي كانت فيها قيمة الفاتورة بعد الاتفاق بين الطرفين 17540 يورو.

وبتاريخ 2020/02/19 قامت المؤسسة سند الطلب توضح فيه قيمة الفاتورة النموذجية وكذا إرسال رسالة التزام إلى البنك الوطني الجزائري(وكالة ميلة) والذي بدوره قبل هذا الالتزام من خلال الإمضاء غلى رسالة الالتزام بتاريخ 2020/03/03 والذي اعتمد فيه سعر الصرف لذلك اليوم 1يورو=127,6741 دج ,وعليه وبعد الاتفاق مع المورد الاجنبي حول طريقة التوريد وفترة التسليم والتي كانت بتاريخ دخول البضاعة يوم 2020/05/06 ,وتم اعتماد سعر الصرف لذلك اليوم والذي كان فيه 1يورو=139,8819 دج .

الحالة الثانية: استيراد مستلزمات طبية: (الملحق رقم2)

بتاريخ 2020/07/27 قامت الشركة باستيراد مستلزمات طبية لغرض بيعها على حالتها من نفس المورد الأجنبي السابق وكانت قيمة الفاتورة الاجمالية النمودجية المتفق عليها 10877 يورو ,مع العلم أن البنك الوطني الجزائري في هذه الحالة يأخدضمان التغطية المالية لدى التوطين نسبة 120 بالمائة.

الإلتزام كان بتاريخ 2020/08/17 والذي اعتمد فيه سعر الصرف لذلك اليوم 1يورو=152,7056 دج

أما تاريخ استلام البضاعة كان في 2020/09/28حيث كان سعر الصرف لذلك اليوم 1يورو=150,9143دج.

أولا:التسجيلات المحاسبية للحالة الأولى:

وفي هذه الحالة المؤسسة تكبدت خسارة ناتجة عن تغير سعر الصرف وتحسب كالتالي:

17540€×(139.8819da−127.6741da)=214124.81DA

إذن التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

1.تسجيل عملية فتح الاعتماد:

يفرض بمقتضاه على المستورد "ضمان تغطية مالية لدى التوطين القيمة عملية الاستيراد بنسبة معينة تتروا ح بين 110و 120 بالمائة وهذا لمدة شهر على الأقل .

بالنسبة للبنك الوطني الجزائري ضمان التغطية في حالة استيراد لعملية الانتاج فإن النسبة هي 102 بالمائة ومنه : 17540€×127.6741×1,02=2284191,79

الوحدة=دج

		2020/02/19		
542		من حـ/اعتمادات مستندية	2284191,79	
	512	الى حـ/البنك		2284191,79
		فتح الاعتماد		

2.تسجيل عملية إقتناء معدات وأدوات:

		2020/02/20		
215		من حـ/معدات وأدوات	2239403,71	
	4041	الى حـ/موردو التثبيتات		2239403,71
		تسجيل فاتورة إقتناء معدات من مورد أجنبي		

3.بعد عملية التوطين:

		2020/03/03		
512		من حـ/ البنك	2284191,79	
	542	الى حـ/ اعتمادات مستندية		2284191,79
		فك التجميد عن الصفقة		

بعد تسديد قيمة الصفقة نسجل:

		2020/05/06		
4041		من حـ/ موردو التثبيتات	2901409,26	
	512	الى حـ/البنك		2901409,26
		تسديد قيمة الفرن		

		2020/05/06		
666		حـ/خسائر الصرف	214124,81	
	4041	إلى حـ/ موردو التثبيتات		214124,81
		خسائر عن التغيرات في سعر الصرف		

وعند الانتهاء من التسجيل المحاسبي لجميع العمليات السابقة يتم إقفال خسائر وأرباح ترجمة العملة في حساب أرباح خسائر الفترة بالقيد التالي:

		2020/12/31		
		ح/أرباح و خسائر الفترة	214124,81	
		ح/خسائر الصرف		214124,81
		قيد التسوية النهائية		

ومن خلال المعطيات الممنوحة لنا من الشركة قمنا بالتسجيلات المحاسبية الآتية:

ثانيا: **التسجيلات المحاسبية للحالة الثانية:**

وفي هذه الحالة المؤسسة حققت ربحا ناتجة عن تغير سعر الصرف وتحسب كالتالي:

$$10877€\times(152.7056da-150.9143da)=19483.97DA$$

إذن التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

1.تسجيل عملية فتح الاعتماد:

10877€×152.7056×1,20=1993174,57

الوحدة "دج"

		2020/07/27		
542		من حـ/اعتمادات مستندية	1993174,57	
	512	الى حـ/البنك		1993174,57
		فتح الاعتماد		

2.تسجيل عملية فاتورة الشراء:

		2020/07/27		
380		من حـ/مشتريات بضاعة	1660978,81	
	4011	الى حـ/موردو السلع والخدمات		1660978,81
		تسجيل فاتورة شراء بضاعة من مورد أجنبي		

عند دخول البضاعة إلى المخازن:

		2020/07/27		
30		من حـ/بضاعة	1660978,81	
	380	الى حـ/مشتريات بضاعة		1660978,81
		دخول البضاعة إلى المخازن		

3.بعد عملية التوطين:

		2020/08/17		
512		من حـ/ البنك	1993174,57	
	542	الى حـ/ اعتمادات مستندية		1993174,57
		فك التجميد عن الصفقة		

4011		2020/09/28 من حـ/ موردو السلع والخدمات	1641508,98	
	512	الى حـ/البنك		1641508,98
		تسديد قيمة المستلزمات الطبية		

4011		2020/09/28 من حـ/ موردو السلع والخدمات	19469,83	
	766	الى حـ/أرباح الصرف		19469,83
		نواتج عن التغيرات في أسعار الصرف		

وعند الانتهاء من التسجيل المحاسبي لجميع العمليات السابقة يتم إقفال أرباح ترجمة العملة في حساب أرباح خسائر الفترة بالقيد التالي:

		2020/12/31 ح/أرباح الصرف ح/أرباح و خسائر الفترة قيد التسوية النهائية	19469,83	19469,83

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

1-التعليق والمناقشة على الحالتين:

اعتمادا على الوثائق المقدمة لنا:المرفقة في الملاحق ,قمنا بالتسجيلات المحاسبية لتغير سعر الصرف بالاعتماد على ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 وباستخدام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر يمكن أن نشير إلى النقاط التالية:

أ) فيما يخص قيام الشركة بالعملية الأولى والمتمثلة في شراء آلة لاستعمالها في عملية الانتاج :

1-المدة بين تاريخ فتح الاعتماد وتاريخ السداد كانت هي 78 يوم تكبدت من خلالها الشركة خسارة جراء تغير سعر الصرف بقيمة 214124,81 دج وتعتبر خسارة كبيرة.

ويعود السبب إلى طول الفترة بين فتح الاعتماد وتاريخ السداد:حيث أن الشركة في هذه الحالة تستغرق شهور لتستعيد هذا المبلغ في دورة الانتاج ,تكاليف إظافية.

2-حسب الحالة السابقة فإن المؤسسات التي لها تعاملات بالعملة الأجنبية والتي ينتج عنها تغيرات في أسعار الصرف ما بين تاريخ العملية وتاريخ السداد والتي تكون لها تعاملات تجارية ضخمة مع الخارج تتأثر بشكل كبير جدا وهذا ما قد يؤدي بالشركات إلى تقليص تعاملاتها التجارية مع الخارج ,مما يؤثر على قيمة فاتورة الاستيراد التجارة الخارجية .

3- الشركة اتخذت قرار عدم تحمل مخاطر تغير سعر الصرف بالبحث عن الآلات والمعدات في السوق المحلية .

3-التغير الكبير في سعر الصرف جراء المدة بين تاريخ العملية وتاريخ السداد يفقد الشركات القدرة على تقدير التكاليف الناتجة عن شراء الآلات التي تدخل في الانتاج المحلي والذي يهدف إلى الرفع من قيمة العملة الوطنية بإنعاش الدورة الاقتصادية داخل الوطن .

ب) فيما يخص قيام الشركة بالعملية الثانية والمتمثلة في شراء مستلزمات طبية في عملية إستيراد:

1-في هذه الحالة قامت الشركة بعملية استيراد مستلزمات طبية وبيعها على حالها ولقد تزامنت هذه العملية مع الوباء العالمي "فيروس كورونا"ولقد حققت الشركة ربح في الصرف قدر ب"19469,83 دج" على عملية استيراد واحدة مع العلم أنها قامت بعدة عمليات استيراد في تلك الفترة.

2-كلما كان هناك ربح في الصرف كلما نقصت تكاليف استيراد البضاعة قابله الزيادة في عملية الاستيراد وهذا يؤثر ايجابا على قيمة الاستيراد في التجارة الخارجية ويؤثر على الدخل الوطني الخام.

3-بحكم الطلب الكبير في تلك الفترة على المستلزمات الطبية وارتفاع السعر وقلة عدد المستوردين في هذا المجال على المستوى الوطني فالشركة باعت كل المنتوج في وقت قياسي, مما جعلها تقوم بعمليات استيراد متوالية.

4-الشركة قيد الدراسة لا تعترف بالفرق الناتج باعتباره غير حقيقي فلا تأخذ إجراء محاسبي عند تاريخ إبرام الصفقة وفتح الاعتماد ولكن تقوم بالتسجيل للعملية في تاريخ الميزانية كأن لم يكن هناك تغير.

2- مقارنة تطور استيراد آلات ومواد تجهيز أخرى و استيراد مواد صناعية للإستهلاك مع النتائج المتوصل إليها في دراسة الحالتين:

الوثيقة 3-1: تطور أسعار السلع بالأسعار الجارية لسنوات 2015-2016-2017

52

التجارة الخارجية

تطور إستيراد السلع بالأسعار الجارية

الوحدة: 10^6 د.ج

التعيين	2015	2016	2017
1 - مواد غذائية و مشروبات	**789 238,6**	**779 757,2**	**842 133,1**
مواد أساسية	**386 479,4**	**344 764,4**	**336 278,7**
أساسية خاصة بالصناعة	301 605,4	263 705,5	264 516,7
أساسية خاصة بالاستهلاك	84 874,0	81 058,9	71 762,0
مواد دخلت عليها تحويلات	**402 759,2**	**434 992,8**	**505 854,4**
محولة خاصة بالصناعة	182 111,0	217 933,0	273 177,2
محولة خاصة بالاستهلاك	220 648,2	217 059,9	232 677,2
2 - تموينات صناعية	**1 669 026,5**	**1 734 306,9**	**1 692 355,7**
مواد أساسية	120 256,5	118 514,9	131 817,2
مواد دخلت عليها تحويلات	1 548 770,1	1 615 791,9	1 560 538,5
3 - مازوت و زيوت التشحيم	**238 684,2**	**176 521,7**	**221 034,0**
. مواد أساسية	**32 450,6**	**24 096,3**	**36 460,1**
. مواد دخلت عليها تحويلات	**206 233,5**	**152 425,3**	**184 573,9**
وقود للمحركات	198 955,9	146 254,7	177 964,5
أخرى	7 277,6	6 170,6	6 609,4
4 - الات و مواد تجهيز	**1 283 065,8**	**1 304 621,4**	**1 274 017,7**
آلات و مواد تجهيز أخرى	904 774,2	901 951,2	851 744,6
أجزاء و قطع غيار	378 291,6	402 670,2	422 273,0
5 - عتاد النقل	**715 782,5**	**597 887,9**	**570 136,8**
- سيارات لنقل الأشخاص	**204 667,5**	**147 946,2**	**185 716,7**
- عتاد آخر للنقل	**246 120,5**	**240 075,4**	**203 971,4**
منه : عتاد نقل خاص بالصناعة	240 645,9	233 345,6	194 272,1
عتاد نقل غير خاص بالصناعة	5 474,5	6 729,9	9 699,3
- أجزاء وقطع غيار	**264 994,6**	**209 866,3**	**180 448,6**
6- مواد صناعية للإستهلاك	**493 830,1**	**556 408,7**	**506 327,7**
دائمة	123 980,9	156 090,2	142 670,2
نصف دائمة	96 997,1	118 135,8	122 395,7
غير دائمة	272 852,2	282 182,8	241 261,8
7- مواد مختلفة	**3 831,9**	**5 273,2**	**5 292,7**
المجموع	**5 193 459,7**	**5 154 776,8**	**5 111 297,6**

المصدر : الديوان الوطني للإحصائيات (د.و.إ) و المديرية العامة للجمارك.
ملاحظة : بعض المجاميع و المجاميع الفرعية مقربة.

المصدر:الديوان الوطني للإحصاء

الوثيقة 3-2: تطور صادرات السلع لسنوات 2015-2016-2017

تـطور صادرات الـسـلـع

الوحدة: 10^6 دج

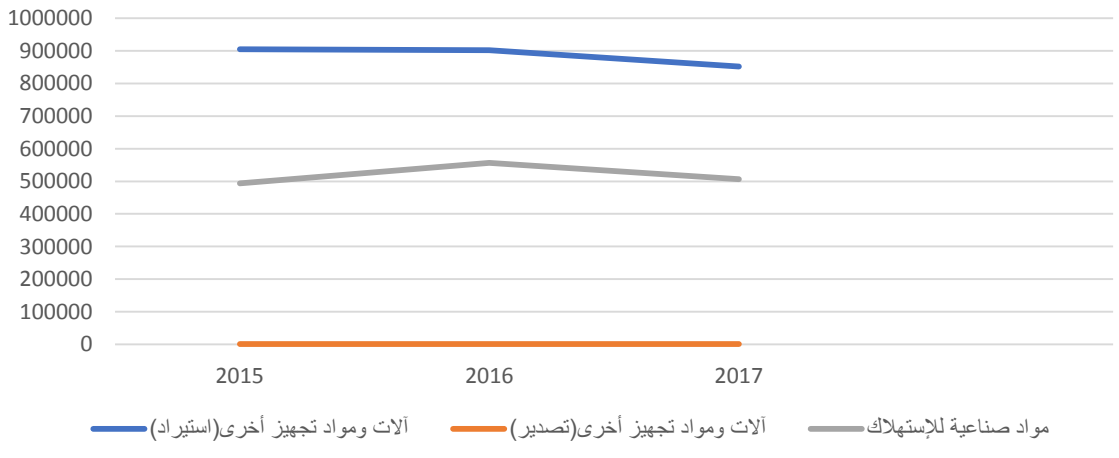
التعيين	2015	2016	2017
الأغذية و المشروبات	23 723,3	36 118,0	38 984,6
التموين الصناعي غير مذكورة في مكان أخر	171 539,9	156 436,4	165 511,9
المازوت و زيوت التشحيم *	3 339 435,1	3 080 035,2	3 714 143,9
آلات و مواد التجهيز أخرى	733,7	1 444,4	1 319,0
عتاد النقل و قطع الغيار	1 103,5	177,1	2 338,7
مواد استهلاكية غير مذكورة في مكان أخر	651,1	3 417,5	5 994,9
مواد غير مذكورة في مكان أخر	0,2	87,8	2,7
المجموع	**3 537 186,7**	**3 277 716,4**	**3 928 295,6**

* المصدر : وزارة الطاقة. ملاحظة: المجامع مقربة.

المصدر :الديوان الوطني للإحصاء

الشكل 3-3 مخطط بياني يوضح تطور استيرادوتصدير آلات ومواد Cha

تجهيز أخرى و استيراد مواد صناعية للإستهلاك



المصدر : من إعداد الطالب

- من خلال استغلال المعطيات الموجودة في الوثيقة رقم 3-1 و الوثيقة 3-2 والصادرتين عن الديوان الوطني للإحصاء والتي تبين تطور أسعار السلع بالأسعار الجارية لسنوات 2015-2016-2017 قمنا باستخلاص الشكل 3-3 الذي يبين تطور استيراد وتصدير آلات ومواد تجهيز أخرى و استيراد مواد صناعية للإستهلاك والتي تتناسب تقريبا مع الدراسة التي قمنا بها .

1- نلاحظ أن المنحنى البياني الذي يمثل"آلات ومواد تجهيز أخرى"" قيمة الاستيراد فيه تتناقص مع تقدم السنوات .

2-بالمقارنة نجد أنه هناك تراجع عن عملية اقتناء الآلات المستعملة في الإنتاج أي نقص في قيمة فاتورة الاستيراد في هذا المجال, أي أن خسارة سعر الصرف تؤثر على الاستيراد في هذه الحالة وبالتالي تؤثر على التجارة الخارجية للبلد ككل وهذا ما يعكس النتيجة المتوصل إليها في حالة عملية إقتناء الآلة بالنسبة للمؤسسة.

3- من خلال التحليل نلاحظ أن المنحنى البياني الذي يمثل"مواد صناعية للإستهلاك " قيمة الاستيراد فيها تتزايد طفيف وهو يتطابق نسبيا مع الحالة الثانية محل الدراسة في الشركة ,بما أنها تحقق ربح في سعر الصرف فعملية الاستيراد متواصلة في السنوات القادمة ,ويعود السبب أيضا للطلب الكبير على هذه المواد.

4-من المنحنى البياني لتصدير آلات ومواد تجهيز أخرى نلاحظ قيمة الصادرات فيه تتزايد مع تقدم السنوات.

خلاصة الفصل:

بعد تحليل نتائج دراسة الحالتين السابقتين ومقارنتهما مع معطيات الديوان الوطني للإحصاء يمكن التوصل إلى مايلي :

-إن المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف في الحالة الأولى أثرت سلبا على عملية الاستيراد بحكم أن المؤسسة تقوم في البداية بعمل تقييم لمقتنياتها التي تدخل في عملية الاستثمار وتخصص لها مبالغ معينة ,ولكن في الأخير تتحمل عبئ إظافي ولكي تتخلص منه تحتاج إلى شهور .

-في هذه الحالة يصبح الطلب على جلب استثمارات من الخارج فيه مخاطرة ,وبالتالي ينقص الطلب وهذا ما يؤثر على عملية الاستيراد ولكن في المقابل خسارة الصرف في هذه العملية لذلك اليوم يقابلها **ربح للصرف في عملية التصدير**.

–المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف في الحالة الثانية الشركة حققت ربحا في الصرف وهذا فعلا يؤدي إلى مواصلة الشركات لعملية الاستيراد ولكن نفس الشيء,ربح الصرف لذلك اليوم يقابله **خسارة في الصرف لعملية التصدير** .

.

الخاتمة

الخاتمة العامة:

من خلال الدراسة النظرية في الفصلين السابقين و الدراسة الميدانية التطبيقية المذكورة في الفصل الثالث والتي أردنا فيها في البداية ابراز مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية ثم تطرقنا إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون والمتعلق بآثار تغير سعر صرف العملات الأجنبية وقمنا بإبراز كيفية المعالجة المحاسبية في ظل هذا المعيار,ثم انتقلنا إلى إبراز مفاهيم عامة حول ميزان المدفوعات وكذلك أثر تغيرات سعر الصرف عليه و في الأخير قمنا بالدراسة التطبيقية بالإعتماد على المعلومات المستقات من الفصلين النظريين والمعلومات الخاصة بالمؤسسة قيد الدراسة ,والتي من خلالها تمت محاولة ايجاد إجابة للإشكالية محل الدراسة .

أ) إختبار صحة الفرضيات:

1- في كل عملية تجارية أو مالية تتم بعملات أجنبية يتحقق من خلالها أرباح أو خسائر ناتجة عن تغير أسعار الصرف بين تاريخ فتح الإعتماد وتاريخ التسليم.

2- سعر الصرف من أهم مؤشرات التجارة الخارجية للدول ، إذ أن تقلبات سعر الصرف تضفي قدرا من المخاطر في تعاملات المصدرين في الأسواق الخارجية، كذلك الحال بالنسبة للمستوردين.

3- يعد سعر الصرف وسياساته من بين الأساليب التي تعتمد عليها السلطات النقدية في معالجة الخلل في الميزان التجاري، حيث يعتبر سعر الصرف عامل أساسي في تحديد أسعار السلع المتبادلة بين الدول.

ب) النتائج :

1-التسجيلات المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21 تؤثر على قائمة الدخل بالنظر إلى متطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 لأنه قد تكون المعاملة لا تتم في سنة مالية واحدة أي السداد لا يكون في نفس السنة المالية وبالتالي تتشكل لدينا ضرائب مؤجلة خصوم بقيمة الايراد أو مصروف وبالتالي تؤثر على النتيجة المحاسبية وهذا يؤثر بشكل غير مباشر على الدخل الوطني الخام للسنة المالية .

2- المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 إما أن تعطينا دخلا أو مصروفا.

3- **هناك علاقة عكسية لتغير سعر الصرف** على عمليات التجارة الخارجية فإذا حققنا ربحا في عملية الإستيراد معناه بالمقابل هناك من حقق خسارة الصرف لذلك اليوم في عملية التصدير ,أي أنه هناك تأثير لتغير سعر الصرف على التجارة الخارجية في الصادرات والواردات.

4–من خلال الدراسة تبين لنا أنه هناك تأثير لتغير سعر الصرف على عمليات إقتناء اللوازم التي تدخل في الإنتاج والذي بدوره يرفع من الدخل الوطني الخام ,ومنه يمكن التوصل إلى أن تقييم التجارة الخارجية في ظل المعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي رقم 21 لا تكفي وحدها يجب اعتماد معايير أخرى معه للتقييم كالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والمتعلق بالدخل الوطني والمعيار المحاسبي رقم 1 والمتعلق بعرض القوائم المالية.

5– الحد من استيراد وتشجيع الإنتاج المحلي ذو جودة عالية وتطويره بما يتناسب مع احتياجات العالم لجلب الاستثمارات الأجنبية وجلب العملة الصعبة.

التوصيات والإقتراحات:

بناءا على الاستنتاجات السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

– تثبيت أسعار الصرف للعملات وضمان استقرار لغرض تفادي المشاكل المحاسبية المترتبة عن تغيرات أسعار الصرف بالنسبة للمؤسسات التي لديها صفقات أو معاملات محددة بعملات أجنبية.

– تكييف الإطار القانوني والتشريعي الخاص بسوق الصرف مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من جهة ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى.

–تحديث ومراجعة القوانين والتشريعات بشكل مستمر لمسايرة التطورات الجديدة في المعايير المحاسبية الدولية للأخذ بالتغيرات والتعديلات التي تطرأ على بنود المعايير كما حصل في تعديل بعض بنود المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين بداية سنة 2008.

آفاق البحث:

تعتبر كل المعايير المحاسبية الدولية من أهم المواضيع الجديرة بالدراسة وتبقى مجالا خصبا للبحث والإثراء من طرف

الباحثين والدارسين، كما يتبين من خلال الخوض في هذه الدراسة بأن هناك جوانب هامة جديرة بالبحث لتكون إشكاليات بحوث ودراسات أخرى وهي:

– ترجمة القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات في ظل اختلاف عملة التقرير عن العملة الوظيفية؛

–دور المعايير المحاسبية في ادارة مخاطر الصرف.

–المعالجة الجبائية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد وعشرون وأثرها على تقييم التجارة الخارجية

المراجـــــــــع

باللغة العربية

I. الكتب :

1.سعود جايد مشكور, المعايير المحاسبية الدولية (IASC)ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS),الطبعة الأولى,2021

2.حسين القاضي مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها دار الثقافة للنشر الأردن سنة 2008 .

أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

3.باسم الحمودي، محمد ناصر عاقولة، المالية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013,

4.حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2011.

5.عبد المطلب عبد الحميد, إقتصاديات سعر الصرف وتخفيض وتعويم العملة وحرب العملات,الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع,ط1 ,2016 .

6.جون وايلي, المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية,المطبعة المركزية ,عمان.2006.

7.نشأت نبيل الوكيل، التوازن النقدي و معدل الصرف، شركة ناس للطباعة،مصر،2006 .

II. المقـــــالات

1.هشام سفيان صلواتشي,يوسف بودلة ,آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي,مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ,المركز الجامعي الوادي الجزائر,العدد الثاني,السنة الثانية 2011.

2.قورين 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 ، رهانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر ،يومي 07 ,08 ديسمبر 2010 .

3.تيجاني بالرقي,أمين راشدي ,أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي,مجلة البشائر الإقتصادية,المجلد الثالث,العدد 1,سنة 2017.

III. الرسائل الجامعية

1.بلال حسن العبسي أثر المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض على محتوى المعلومات للقوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رسالة ماجستير، تخصص ماسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009

2.شوقي طارق,أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية,مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير,جامعة الحاج لخضر باتنة,سنة 2009

3.بودخدخ كريم,محاضرات في مقياس المالية الدولية,المطبوعات الجامعية ,جامعة محمد الصديق بن يحي ,كلية العلوم الإقتصادية,السنة 2015-2016

4.بوعتروس عبد الحق، دور سياسة سعر الصرف في تكييف الاقتصاديات النامية" ""حالة الجزائر" ،أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوررة دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود و التمويل، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة،الجزائر ,2001-2002.

5.دوحة سلمى,أثر تقلبات سعر الصرف على الميزان التجاريوسبل علاجها,أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه,جامعة محمد خيضر بسكرة,السنة الجامعية 2014-2015

6.علي عباس ابراهيم، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف السنة الجامعية 2011-2012.

IV. النصوص القانونية والوثائق الرسمية

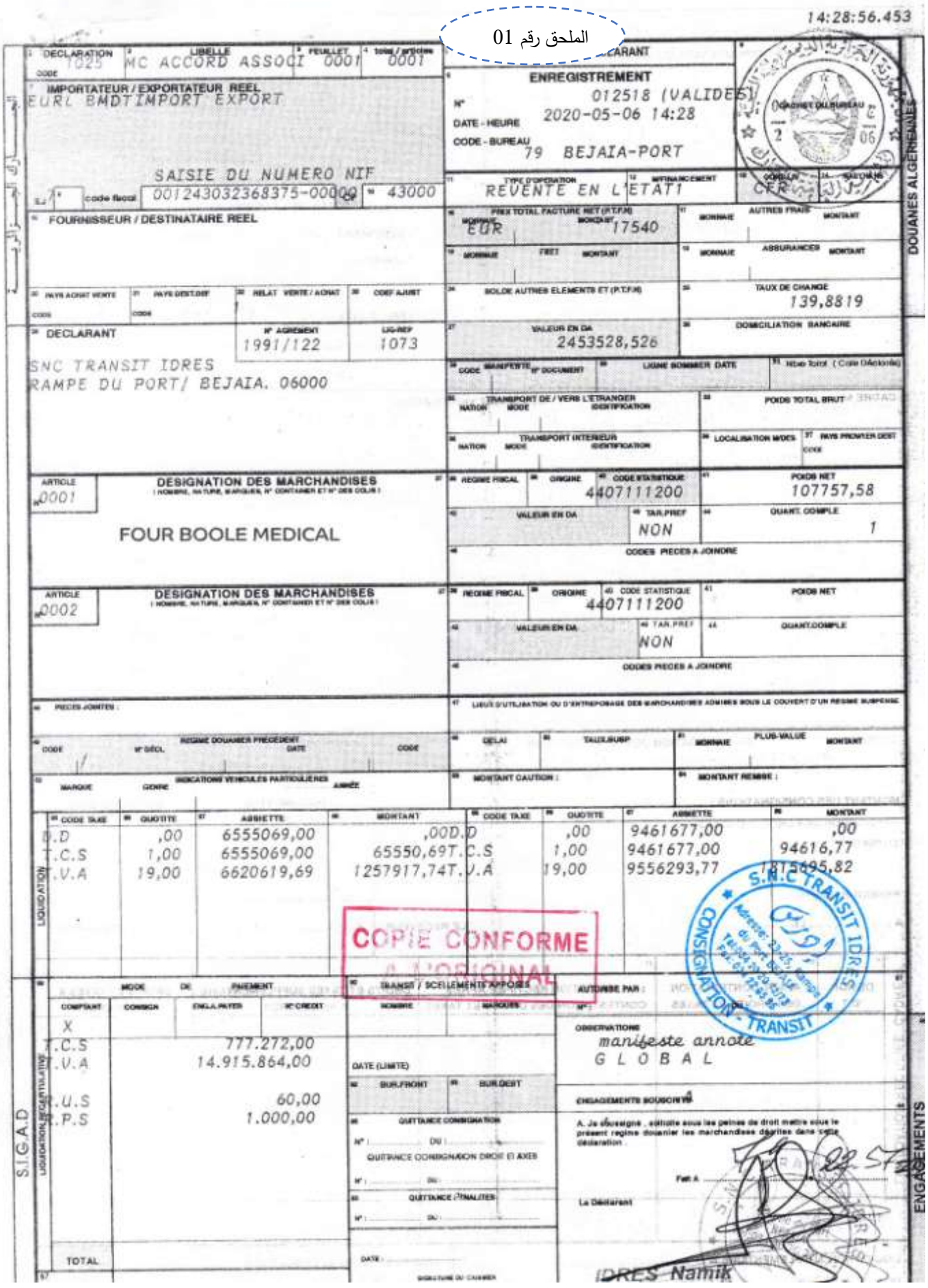
1. الجريدة الرسمية ،العدد 74 ،القانون 07 / 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى 1429 ه الموافق ل 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 4

1. Journal officiel de l'Union européenne RÈGLEMENT (CE) No 1126/2008 DE LA COMMISSION du 3 novembre 2008, p 01.

الملاحق

الملحق رقم 01



14:28:56.453

DECLARATION 1025 | LIBELLE MC ACCORD ASSOCI | FEUILLET 0001 | 0001

IMPORTATEUR / EXPORTATEUR REEL
EURL BMDTIMPORT EXPORT

SAISIE DU NUMERO NIF
code fiscal 001243032368375-00000 | 43000

ENREGISTREMENT
N° 012518 (VALIDE)
DATE - HEURE 2020-05-06 14:28
CODE - BUREAU 79 BEJAIA-PORT

TYPE D'OPERATION REVENTE EN L'ETAT | FINANCEMENT | DEVISE CER

FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL

PRIX TOTAL FACTURE NET (P.T.F.N) MONNAIE EUR | MONTANT 17540

AUTRES FRAIS MONNAIE | MONTANT

FRET MONNAIE | MONTANT

ASSURANCES MONNAIE | MONTANT

PAYS ACHAT VENTE | PAYS DEST.ORIG | RELAT VENTE / ACHAT | COEF AJUST

SOLDE AUTRES ELEMENTS ET (P.T.F.N)

TAUX DE CHANGE 139,8819

DECLARANT
SNC TRANSIT IDRES
RAMPE DU PORT/ BEJAIA. 06000

N° AGREMENT 1991/122 | LIG-REF 1073

VALEUR EN DA 2453528,526

DOMICILIATION BANCAIRE

CODE MANIFESTE | N° DOCUMENT | LIGNE SOMMIER DATE | Nbre Total (Colis DAcloisés)

TRANSPORT DE / VERS L'ETRANGER NATION | MODE | IDENTIFICATION

POIDS TOTAL BRUT

TRANSPORT INTERIEUR NATION | MODE | IDENTIFICATION

LOCALISATION MODES | PAYS PREMIER DEST CODE

ARTICLE 0001
DESIGNATION DES MARCHANDISES (NOMBRE, NATURE, MARQUES, N° CONTAINER ET N° DES COLIS)
FOUR BOOLE MEDICAL

REGIME FISCAL | ORIGINE | CODE STATISTIQUE 4407111200 | POIDS NET 107757,58

VALEUR EN DA | TAR.PREF NON | QUANT.COMPLE 1

CODES PIECES A JOINDRE

ARTICLE 0002
DESIGNATION DES MARCHANDISES (NOMBRE, NATURE, MARQUES, N° CONTAINER ET N° DES COLIS)

REGIME FISCAL | ORIGINE | CODE STATISTIQUE 4407111200 | POIDS NET

VALEUR EN DA | TAR.PREF NON | QUANT.COMPLE

CODES PIECES A JOINDRE

PIECES JOINTES :

LIEUX D'UTILISATION OU D'ENTREPOSAGE DES MARCHANDISES ADMISES SOUS LE COUVERT D'UN REGIME SUSPENSIF

REGIME DOUANIER PRECEDENT CODE | N° SECL | DATE | CODE

DELAI | TAUX SUSP | PLUS-VALUE MONNAIE | MONTANT

INDICATIONS VEHICULES PARTICULIERES MARQUE | GENRE | ANNEE

MONTANT CAUTION : | MONTANT REMISE :

LIQUIDATION

CODE TAXE	QUOTITE	ASSIETTE	MONTANT	CODE TAXE	QUOTITE	ASSIETTE	MONTANT
D.D	,00	6555069,00	,00	D.D	,00	9461677,00	,00
T.C.S	1,00	6555069,00	65550,69	T.C.S	1,00	9461677,00	94616,77
T.V.A	19,00	6620619,69	1257917,74	T.V.A	19,00	9556293,77	1815695,82

COPIE CONFORME A L'ORIGINAL

S.N.C TRANSIT IDRES CONSIGNATION - TRANSIT

S.I.G.A.D

LIQUIDATION QUITTANCE

MODE DE PAIEMENT

COMPTANT	CONSIGN	ENGLA PAYES	N° CREDIT
X			
T.C.S		777.272,00	
T.V.A		14.915.864,00	
D.U.S		60,00	
T.P.S		1.000,00	
TOTAL			

TRANSIT / SCELLEMENTS APPOSES NOMBRE | MARQUES

DATE (LIMITE)

SUR.FRONT | SUR.DEST

QUITTANCE CONSIGNATION N° | DU

QUITTANCE CONSIGNATION DROIT ET AXES N° | DU

QUITTANCE / FINALITES N° | DU

DATE

SIGNATURE DU CAISSIER

AUTORISE PAR : N°

OBSERVATIONS
manifeste annote
G L O B A L

ENGAGEMENTS DU SOUSSIGNE

A. Je déclare(ons) , sous les peines de droit mettre sous le présent régime douanier les marchandises décrites dans cette déclaration .

Fait à

Le Déclarant

IDRES Namik

DOUANES ALGERIENNES

14:28:56.453

الملحق رقم 02

DOUANES ALGERIENNES

DECLARATION	LIBELLE	FEUILLET	TOTAL / ARTICLES
7025	MC ACCORD ASSOCI	0001	0001

IMPORTATEUR / EXPORTATEUR REEL
EURL BMDTIMPORT EXPORT

SAISIE DU NUMERO NIF

code fiscal | 00 | 43000

N° 012518 (VALIDE)
DATE - HEURE 2020-09-28 14:28
CODE - BUREAU 79 BEJAIA-PORT

CACHET DU BUREAU

TYPE D'OPERATION	MFINANCEMENT	CONDITION	STATISTIQUE
REVENTE EN L'ETAT		CER	

FOURNISSEUR / DESTINATAIRE REEL

PRIX TOTAL FACTURE NET (P.T.F.N)		AUTRES FRAIS	
MONNAIE EUR	MONTANT 10877	MONNAIE	MONTANT
MONNAIE	FRET MONTANT	MONNAIE	ASSURANCES MONTANT

PAYS ACHAT VENTE	PAYS DEST.ORIF	RELAT VENTE / ACHAT	COEF AJUST

SOLDE AUTRES ELEMENTS ET (P.T.F.N)

TAUX DE CHANGE 150,9143

DECLARANT

N° AGREMENT	LIG-REF
1991/122	1073

SNC TRANSIT IDRES
RAMPE DU PORT/ BEJAIA. 06000

VALEUR EN DA 1641494,8411

DOMICILIATION BANCAIRE

CODE MANIFESTE | N° DOCUMENT | LIGNE SOMMIER DATE | Nbre Total (Colis Déclarés)

TRANSPORT DE / VERS L'ETRANGER — NATION | MODE | IDENTIFICATION

PONDS TOTAL BRUT

TRANSPORT INTERIEUR — NATION | MODE | IDENTIFICATION

LOCALISATION MODES | PAYS PREMIER DEST CODE

ARTICLE N°0001

DESIGNATION DES MARCHANDISES
(NOMBRE, NATURE, MARQUES, N° CONTAINER ET N° DES COLIS)

Medical suplies

REGIME FISCAL	ORIGINE	CODE STATISTIQUE	POIDS NET
		4407111200	107757,58

VALEUR EN DA	TAR.PREF	QUANT. COMPLE
	NON	1

CODES PIECES A JOINDRE

ARTICLE N°0002

DESIGNATION DES MARCHANDISES
(NOMBRE, NATURE, MARQUES, N° CONTAINER ET N° DES COLIS)

REGIME FISCAL	ORIGINE	CODE STATISTIQUE	POIDS NET
		4407111200	

VALEUR EN DA	TAR.PREF	QUANT.COMPLE
	NON	

CODES PIECES A JOINDRE

PIECES JOINTES :

LIEU D'UTILISATION OU D'ENTREPOSAGE DES MARCHANDISES ADMISES SOUS LE COUVERT D'UN REGIME SUSPENSIF

REGIME DOUANIER PRECEDENT — CODE	N° DECL	DATE	CODE
	/		

DELAI	TAUX.SUBP	PLUS-VALUE — MONNAIE	MONTANT

MARQUE | GENRE | INDICATIONS VEHICULES PARTICULIERES | ANNEE

MONTANT CAUTION :

MONTANT REMISE :

LIQUIDATION

CODE TAXE	QUOTITE	ASSIETTE	MONTANT
D.D	,00	6555069,00	,00D.D
T.C.S	1,00	6555069,00	65550,69T.C.S
T.V.A	19,00	6620619,69	1257917,74T.V.A

CODE TAXE	QUOTITE	ASSIETTE	MONTANT
D.D	,00	9461677,00	,00
T.C.S	1,00	9461677,00	94616,77
T.V.A	19,00	9556293,77	1815695,82

COPIE CONFORME A L'ORIGINAL

S.N.C TRANSIT IDRES — CONSIGNATION - TRANSIT

S.I.G.A.D

OBLIGATION CAUTIONNEMENT

MODE DE PAIEMENT

COMPTANT	CONSIGN	ENGA.PAYER	N° CREDIT
X			
T.C.S		777.272,00	
T.V.A		14.915.864,00	
T.U.S		60,00	
T.P.S		1.000,00	
TOTAL			

TRANSIT / SCELLEMENTS APPOSES — NOMBRE | MARQUES

DATE (LIMITE)

BUR.FRONT | BUR.DEST

QUITTANCE CONSIGNATION — N° | DU

QUITTANCE CONSIGNATION DROIT ET AXES — N° | DU

QUITTANCE / FINALITES — N° | DU

DATE

SIGNATURE DU CAISSIER

AUTORISE PAR : — N° | DU

OBSERVATIONS
manifeste annoté
G L O B A L

ENGAGEMENTS

CHOAGEMENTS SOUSCRITS

A. Je soussigné, déclare sous les peines de droit mettre sous le présent régime douanier les marchandises décrites dans cette déclaration.

Fait à

Le Déclarant

IDRES Namik

AGENCE MARITIME - CONSIGNATION - TRANSIT
25 -27 Rampe du Port - Béjaia - E-mail : contact@transitidres-dz.com
Tél.: 034 16 75 56 / 034 16 75 64 • Fax : 034 16 76 27

ملحق رقم 03

SNC TRANSIT IDRES

R.C. : 98 B 182543
NIF: 0 998 0601 82543 98
ART.I : 060 10 74 62 21

Béjaïa, le 20 . ' 20 .

FACTURE N° T/1180/19

Doit M **EURL B M D T**

ROUTE NATION...
Mat.Fiscal : ...
Reg.com N° ...
Art.Imp. :

Réf. Rég. : 1073119

S/S OSLO FOREST 1 du ...

549 FDX BOIS ROUGE
Poids Brut : 1390 T/M

Connaissement	90416.19	
Frais débarquement	789797.57	
Taxe de Transit	36026.30	
Taxe de Depot	323428.40	
Frais de Pointage	17155.74	
BON D'ACCES	2500.00	
SALUBRITE	1654.10	
Commission et Honoraires		83380.00
Relevage	179095.00	
Expertise	9300.00	
TOTAL (1) DEBOURS	1449373.30	
T.V.A 9.00%		7504.20
TOTAL (2)		90884.20