

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

رقم المحظر 05/م.ت/2024 بتاريخ 2024/06/03



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تحديات تطبيق القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي -
دراسة حالة بمؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط - MNL

من إعداد الطالبة: - بن فرج الله إحسان
الأستاذ المشرف: - د. سعيداني محمد السعيد

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ التعليم العالي	- د. طيبي حمزة
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (أ)	- د. سعيداني محمد السعيد
ممتحنا	أستاذ محاضر (أ)	- د. مخلوفي عزوز

السنة الجامعية: 2024/2023

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين و الصلاة والسلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد الصادق الأمين و على اله و صحبه أجمعين

الشكر لله على نعمه و فضله وكرمه و توفيقه لإتمام هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان للأستاذ الدكتور سعيداني محمد السعيد على قبوله الإشراف على هذا العمل و دعمه المتواصل طيلة فترة انجازه و لم يبخل بنصائحه القيمة و توجيهاته

كل الشكر لأساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة عمار ثلجي كل باسمه و على رأسهم الأستاذ قربة احمد و الأستاذة مشراوي سميرة

اشكر كل أفراد عائلتي الكريمة على الحب و الدعم المقدم من طرفهم

كما أتوجه بالشكر إلى كافة إدارات و عمال مديرية الصيانة بالاغواط MNL على تعاونهم في انجاز

هذا البحث

شكر موصول إلى كل من تعاون و ساهم في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد

و أخيرا اشكر أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على تفضلهم بإثراء هذا العمل

اللهم إني أشهدك أنني قد بذلت ما يسرت لي من جهد فان وفقت فمن عندك و إن قصرت فمن

عندي، و آخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

إحسان

إهداء

الحمد لله الذي يسر البدايات و أكمل النهايات و بلغنا الغايات

اهدي ثمرة عملي و جهدي هذا :

إلى وطني الحبيب الجزائر و شهدائنا الأبرار الذين قدموا أرواحهم ليحيا الوطن

إلى مصدر قوتي و أمانتي، حظي الجيد في هذه الحياة أبي الغالي حفظه الله

إلى بسملة الحياة و بلسم الجراح من سهلت بدعائها دربي أُمي الحبيبة

أطال الله في عمرها

إلى سندي في هذه الحياة و ضلعي الثابت إخوتي " عمر، زكريا، سارة، مريم "

إلى انسي في الحياة من تحلو أيامي بوجودهم " إلياس، زينب، عثمان، ياسمين و بشرى "

إلى جميع أفراد عائلتي و الأهل و الأحباب

إلى رفيقات الدرب، صديقات العمر و المواقف

إلى كل من كان عوناً في هذا المشوار من زملاء و أصدقاء

إلى كل من علمني و مهد لي طريق العلم، أساتذتي الأفاضل طيلة مشواري الدراسي

إحسان

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	الإهداء
/	الشكر و العرفان
/	فهرس المحتويات
/	فهرس الجداول
/	فهرس الأشكال
/	قائمة الملاحق
/	ملخص الدراسة
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول :الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول : أساسيات حول القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية
03	المطلب الأول : ماهية القيمة العادلة
10	المطلب الثاني : أهمية و أهداف وشروط تطبيق القيمة العادلة
13	المطلب الثالث : مداخل و مستويات قياس القيمة العادلة
17	المطلب الرابع : مزايا و انتقادات تطبيق القيمة العادلة
21	المبحث الثاني :القيمة العادلة في ظل النظام المالي المحاسبي
21	المطلب الأول : تقديم عام للنظام المحاسبي المالي
25	المطلب الثاني :أساليب القياس وفق النظام المحاسبي المالي
27	المطلب الثالث :القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي
28	المطلب الرابع : استخدامات القيمة العادلة وفقا للنظام المحاسبي المالي
31	المبحث الثالث : تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
31	المطلب الأول : تقديم للبيئة المحاسبية الجزائرية
34	المطلب الثاني : نظام التعليم و التكوين المحاسبي في الجزائر
36	المطلب الثالث :صعوبات تطبيق القياس وفق القيمة العادلة في الجزائر
39	المطلب الرابع :تحديات تطبيق القياس وفق القيمة العادلة في الجزائر

41	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : دراسة حالة بمؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط- نشاط النقل بالأنابيب
43	تمهيد
44	المبحث الأول :مدخل عام تعريفى لمؤسسة محل الدراسة
44	المطلب الأول :لمحة عن المؤسسة الأم "سوناطراك"
48	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة
50	المطلب الثالث:التعريف بمؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط
52	المطلب الرابع:الأقسام الإدارية لمؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط
62	المبحث الثاني : المقابلات على مستوى دائرة المالية بالمؤسسة
62	المطلب الأول :القياس المحاسبي في مؤسسة الصيانة الوطنية MNL
64	المطلب الثاني :تطبيق القيمة العادلة في مؤسسة الصيانة الوطنية MNL
66	المطلب الثالث : تحليل نتائج المقابلات
68	خلاصة الفصل
69	الخاتمة
75	قائمة المراجع
78	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
30	ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر والبنود من خلال SCF	01

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
08	مرتكزات تطبيق القيمة العادلة	1-01
09	كيفية اللجوء إلى السوق الأكثر ملائمة	1-02
16	مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة	1-03
46	تمركز نشاط مؤسسة سونطراك عالميا	2-04
49	الهيكل التنظيمي لشركة سونطراك	2-05
52	الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة MNL	2-06
53	الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة MNL	2-07
61	مخطط دائرة المالية لمديرية الصيانة MNL	2-08

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
79	بطاقة ملكية عقار	01

قائمة المصطلحات

الاختصارات و المصطلحات	الشرح
MNL	الصيانة الوطنية الاغواط
SCF	النظام المحاسبي المالي
IFRS	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
ISAB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
Market Value	القيمة السوقية
Fair Value	القيمة العادلة
IRS	دائرة الايرادات الداخلية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
Exit Price	سعر الخروج
Market Approach	مدخل السوق
Income Approach	مدخل الدخل
Cost Approach	مدخل التكلفة

الملخص :

تناولت هذه الدراسة تحديات تطبيق القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي، على اعتبار القيمة العادلة أحدث طرق القياس المحاسبي الذي نصت عليه معايير المحاسبة الدولية والتي قد تبنتها الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

و بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإمام بكافة جوانب البحث تم الاستعانة بمجموعة من الدراسات السابقة والمقالات الأكاديمية في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أسلوب المقابلة، حيث تم إجراء مقابلات على مستوى دائرة المالية لمؤسسة الصيانة الوطنية بالاغواط إضافة إلى الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة يساعد على زيادة جودة المعلومات المحاسبية من خلال نقل الوضع الحقيقي للمؤسسات وتقديم معلومات مالية أكثر ملائمة وموثوقة، إلا أن تطبيقها يواجه عدة تحديات اقتصادية، اجتماعية و تشريعية تتطلب العمل على معالجتها و مراجعة الأنظمة الاقتصادية و الجبائية المعتمدة لتوفير الظروف الملائمة لاعتماد هذا الأسلوب. رغم هذه العوائق فقد لاحظنا وجود رغبة كبيرة لتطبيق مبدأ القيمة العادلة و عملية إعادة التقييم.

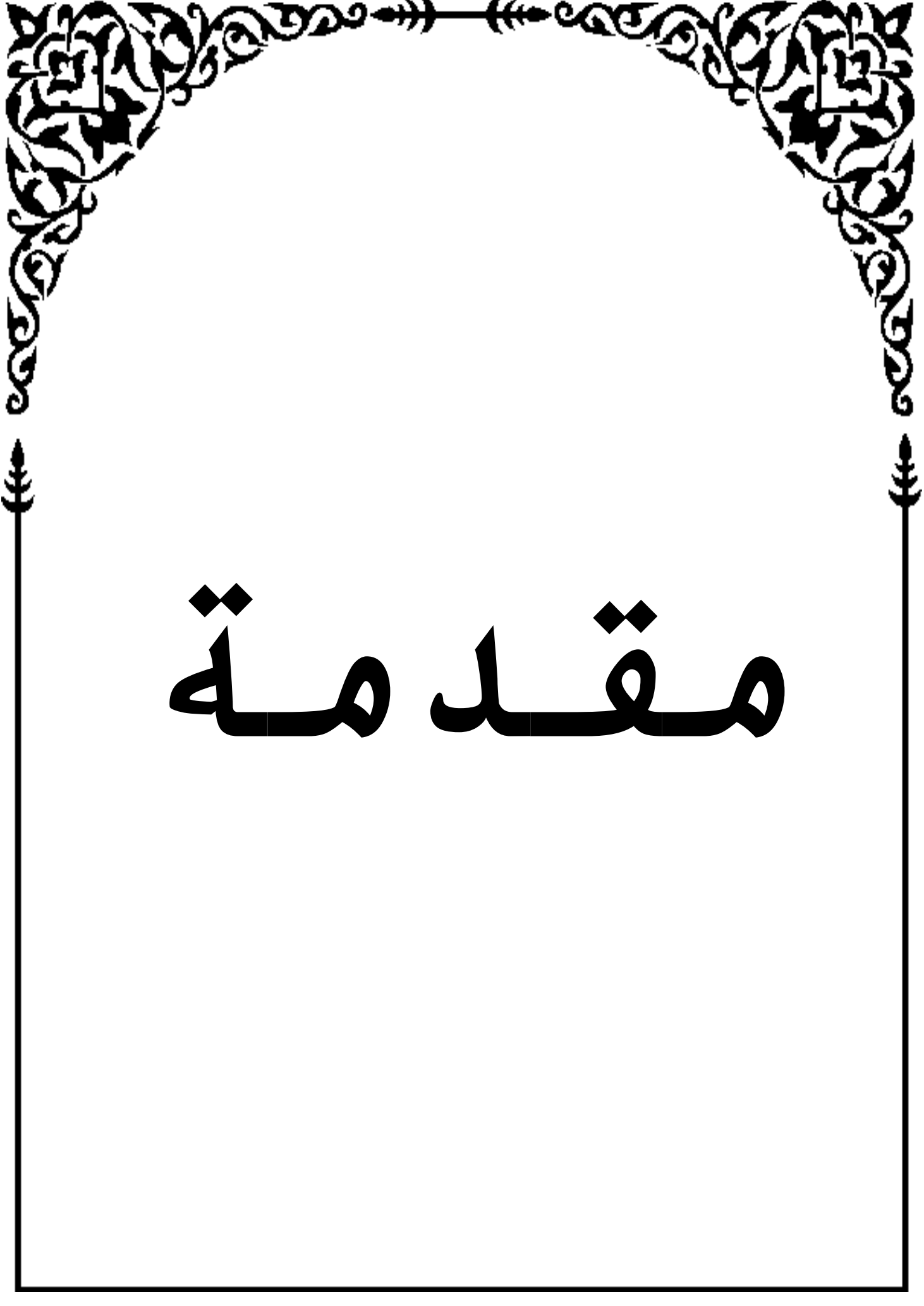
الكلمات المفتاحية : قياس محاسبي، قيمة عادلة، نظام محاسبي مالي، معلومات محاسبية.

ABSTRACT :

The study aimed at identifying the obstacles and challenges of applying the fair value, Considering fair value is the latest method of accounting measurement stipulated by international accounting standards, which Algeria has adopted through the application of the financial accounting system. In order to achieve the objectives of the study and become familiar with all aspects of the research, a group of previous studies and academic articles were used in the theoretical aspect, In the applied aspect, we relied on the interview method, Interviews were conducted at the level of the Finance Department of the Maintenance Directorate in Laghouat, in addition to the documents provided by the institution.

This study concluded that applying fair value helps increase the quality of accounting information by conveying the real situation of institutions and providing more appropriate and reliable financial information, However, its application faces several economic, social and legislative challenges that require work to address them and review the approved economic and fiscal systems to provide the appropriate conditions for adopting this method. Despite these obstacles, we have noticed a great desire to apply the fair value principle and the revaluation process.

Keywords: accounting measurement, fair value, financial accounting system, accounting information.



مقدمة

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار الطريقة الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، وتلبية حاجات مستخدمي هذه المعلومات وفق مايساعدهم على اتخاذ القرار السليم، حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، ولكل طريقة من طرق القياس مؤيدوها ومعارضوها خصوصاً أن كل واحدة من تلك الطرق يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية، وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

تبنت هذه الدراسة إحدى أساليب القياس المحاسبي والتي دار حولها جدل كبير، وهي أسلوب القيمة العادلة، التي من شأنها تغطية النقائص التي يعاني منها الأسلوب التقليدي المتمثل في التكلفة التاريخية التي سيطرت ولا تزال تسيطر على العرف المحاسبي في التقويم والقياس، و إعادة النظر فيما إذا كان يمكن الوثوق في المعلومات المتولدة عن هذه الطريقة، خاصة في ظل الظروف الحالية المحيطة بالبيئة المحاسبية والتي تتميز بعدم الثبات. إن تطبيق أسلوب القيمة العادلة يتطلب توفير الظروف الملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة منه، غير أن وجود بعض العوائق و التحديات البيئية والتشريعية تحول دون التطبيق الفعال لهذه السياسات المحاسبية. بغية التعرف على هذه التحديات سنحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة الإشكالية التالية :

إشكالية الدراسة :

- ما هي أهم التحديات التي تواجه تطبيق أسلوب القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي؟

(حالة مؤسسة الصيانة الوطنية لسونطراك بولاية الأغواط)

وتتفرع هذه الإشكالية إلى أسئلة فرعية كالتالي :

- هل يساهم النظام المالي المحاسبي في تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة؟
- هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المتطلبات اللازمة لتطبيق القيمة العادلة؟
- ما هي أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب القيمة العادلة ؟

فرضيات الدراسة :

- يساهم النظام المالي المحاسبي بشكل هام في تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
- لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المقومات اللازمة لتطبيق القيمة العادلة.
- توجد عدة صعوبات و عوائق تحد من تطبيق محاسبة القيمة العادلة.



أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتعرض لأحد أهم المواضيع الاقتصادية المطروحة اليوم على الساحة الاقتصادية، إذ تعتبر القيمة العادلة أبرز بدائل القياس المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، و ذلك من خلال التطرق لمضمون النظام المالي المحاسبي في هذا الخصوص.

إضافة إلى تسليط الضوء على أهم التحديات و الصعوبات التي تواجه تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال دراسة حالة في مؤسسة اقتصادية.

أهداف الدراسة :

- التعرف على مفهوم القيمة العادلة و مداخل تقييمها.
- إبراز أهمية الاعتماد على القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي.
- التعرف على مضمون النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقيمة العادلة.
- تسليط الضوء على أهم التحديات التي تعيق تطبيق القيمة العادلة.

دوافع و مبررات اختيار الموضوع :

يعود اختيار هذا الموضوع إلى عدة أسباب، نذكر منها ما يلي:

- كون الموضوع يتناسب مع التخصص المدروس.
- الميول الشخصي للموضوع كونه من أكثر المواضيع التي تطرح جدلا واسعا في المجال المحاسبي.
- الأهمية البالغة للقياس المحاسبي والتي تتجلى في مصداقية و واقعية القوائم المالية.
- تطوير المعارف المكتسبة حول الموضوع.
- الرغبة في التعرف على الصعوبات التي تواجه الموضوع في ظل النظام المالي المحاسبي.

حدود الدراسة :

الحدود الزمنية : تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 25 افريل 2024 إلى 23 ماي 2024.

الحدود المكانية : تمت الدراسة بمؤسسة الصيانة الوطنية لسوناطراك الاغواط- نشاط النقل بالأنابيب.

منهج الدراسة :

يهدف معالجة موضوع الدراسة و تحقيق الأهداف المرجوة منها تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري للدراسة استنادا على طبيعة الموضوع من كتب وأبحاث ومقالات منشورة في المجالات العلمية المحكمة والمجلات العلمية و أهم الدراسات التي تناولت الموضوع سابقا.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي لاختبار موضوع البحث من خلال الاعتماد على دراسة حالة في مؤسسة اقتصادية جزائرية، حيث تم جمع المعلومات اللازمة من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، الزيارات والملاحظات الميدانية، والمقابلات الشخصية.

الدراسات السابقة :

توجد عدة دراسات حول هذا الموضوع وقد تم تناوله من زوايا مختلفة. وسوف نعرض جملة من هذه الدراسات و التي تم الاستفادة منها.

نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2019 و2022.

أولا :دراسة هشام شلغام (2019)، بعنوان دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة قصدي مرباح ورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتحديات التي تواجهها في وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، وتعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لمعالجة متغيرات الدراسة، حيث تم توزيع استبيانته على 112 فرد من مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 106 مستوجب، حيث تم معالجة وتحليل إجابات باستعمال الأساليب الإحصائية متمثلة في الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي بالإضافة إلى برنامج spss v25.

من ابرز النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة :

- توجد علاقة طردية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية، و أوصت بضرورة تحسين بيئة العوامل المؤسسية.
- البيئة الجزائرية الاقتصادية والقانونية والمهنية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والإفصاح.
- مستوى تطبيق القيمة العادلة متوسط في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- عدم وجود إجراءات كافية من طرف الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

ثانيا: دراسة بن زاف لبنى (2020)، استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر، دراسة ميدانية.

تهدف الدراسة إلى التطرق إلى مفهوم القيمة العادلة وأسس المحاسبة على أساسها، تحديد مدى الحاجة لتبني القياس على أساس القيمة العادلة و حصر نطاق القياس على أساس التكلفة التاريخية، الوقوف على مدى قابلية البيئة الجزائرية لتطبيقها. توصلت الدراسة إلى أن الجزائر أخذت بمفهوم القيمة العادلة لما لها من أهمية كبيرة في تقديم معلومات مالية أكثر ملائمة و موثوقة، غير أن هذا المفهوم يواجه صعوبة في التطبيق بالنظر لكون المجتمع المحاسبي الجزائري لا يرقى لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية، و يرجع ذلك لنقص التعليم و التكوين اللازم في هذا المجال، إضافة لغياب أسواق مالية نشطة.

ثالثا: الإمام إبراهيم (2022)، بعنوان واقع ومعوقات القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الانفتاح نحو تطبيق المعايير الحاسبية الدولية، دراسة استطلاعية لأراء عينة من مهني وأكاديمي المحاسبة، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08 العدد 01 2017- ص232.

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي حاولنا من خلالها تحليل وتقييم العوامل المؤسسية التي يستند عليها هذا المبدأ ورصد الممارسة الفعلية له في الجزائر بعد مضي أكثر 10 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتحقيق ذلك تمت دراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة باستخدام أدوات البحث العلمي الممثلة أساسا في المقابلة والملاحظة و التحليل الوثائقي. توصلت الدراسة إلى أن المبررات التي تستند عليها القيمة العادلة والحجج الداعمة لتطبيقها تتنافى والعوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما تبين نتائج الدراسة أن أفراد العينة محل الدراسة لا يرون حاجة كبيرة لتطبيق القيمة العادلة لعدة أسباب لعل أهمها غياب متطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية.

رابعا: دراسة العزلي كمال، بلعة جويده (2022)، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية و العوائق العلمية، دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بولاية سطيف، مجلة التمويل و الاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07 العدد 01 ص211-231.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العلمية، ذلك من خلال معرفة واقع التطبيق و مدى تأثيرها بالعوامل المؤسسية. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لعوامل المؤسسية و واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر، السبب الرئيسي في ذلك هو غياب سوق مالي نشط.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تميزت هذه الدراسات عن سابقتها في كونها تطرقت لبعض الجوانب التي لم يتم التعرض لها أو التفصيل فيها سابقا، كما تم التركيز على طبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية لما تتميز به من خصائص عن باقي الدول في محاولة تطبيقها للقيمة العادلة، إضافة الى اسقاط عينة الدراسة على احدى اهم المؤسسات الوطنية الجزائرية.

صعوبات الدراسة :

- عدم تطبيق جل المؤسسات الاقتصادية لأسلوب القيمة العادلة.
- صعوبة الحصول على قيم عادلة لأصول و خصوم المؤسسة لإجراء المقارنة.
- قلة الاهتمام بموضوع الدراسة في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- المدة الزمنية لدراسة الموضوع تعتبر غير كافية بالنظر لأهميته.

هيكل الدراسة :

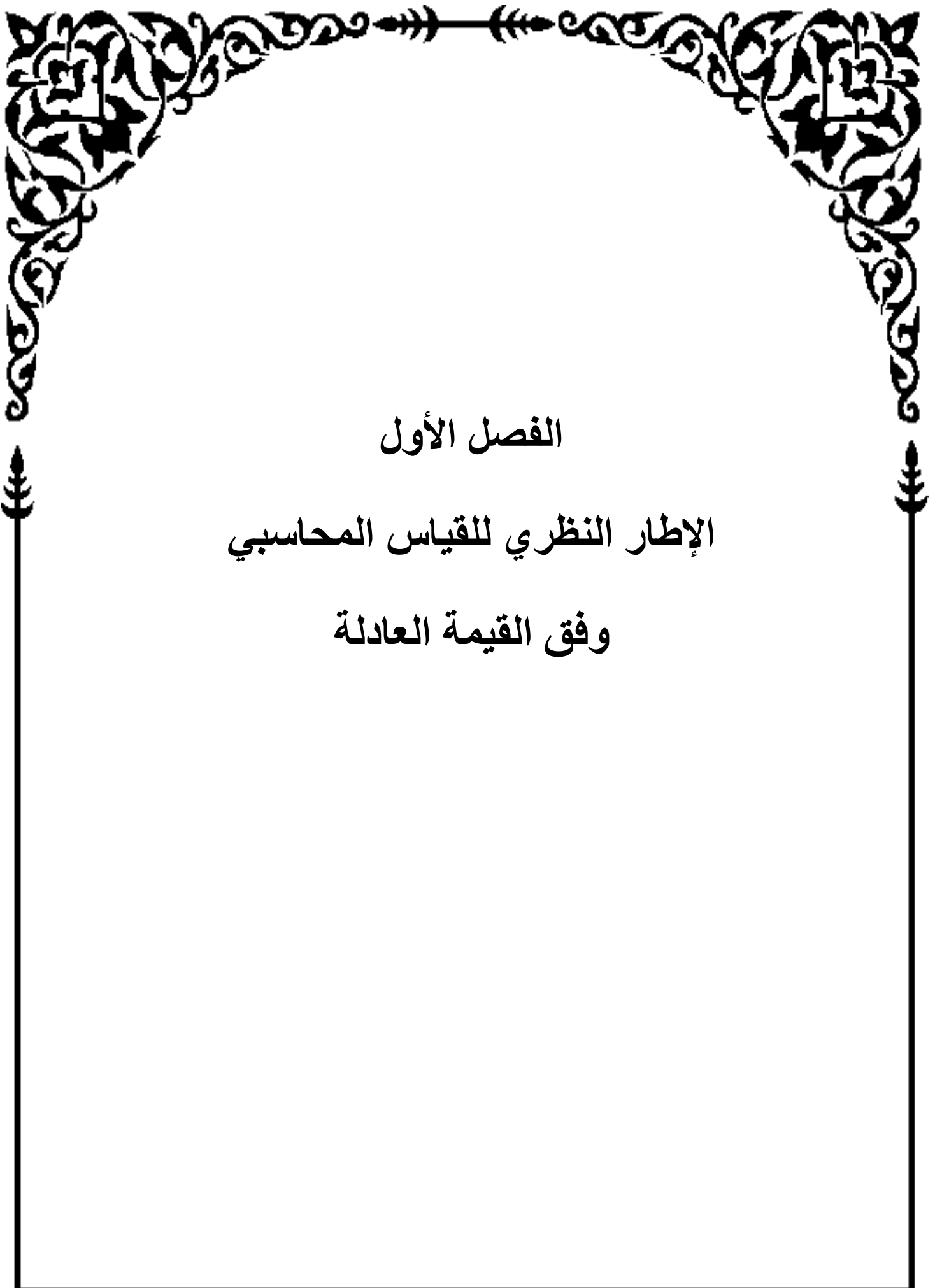
للإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة بصورة واضحة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين.

تم خلال الفصل الأول التطرق إلى الإطار النظري للدراسة حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث،تضمن المبحث الأول أساسيات حول القيمة العادلة، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه للقيمة العادلة في ظل النظام المالي المحاسبي، والمبحث الثالث تضمن التحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى الجانب التطبيقي الذي تكون بدوره من ثلاث مباحث، حيث تضمن المبحث الأول تقديم عام حول المؤسسة محل الدراسة و المؤسسة الأم، و في المبحث الثاني تم عرض المقابلات التي القيام بها في المؤسسة، أما في المبحث الثالث فتم التطرق لتحليل المقابلات و تفسيرها.

ختمنا هذا العمل بخاتمة عامة شملت ملخصا عاما لمضمون الدراسة مع تحديد النتائج المتوصل إليها إضافة إلى مجموعة من التوصيات والاقتراحات.





الفصل الأول

الإطار النظري للقياس المحاسبي

وفق القيمة العادلة

تمهيد :

عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تبني القيمة العادلة كأسلوب للقياس والإفصاح واعتبره أكثر مصداقية و موثوقية، إذ تم استحداث المعيار الدولي رقم 13 لإعداد التقارير المالية " قياس القيمة العادلة"، حيث يتفق جميع الأطراف حول أهمية استخدام القيمة العادلة في توفير احتياجات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم وترشيد أحكامهم. وعليه تضمن الإصلاح المحاسبي في الجزائر تغيير جذري في النظام المحاسبي بتبني النظام المحاسبي المالي SCF المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي من ضمن مخرجاته تطبيق مبدأ القيمة العادلة كأساس للتقييم يعكس القيم الحقيقية للأصول، ويساهم في رفع جودة و مصداقية المعلومات والقوائم المالية.

سنتطرق في هذا الفصل للإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة حسب ما جاء به المعيار الدولي IFRS 13، ومضمون النظام المحاسبي المالي SCF بخصوص هذا الموضوع، إضافة إلى تسليط الضوء على مختلف التحديات التي تحول دون تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

المبحث الأول : أساسيات حول القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية

تعتبر القيمة العادلة احدث أساليب القياس المحاسبي التي اقرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ISAB كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية. سنتطرق في هذا المبحث للإطار النظري للقيمة العادلة من خلال أربعة مطالب.

المطلب الأول : ماهية القيمة العادلة

لا شك بان مفهوم القيمة العادلة نقل النظرية المحاسبية إلى أفق جديدة وحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية و مدلولاتها في الأجل الطويل، لكن قبل التطرق إلى موضوع القيمة العادلة ونشأتها لابد من الحديث عن التكلفة التاريخية والأسباب التي جعلت الفكر المحاسبي يتجه نحو القيمة العادلة.

أولا :مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية، حيث تمثل التكلفة التاريخية النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذم يقوم على إثبات جميع المواد والحقوق والمصروفات و الالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة و المتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الحقيقية الفعلية و العادلة المتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة¹.

من مزايا التكلفة التاريخية أنها تمثل القيمة الحقيقية لحظة الحصول على الأصل، كما أنها تستند عموما على عمليات حدثت فعلا و ليست افتراضية، و تتلاءم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، فالتكلفة التاريخية ينظر لها عموما على أنها أكثر موثوقية و موضوعية خاصة في الحالات التي لا توجد سوق نشطة للأصول و الخصوم التي يراد قياس قيمتها العادلة إضافة لكون استخدامها يتيح إمكانية التحقق من صحة و دقة البيانات التاريخية المثبتة دفتريا. أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ الحياة ونشوء الالتزام فيتم تجاهله، وعليه فان البيانات المعدة وفق التكلفة التاريخية لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات القيمة الاقتصادية لوحدة النقد. بناءا على ذلك يشكل هذا المبدأ قيذا على ملائمة عملية القياس المحاسبي وهذا ما أدى إلى تزايد الضغوط الداعية إلى التقليل من أهمية التكلفة التاريخية لصالح القيمة العادلة.

¹سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و اثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية ، الجزائر ، 2018/2017، ص54.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

ثانيا : أصل تسمية القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة في اللغة العربية من خلال الفعل قيم، والفعل عدل، حيث يقال قيم الشيء تقييما أي قدر قيمته، وعادل بين الشيئين أي وزن بينهما وعادل الشيء بالشيء أي سواه به و جعله مثله قائما مقامه، والعدل هو الإنصاف و هو إعطاء المرء ما له و اخذ ما عليه¹.

أما في اللغة الانجليزية فقد ذكرت المعايير المحاسبية الدولية مفهوم القيمة العادلة باستعمال المصطلح المرادف لها و هو "Market Value" القيمة السوقية. و بالتالي فهي غالبا ما تستعمل مصطلح "Market-to-market" كمرادف لمصطلح "Fair Value"².

ثالثا :تعريف القيمة العادلة :

اهتمت المعايير الدولية بمفهوم القيمة العادلة و كيف يمكن الاستفادة منها لإعادة تقييم الأصول الملموسة و غير الملموسة و الاستثمارات و غيرها من البنود المحاسبية حتى ولو لم يكن هناك مقدرة على تحديد القيمة العادلة لأي بند ليتم الاعتراف به في القوائم المالية كمعالجة مباشرة أو كمعالجة بديلة مسموح بها أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة كي تضيفي على المعلومات المحاسبية خاصية الملائمة لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في النشاط الاقتصادي، حيث وردت تعريف عديدة لمفهوم القيمة العادلة نعرض البعض منها :

تعريف مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية IRS:

تعتبر مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية أول من وضعت تعريف للقيمة العادلة في مارس 1959 والتي تعرفها بأنها " السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وأن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية"³.

¹ مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، ط 4، مصر، 2004، ص 588.

² زين اودينة بوحفص، مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة. أطروحة دكتوراه. جامعة غرداية. الجزائر. 2022. ص 60.

³ زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور - عدد / 14 خاص (الجزء الثاني) ، كلية المنصور الجامعة - العراق، 2010، ص: 15.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IAS

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IAS القيمة العادلة في عدة معايير منها معيار المحاسبة الدولية رقم 21 الفقرة 08 على أنها "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة أصل به أو سداد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت¹".

و تناولت معايير المحاسبة الدولية IASB مفهوم القيمة العادلة في أكثر من معيار

حسب معيار المحاسبة الدولي 39 :

القيمة العادلة: "القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد التزام بها بين أطراف ذوي معرفة ورغبة في إتمام الصفقة وعلى أساس تجاري".

حسب معيار المحاسبة الدولي 16 :

القيمة العادلة للأصل " هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على دراية وراغبة، وحددت القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية".

حسب معيار المحاسبة الدولي 40 :

القيمة العادلة للأصل "هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية".

تعريف القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية: IFRS13

عرفها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة و الإفصاح عنها و الذي بدا سريانه بتاريخ 2013/01/01 في الفقرة الثامنة على أنها "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" أي سعر الخروج².

جاء هذا المعيار للتحديد الدقيق لمفهوم القيمة العادلة وضبطه، حيث قدم هذا المعيار إرشادات حول كيفية التقييم بالقيمة العادلة وليس فقط متى نقوم باستخدامها كباقي المعايير الأخرى التي تناولت القيمة العادلة بشيء من الغموض، و بالتدقيق في التعريف الذي جاء به هذا المعيار نجد أنه أوضح ما يلي :

¹ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 07.
² فارس بن يدير، تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص 16.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- حصر القيمة العادلة في السعر بدل القيمة، ومن هنا يتضح أن السوق هو المرجع الرئيسي لتحديد القيمة العادلة.
- استعمل مصطلح "بيع أصل" بدل "تبادل أصل" وبالتالي يتضح جليا أن المعيار أفهم أن القيمة العادلة هي سعر خروج وليس سعر دخول (التكلفة الاستبدالية) المعبر عنها بعبارة تبادل أصل.
- استعمل عبارة "السعر المدفوع نظير تحويل التزام" بدل "تسوية التزام" حيث نلاحظ أنه استبدل مصطلح التسوية بالتحويل، ذلك أن التحويل أشمل من التسوية يفهم منها إنهاء الالتزام بدفع المقابل النقدي، لكن التحويل قد ينهي الالتزام مقابل تغييره بالالتزام آخر.
- أوضح أيضا أن هذا السعر يتحدد بين "مشاركين في السوق" بدل بين أطراف مطلعة و رغبة" وبالتالي يوضح هذا المعيار أن السعر يتحدد في السوق بين المشاركين فيه وفق قانون العرض والطلب، وليس بين أطراف محتملة تتصف بأنها رغبة ومطلعة.
- أوضح التعريف أيضا أن هذا السعر المحدد من خلال السوق يكون "بتاريخ القياس" وعليه يتضح أن القيمة العادلة يمثلها السعر الحالي أي عند اللحظة التي نود فيها تقييم أصل أو التزام.

تعريف القيمة العادلة حسب المعايير الأمريكية FASB :

عرفها المعيار 157 بأنها السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل أو المدفوع لتسوية أحد الالتزامات في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس.¹

ما يمكن مقارنته من التعريفين السابقين :

- التعريف الوارد في المعيار الأمريكي 157 ينص بشكل صريح على سعر الخروج و هو السعر من وجهة نظر البائع في حين أن التعريف الوارد في IFRS لا ينص صراحة على سعر الخروج و لا على سعر الدخول و الذي يمثل السعر من وجهة نظر المشتري.
- التعريف الوارد في المعيار الأمريكي 157 يشير بشكل صريح إلى المشاركين في السوق في حين أن IFRS يشير إلى طرفين عالمين و راغبين في معاملة بين طرفين مستقلتين.
- بالنسبة للالتزامات فإن المعيار الأمريكي 157 يقوم على فكرة أن الالتزام ينقل (أي أن الالتزام يظل موجودو لكن بالنسبة للطرف المقابل) في حين أن التعريف الوارد في IFRS يشير إلى أن المبلغ الذي يمكن من خلال تسوية (أي سداد) الالتزام.

¹ سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

في حين عرف صالح رضا إبراهيم القيمة العادلة للأصل على أنها "ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة و راغبة في التبادل بعيدا عن ظروف التصفية، و في المقابل تعد القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية مع استبعاد أثر التصفية".¹

و يرى الباحث أن وضع تعريف موحد للقيمة العادلة من جانب كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB و مجلس معايير التقرير المالي الدولية IFRS يحقق التقارب و يقلل من أو يقضي على الفوارق بين المعايير المحاسبة التي يصدرها المجلسين و هو ما يؤدي إلى تسهيل المقارنة بين المعلومات المالية، وما هو يصب في النهاية لفائدة المستثمرين في كافة أنحاء العالم.²

رابعا : مرتكزات تطبيق القيمة العادلة

إن قياس القيمة العادلة يقوم على أربعة مرتكزات أساسية، وهي سعر التبادل، المعاملة المنتظمة، المشاركون في السوق، حيث أن مدى موثوقية القياس وفق القيمة العادلة يرجع إلى مدى توفر هذه المرتكزات فكلما توفرت بشكل كبير زادت درجة الموثوقية في المعلومة المالية المقاسة وفق القيمة العادلة، وهذا ما موضح في الشكل التالي:³

الشكل رقم 01: مرتكزات تطبيق القيمة العادلة



¹ سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و اثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018/2017، ص55.

² سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص57

³ نفسه، ص 57

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

المصدر: محمد الساسي بالنور، القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية-دراسة حالات تطبيقية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2018 ص59.

أ. سعر التبادل :

هو السعر الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية البيع أو التبادل وحسب IFRS13 فإن القيمة العادلة تحدد على أساس سعر الخروج (Exit Price) نتيجة لبيع أحد الأصول أو الدفع لتسوية أحد الالتزامات من معاملة تبادل افتراضية في تاريخ القياس من وجهة نظر أحد المشاركين في السوق، وهو المستحوذ على الأصل أو المدين بالالتزام.

ب. المعاملة المنتظمة :

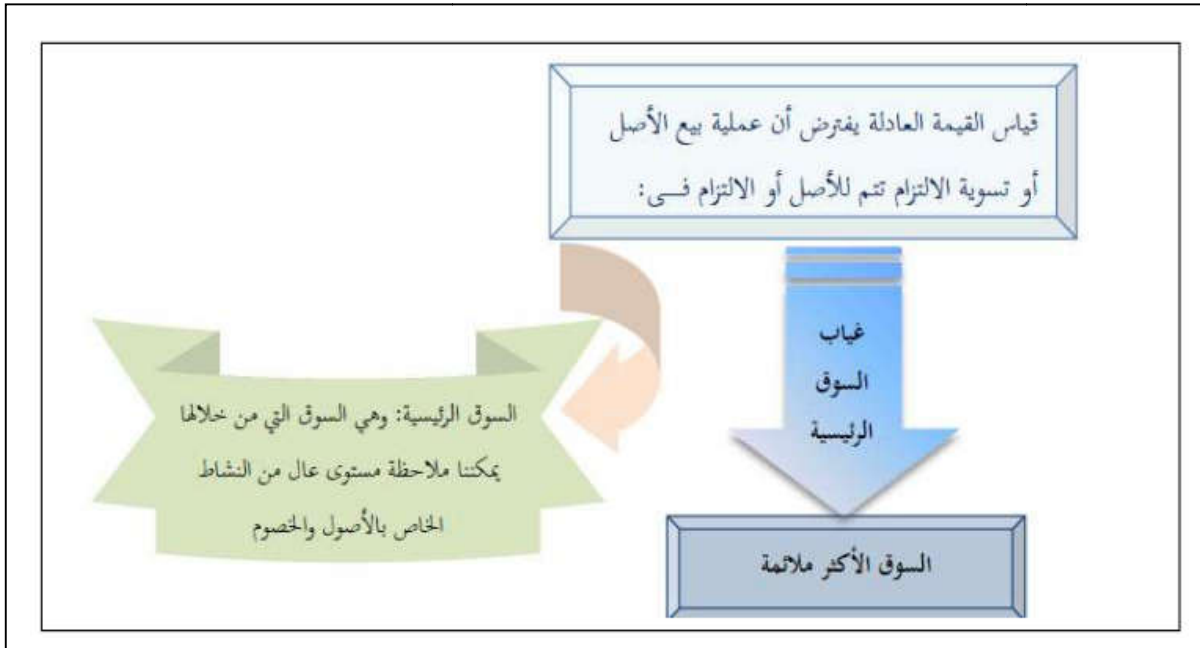
يتم التبادل من خلال معاملة منتظمة، و التي يمكن الحصول عليها من خلال الغاية الواجبة و ليس من خلال البيع الإجباري أو الصفقات الاضطرارية، و المعاملة المنتظمة بأنها معاملة يفترض أن تعرض على السوق لفترة ما قبل تاريخ القياس لإتاحة الفرصة للأنشطة التسويقية المعتادة و المألوفة التي تشمل تلك الأصول و الالتزامات و هي ليست معاملات إجبارية (حالة تصفية أو بيع اضطراري).

ج. سوق المعاملة :

عند قياس القيمة العادلة يفترض أن المعاملة لبيع الأصل أو تسوية التزام تحدث في السوق الرئيسية وفي غياب السوق الرئيسية يتم اللجوء إلى السوق الأكثر ملائمة، كما هو موضح في الشكل الآتي :

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

الشكل رقم(2) : كيفية اللجوء إلى السوق الأكثر ملائمة



المصدر محمد الساسي بالنور، القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية-دراسة حالات تطبيقية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2018 ص 61.

- **السوق الرئيسية :** هي السوق التي تقوم فيها المؤسسة التي تعد القوائم المالية ببيع الأصل الذي تستحوذ عليه أو تسوية الالتزام الموجود لديها بأكثر حجم و مستوى للنشاط لأصل أو الالتزام .
- **السوق الأكثر ملائمة :** هي السوق التي تقوم فيها المؤسسة التي تعد القوائم المالية ببيع الأصل أو تسوية الالتزام بالسعر الذي يعظم مبلغ الأصل الذي يمكن استلامه مقابل بيع الأصل أو يدني المبلغ الذي يتم دفعه لتسوية الالتزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف المعاملات التجارية في السوق في كلتا الحالتين (السوق الرئيسية و السوق الأكثر ملائمة) يجب أن يتم النظر من منظور المؤسسة على النحو الذي يسمح بوجود اختلافات بين المؤسسات المختلفة في النشاط.

د. المشاركون في السوق :

هم المشترون و البائعون في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر ملائمة) للأصل أو الالتزام، كما يجب توفر الخصائص التالية :

- الاستقلال عن المؤسسة التي تعد القوائم المالية أي أن لا يكون من الأطراف ذات العلاقة.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- المعرفة: يكون لديه فهم معقول بالأصل أو الالتزام و المعاملة على جميع المعلومات المتاحة.
- القدرة على التعامل مع الأصل أو الالتزام.
- الرغبة و الاستعداد للتعامل مع الأصل و الالتزام أي أن لا يكون لديه الحافز القسري والاضطرار للقيام بذلك.

المطلب الثاني : أهمية و أهداف و شروط تطبيق القيمة العادلة

أولا : أهمية تطبيق القيمة العادلة¹

برزت أهمية القيمة العادلة بشكل متزايد على المستوى الدولي في السنوات الأخيرة و كان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة، ويمكن إبراز أهمية القيمة العادلة في النقاط التالية :

- التأثير على الأسواق المالية : يتطلع المستثمرون دائما إلى المعلومات المالية التي تحقق لهم منفعة و تساعدهم على تقدير استثماراتهم و توقعاتهم المستقبلية، و استخدام القيمة العادلة يعمل على حماية المستثمرين و تحقيق الشفافية الكاملة لهم و جذب المزيد من الاستثمارات، مما يعتبر أداة هامة لنمو السوق و استقراره.
- التحقق من المخاطر الاقتصادية: تعد القيمة العادلة أداة لتقييم المخاطر و إدارتها حيث لا تعكس محاسبة القيمة العادلة فقط تسجيل و تبويب المعلومات بل تهتم أيضا بالمخاطر المحيطة باتخاذ القرارات و العوامل المؤثرة فيها مثل تغيرات أسعار الفائدة كالتضخم و تقلبات القيمة السوقية و مدى سيولة الشركة.
- تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها و ذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح و منافس يعكس الحقائق الاقتصادية.
- تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا هاما في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات هامة للإفصاح و العرض للمعلومات المالية.
- تساعد في تحسين التحليل المالي بإعطاء نسب تبين الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.

¹ سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص115

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- تعتبر أكثر ملائمة لكل من المستثمرين والمقرضين لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة و تسهل تقييم أدائها الماضي و التوقعات المستقبلية.
- تساعد المستثمرين على أداء استراتيجيات المؤسسات في إدارة استثماراتهم المالية، و خاصة فيما يتعلق بقيم و توقيت و درجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات المستقبلية.

ثانيا :أهداف تطبيق القيمة العادلة

إن المعلومات المحاسبية خاضعة لخصائص نوعية تتمثل في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والتي تحكم آلية وفعالية القرارات التي تتخذ من قبل المستخدمين والمبنية على تلك المعلومات ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام وتسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي:

- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية "قائمة المركز المالي" بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة فمفهوم القيمة العادلة مبني على أساس أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود.
- تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة يعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة.
- تمتلك القيمة العادلة قدرة تنبؤية عالية لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.
- اتفاق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- معالجة أي قصور ناتج عن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.
- يرى معدو المعايير المحاسبية أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة الواسعة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.
- تمكين المؤسسة من قياس أدائها المالية بالقيم لعدد من العمليات الداخلية بهدف اتخاذ القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.
- إدارة و قياس المخاطر .

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

ثالثاً: شروط تطبيق القيمة العادلة

يوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 أن قياس القيمة العادلة يتطلب على المنشأة أن تحدد ما يلي:¹

- الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه: عند قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام سواء كان مستقلاً أو مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الخصائص المرتبطة بالأصل أو الالتزام مهما كان وهذه الخصائص تشتمل: "حالة الأصل وموقعه" و"القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه إن وجدت".
- بالنسبة للأصول غير المالية، أفضل استخدام ممكن للأصل وما إذا كان الأصل مستخدماً إلى جانب أصول أخرى أو على أساس مستقل: يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له، حيث يتم استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بطريقة تزيد من قيمة الأصل.
- السوق الذي ستم فيه المعاملة ذات العلاقة بالأصل أو الالتزام: يفترض عند قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تسوية الالتزام تحدث في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام. وفي حالة غياب السوق الأصلي، تكون السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام، ويعرف السوق الأصلي بأنه: "السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام"، بينما تعرف السوق الأكثر ربحاً بأنها "السوق التي تزيد القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل".
- أساليب التقييم التي يعد إتباعها مناسباً عند تقييم القيمة العادلة: يتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي توفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة.

¹ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

إضافة لما سبق لابد من توفر جملة من الشروط التي تسمح بتطبيق القياس وفق القيمة العادلة بكل كفاءة وفعالية و هي كالتالي :

- وجود سوق نشط من اجل توفير المعلومة لان القيمة العادلة من مزاياها أن تكون أقرب إلى الواقع وفيحال عدم وجوده يتم استخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية.
- توفر الكوادر و الأشخاص المؤهلين للتعامل مع القيمة العادلة.
- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة.
- أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط بعيدة عن ظروف التصفية والإفلاس.

المطلب الثالث : مداخل و مستويات قياس القيمة العادلة

أولا :مدخل قياس القيمة العادلة

حدد المعيار الدولي لعداد التقارير الماليةIFRS13 ثلاثة مداخل رئيسية لتقييم و قياس القيمة العادلة،بحيث يتعين على المؤسسة استخدام أساليب التقييم أو المدخل الذي يعتبر ملائم للظروف و يوفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة وفقه للعملية المنظمة لبيع أصل أو نقل التزام بين المشاركين في السوق في تاريخ لقياس وفقا لظروف السوق الحالية. تتمثل هذه الأساليب في¹:

مدخل السوق Market Approach :

يعتمد هذا المدخل على الأسعار و المعلومات الأخرى الملائمة الناتجة عن عمليات السوق للأصول والالتزامات أو مجموعة من الأصول و الالتزامات المماثلة أو المطابقة و يساعد هذا المدخل على استخدام مصفوفة التغير و التي تعتبر أساسا لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية مثل الاستثمارات المالية في السندات دون الاعتماد فقط على الأسعار الرسمية للأوراق المالية المحددة، و لكن عن طريق علاقة هذه الاستثمارات بأسعار الاستثمارات المالية القياسية في السوق.

¹العزلي كمال، بلعة جويده،واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العلمية – دراسة استقصائية، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، مجلة التمويل والاستثمار و التنمية المستدامة، المجلد07/ العدد01. جوان 2022 ص217.

مدخل الدخل : Income Approach :

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصصة، وعلى ضوء هذا المبدأ فإن قياس القيمة يعكس توقعات السوق الحالية على هذه القيم المستقبلية، ومن أمثلتها "أساليب القيمة الحالية"، "طريقة فائض الربح لعدة فترات" وتستخدم هذه الطريقة لقياس بعض الأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحث و التطوير.

مدخل التكلفة : Cost Approach :

يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصول الموجودة بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الأصل الموجود بتكلفة اقتناء أصل بديل ببطاقة مشابهة للأصل الموجود بالمؤسسة في تاريخ القياس.

ثانيا : مستويات قياس القيمة العادلة¹

يصنف المعيار الدولي IFRS13 مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاثة مستويات متسلسلة بشكل هرمي حسب أولوية كل صنف من هذه المدخلات، حيث يعطي التسلسل الهرمي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة في الأسواق النشطة للموجودات و المطلوبات المتماثلة، و يعطي ادني أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد، و ذلك كما يلي :

مدخلات المستوى الأول :

مدخلات هذا المستوى عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة و التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها في تاريخ القياس، إذ يعتبر السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة و يجب استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة كلما أمكن ذلك، ويتم التركيز في المستوى الأول على تحديد كل مما يلي:

- السوق الأصلي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأصلي.

¹العزلي كمال، بلعة جويده، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العلمية – دراسة استقصائية، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، مجلة التمويل والاستثمار و التنمية المستدامة، المجلد07/ العدد01. جوان2022.ص 217.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- ما إذا كان بإمكان المؤسسة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس.

نشير إلى تعريف السوق النشط وفقا للمعيار IFRS13 بأنه السوق الذي تتم به معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر. كما يعرف أيضا بأنه "السوق التي تتوفر فيها جميع الشروط التالية :

- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.
- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت.
- تكون الأسعار متاحة للجمهور.

مدخلات المستوى الثاني :

هي مدخلات بخلاف الأسعار المعلنة و المدرجة ضمن المستوى الأول، والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة.
- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة.
- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام باستثناء الأسعار المعلنة، على سبيل المثال "معدلات الفائدة" و "منحنيات العائد" الملحوظة لفترات معلنة و معروفة.
- التقلبات الضمنية.
- هوامش الائتمان.
- إذا تم إجراء تعديلات على مدخلات المستوى الثاني و كانت التعديلات جوهرية لقياس القيمة العادلة و كان التعديل يقدم مدخلات غير مرتبة هامة فإنه يتم ضبط القياس إلى المستوى الثالث للتسلسل الهرمي للقيمة العادلة.¹

مدخلات المستوى الثالث :

مدخلات المستوى الثالث هي مدخلات غير مرئية للأصل أو الالتزام و تستخدم في حالة عدم توفر المدخلات المرئية لقياس القيمة العادلة.

¹IFRS 13 Para 82 – 85

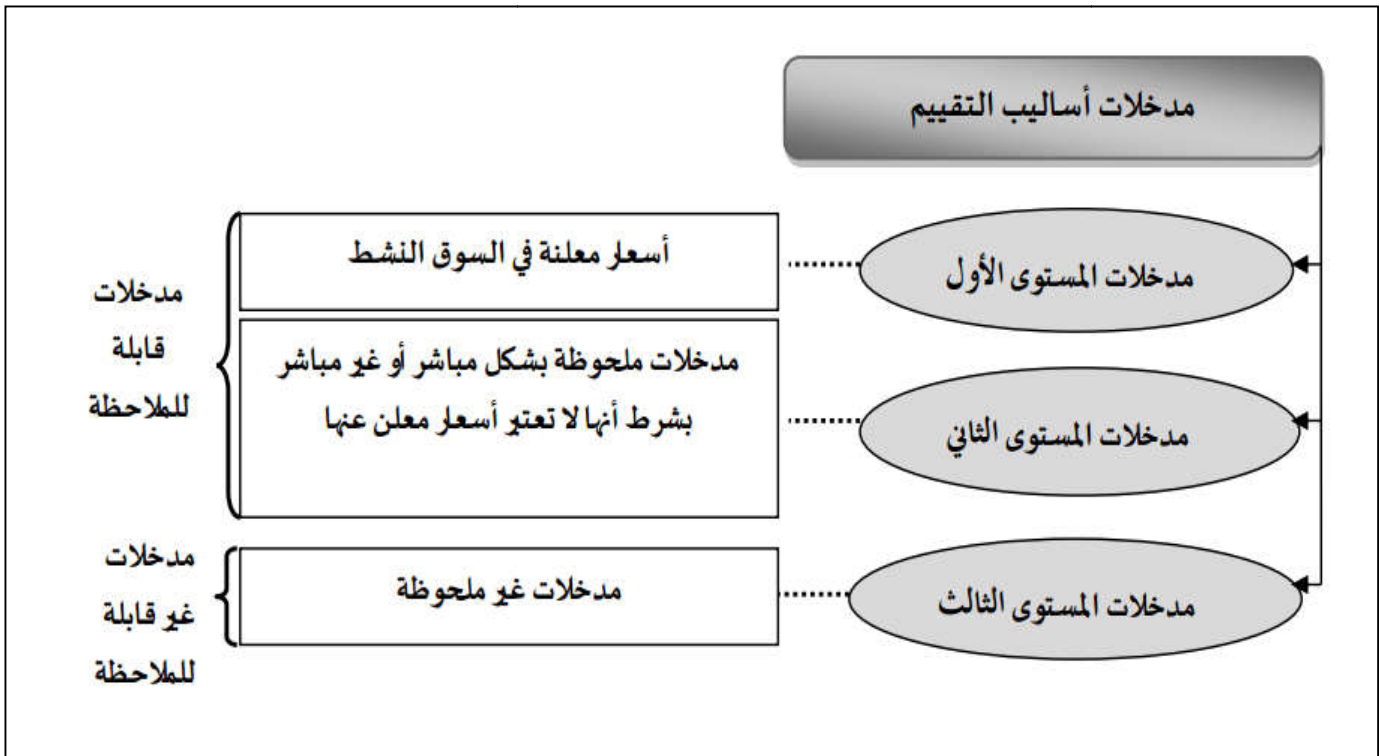
الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

و هذا يدل على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 يسمح بقياس القيمة العادلة حتى في الحالات التي يمكن أن يكون فيها قليل من النشاط في السوق التي يتداول فيها الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس.

مع العلم أنه يجب أن يراعى عند استخدام أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة أن تعظم من استخدام أقصى قدر ممكن من المدخلات القابلة للملاحظة، وأن تقلل لأدنى حد ممكن من استخدام المدخلات غير القابلة للملاحظة.

وتعطي الأولوية القصوى لمدخلات المستوى الأول المتمثلة في الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة بينما يعطي الأولوية الدنيا لمدخلات المستوى الثالث لكونها مدخلات غير ملحوظة. و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 03 : مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة



المصدر: قوادري عبلة.فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ظل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13. في البيئة الجزائرية. دراسة استقصائية. مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.

جامعة سطيف.الجزائر.المجلد 20/ العدد 01-ديسمبر 2020.ص172

المطلب الرابع : مزايا و انتقادات تطبيق القيمة العادلة

أولا :مزايا تطبيق القيمة العادلة

جاء استخدام القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية ولتحقيق عدة مزايا لمستخدميها أبرزها ما يلي :

- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية و هي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي نتيجة الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية.
- عند تقييم الأصول و الالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي و نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.
- يرتبط تطبيق مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني و الذي يعكس الصورة الفعلية الأداء المؤسسة.
- عملية الإفصاح وفقا لمنهج القيمة العادلة تساهم في تحقيق شرط الكفاءة للسوق المالي و بالتالي استجابة السوق لمعلومة القيمة العادلة وتشجيع المستثمرين على الاستثمار بشكل أكبر وخصوصا أن عملية الإفصاح تضيف لديهم الإحساس بالأمان.¹
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.
- تساعد القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي بتوفير مؤشرات تقيس الواقع الفعلي لأداء المنشأة.
- تعكس القيمة العادلة في كثير من الأحيان تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية.
- تمكين المؤسسة من قياس أدائها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.
- تساهم القيمة العادلة بشكل كبير في كشف عيوب التسيير بالمؤسسات.

¹روحي وجدي عبد الفتاح عواد ،محاسبة القيمة العادلة و أثرها على الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2010، ص53.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يساعد في اتخاذ القرارات استثمارية و تجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات الاختيار بين البدائل و قرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الشراء لوحدة ما، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات ملائمة عالية.
- تساعد القيمة العادلة في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، فكلما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي كلما اثر ذلك دعم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية و المالية و بالتالي التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات" مبدأ الإفصاح و الشفافية".
- يسمح القياس القيمة العادلة بتعزيز الرقابة الإدارية للمؤسسة فهي توفر قاعدة بيانات للمسيرين تمكنهم من متابعة الحسابات و الرقابة.

ثانيا :انتقادات تطبيق القيمة العادلة

على الرغم من المزايا السابق ذكرها لاستخدام القيمة العادلة و التأييد الكبير الذي تلقاه، إضافة لتصدرها معظم المعايير المحاسبية الصادرة حديثا إلا أن اعتمادها في القياس لم يقدم برنامجا متكاملًا للاعتراف والقياس والإفصاح المالي، وعليه لا تزال القيمة العادلة تواجه عدة انتقادات على أساس أنها لا تخلو من القصور في بعض جوانبها، و من أهم ما يعاب عليها ما يلي¹:

- إن الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- تعدد طرق وأساليب القياس المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط، فيتطلب الأمر وضع تقديرات ذاتية للقيمة العادلة تقتصر إلى حيادية القياس.
- وجود تعارض واضح بين مفهوم القيمة العادلة و المبادئ و الأسس المحاسبية كالحيلة والحذر والتكلفة التاريخية.
- تعتبر القيمة العادلة خطوة غير عادية وتخرج عن المفاهيم المحاسبية التقليدية.
- تتحقق الإيرادات من استمرارية الوحدة الاقتصادية عبر الزمن و ليس من تقلبات أسعار قصيرة الأجل.

¹سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص60

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.
- صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الأصول والاستثمارات طويلة الأجل، بسبب عدم توافر السوق النشطة من ناحية، وتعقد بعض المعالجات من ناحية أخرى.
- تعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة و صعوبة فهمها.
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف وأعباء إضافية للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة، خاصة إذا ما تم الاستعانة بمستشارين أو خبراء خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة.
- يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق معيار القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول البيانات والمعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.
- اعتماد القيمة العادلة قد يسبب مجالا أكبر لتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة.
- قد تضطر المؤسسة عند اعتماد أسلوب القيمة العادلة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج و الأنظمة الداخلية، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة للمنافسين.
- قد تزيد التكاليف للتقدير عن المنافع المرجوة منها.
- الكثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية و يعتمد في تقييمها على التكلفة التاريخية.

المبحث الثاني: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي

سعيًا منها لمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية قامت الجزائر بداية من سنة 2010 بالتحول من العمل وفق المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي يخضع لمعايير المحاسبة الدولية في خطوة نحو توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، و تناول النظام المحاسبي المالي (SCF) محاسبة القيمة العادلة من حيث استخدامها في التقييم وإعادة التقييم للأصول و الخصوم تحت تسمية القيمة الحقيقية و هذا في النسخة العربية للجريدة الرسمية بينما ظهرت باسم *La juste valeur* في النسخة الفرنسية. سنتطرق في هذا المبحث لأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقياس على أساس القيمة العادلة.

المطلب الأول : تقديم عام للنظام المالي المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي تغيرًا جذريًا في مجال التوحيد المالي والمحاسبي و خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية والاقتصاد المخطط، حيث كان يعاني هذا الأخير قصور كبير في خدمة مستعملي معلوماته المحاسبية.

أولاً : تعريف النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و أصبح إلزاميًا وساري المفعول بداية من الفاتح جانفي سنة 2010.

وعرف قانون المحاسبة المالية النظام المحاسبي المالي بأنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونتائجه و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارًا تصوريًا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، نص المادة 03، ص 03.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

ويمتاز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة وهي¹:

- اعتماد الحق الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكييف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري واللاإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، الذين يملكون المعلومات المالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- إمكانية تطبيق المؤسسات الصغيرة لنظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي

يمكن حصر أهم خصائص النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية²:

- نظام معلومات هدفه تنظيم المعلومات المالية.
- يساهم في إعداد كشوف مالية تعكس المركز المالي للمؤسسة.
- يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية قابلة للقياس النقدي.
- يساهم في تقييم أداء المؤسسة.

¹ بن اودينة بوحفص، مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، مرجع سابق، ص192.
² عزوز مخلوفي. النظام المحاسبي المالي كإطار لتصوير معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية. حالة الأصول المادية.

اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة. جامعة عمار تليجي الاغواط. 2016/2015. ص132.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

ثالثا : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02،04،05 من قانون 07-11 مجالات تطبيق هذا النظام، حيث نص على أن كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم¹:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

رابعا: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يطمح تبني النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها²:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليوافق و يوافق الأنظمة المحاسبية الدولية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- تعزيز مكانة و ثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارة العالمية.
- العمل على ترسيخ أسس حوكمة المؤسسات.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

¹ نفس المرجع السابق، المواد: 02،04،05، ص03

² سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة. مرجع سابق ذكره. ص140.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشفافيتها.
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافية تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصادقية.

خامسا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يعتبر المبدأ المحاسبي قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العملي و قد حدد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مجموعة فرضيات و مبادئ محاسبية و المتمثلة في :

1- الفرضيات المحاسبية:

1-1- محاسبة التعهد: وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسة مسك محاسبة على أساس الاستحقاق، وهذا يعني انه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، و عندما ينشأ الحق أو الدين، و هو عكس المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية التي تخصها.

1-2- استمرارية الاستغلال : يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل، و عليه يقتضئ انه ليس للمؤسسة نية أو حاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل هام، و في حالة وجود هذه الحاجة أو النية فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة تكون المؤسسة مجبرة على الإفصاح عن ذلك، و عموما يفترض المحاسبون دائما بان المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون وجود اجل محدد لذلك.

2- المبادئ المحاسبية:

1-2- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يقصد به أن جميع المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

المؤسسة، أو ما يمكن أن تدره هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني.

2-2- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و الأعباء و تعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند معاينتها، دون الأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار.

2-3- مبدأ الصورة الصادقة: القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضع المالية للمؤسسة، والصورة الصادقة تتضمن احترام القواعد المحاسبية و إعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضع المالية و الأداء المالي و سيولة الخزينة.

2-4- مبدأ الحيطة و الحذر: يقصد به الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى التضخيم و الإفراط في قيمة الأصول و الإيرادات و التقليل من قيمة الخصوم و التكاليف.

2-5- مبدأ الأهمية النسبية: يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة.

2-6- مبدأ استمرارية الطرق: يقصد به تطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات السابقة حاليا و مستقبلا، و هذا لأن انسجام المعلومات المحاسبية و قابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يتطلب دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات.

سادسا: بنية النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي من سبعة أصناف أساسية وهي كما يلي :

- الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة.
- الصنف الثاني: حسابات التثبيات.
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية.
- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- الصنف الخامس: الحسابات المالية.
- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

المطلب الثاني: أساليب القياس وفق النظام المحاسبي المالي

اعتمد النظام المحاسبي المالي في تقييم الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة عامة للقياس، في حين اعتمد إلى جانبه و حسب بعض الشروط أساليب أخرى للتقييم وذلك بموجب القرار رقم 19 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومن بين المواد في طيات هذا القرار المادة 16 منه والتي تنص على "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم و المنتجات والأعباء و تعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان اثر تغيرات الأسعار أو القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول البيولوجية و الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية". تتمثل هذه الأساليب في:

- **القيمة الجارية:** تمثل الثمن المقدم أو ما يعادله و الذي يمكن دفعه حالياً للحصول على نفس الأصل أو أصل مماثل، وهي تمثل الثمن النقدي غير المخصوم أو ما يعادله و الذي يجب دفعه حالياً لتسوية الخصم.¹
- **صافي القيمة القابلة للتحويل:** هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط العادي بعد طرح التكاليف التقديرية اللازمة لتهيئة المخزون و إتمام عملية البيع، الفرق بينها و بين القيمة العادلة أن الأولى تمثل المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه فهي خاصة بالمؤسسة، في حين الثانية تمثل المبلغ الذي يتمبه مبادلة الأصل بين طرفين في السوق فهي ليست قيمة خاصة بالمؤسسة بل تتحد وفق معطيات السوق.
- **القيمة النفعية:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أن تنشأ عن الاستخدام المستمر للأصل و التنازل عنه في نهاية عمره الإنتاجي.
- **القيمة الحالية المخصوم:** تتمثل في قيمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية بمخصومة بمعدل للخصم إلى قيمتها الحالية.

ان الهدف الأساسي من هذه الطرق هو تقديم معلومات ملائمة لمستخدمي هذه المعلومات، تتصف بالصحة و الدقة والموثوقية.

¹ سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص 147

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

كما سمح النظام المحاسبي المالي بمعالجة مجموعة من الأصناف المحاسبية بالقيمة العادلة وفق شروط محددة بهدف الوصول إلى تقييم أدق.¹

المطلب الثالث: القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي

ظهرت القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي في الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي حيث لم يكن لها أثر في المخطط الوطني المحاسبي. حيث تبنى النظام المحاسبي المالي SCF نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية" حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".²

و يشير هذا التعريف إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة.

كما عرفت المادة السادسة من النظام 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلقة بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها "المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على إطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط المنافسة العادية".

ما يلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، كما أشار SCF إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي اوجب توافرها على الشروط التالية :

- تجانس العناصر المتفق عليها في السوق
- عادة يمكن أن يتواجد بها باعة و مشتررون متفقون في كل وقت.

¹ نفسه، ص 148

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 25، 19 مارس، 2009، ص 87.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- تكون الأسعار المدرجة في متناول الجمهور.

و يرجع هذا لكون السعر السوقي في سوق نشطة هو أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة وأكثرها موثوقية، في حين أن أساليب القياس الأخرى للقيمة العادلة يراعى فيها الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة، على أن تبقى جميع الحالات ذات درجة موثوقية مقبولة على الأقل.

المطلب الرابع : استخدامات القيمة العادلة وفقا للنظام المحاسبي المالي

يعتبر القياس المالي احد الوظائف الأساسية للمحاسبة، و نتيجة له يكون للقوائم المالية أهمية خاصة عند مستخدميها خاصة إذا كانت ذات مصداقية عالية. و فيما يلي العناصر المقاسة بالقيمة العادلة من طرف النظام المحاسبي المالي الواردة في الفصل الثاني من القرار الصادر في 26 جويلية 2008 و المتعلقة بتحديد طرق التقييم والتسجيل المحاسبي والملخصة كالتالي¹:

- **عقارات التوظيف:** يتم تسجيل العقارات في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيات عينية إما بتكلفتها التاريخية بمعنى التكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة، وإما على أساس القيمة العادلة.

- **الأصول البيولوجية:** يتم تقييم الأصل البيولوجي عند إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي نهاية كل سنة مالية بقيمته الحقيقية (القيمة العادلة)، حيث يطرح منها المصاريف المقدرة عند نقطة البيع، أما الخسارة والربح الناتجان عن تغير القيمة الحقيقية منقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية.

- **الأصول المالية غير الجارية:** يتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية والتي تتمثل على وجه الخصوص في :

- السندات التي يتم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.
- السندات التي يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة، يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة عموما.

¹العزلي كمال، بلعة جويده، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العلمية. مرجع سابق. ص 217.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- **الإعانات:** لا تدرج الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بان المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، وبيان الإعانات سيتم استلامها.
 - **القروض و الخصوم المالية الأخرى:** تقيم القروض و الخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي تساوي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.
 - **الأعباء والمنتجات المالية:** تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسابان تبعا لمرور الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من اجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، و كمنتجات مالية في حسابات البائع.
 - **عقود الإيجار التمويلي:**
 - **عند المستأجر:** يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار أيهما اقل.
 - **عند المؤجر:** المالك أو الموزع للملك المستأجر يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة بالنسبة لمبيعاتها النافذة، و عليه فان الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.
- يمكن تقديم ملخص عن بعض العناصر و البنود التي يعتمد تقييمها على أساس القيمة العادلة من خلال النظام المحاسبي المالي في الجدول الموالي :

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

جدول رقم(01): ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر البنود من خلال SCF

العناصر	أسلوب القياس
عقارات التوظيف	القيمة العادلة إذا كانت أكثر صدقا، وإلا فطريقة التكلفة.
الممتلكات و المعدات	عند إعادة التقييم يأخذ بالقيمة السوقية، والتي تعتبر قيمتها العادلة
الأصول البيولوجية	الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة، كما هو الشأن عند عملية إعادة التقييم
تدهور أو تدني قيمة الأصول	عند إعادة تقييم الأصول يتم الاعتماد على قيمتها العادلة
الأدوات المالية	تم الاعتراف الأولي بالتكلفة أو القيمة العادلة، كما يتم إعادة تقييمها بقيمتها العادلة في نهاية كل دورة مالية

المصدر :بونعجة سحنون ،"أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر "مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة أحمد يحيى
الونشريسي، تسمسليت، المجلة ،4العدد1، ص13.

المبحث الثالث : تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

المطلب الأول : تقديم للبيئة المحاسبية الجزائرية

يشهد الواقع المحاسبي العالمي تطورات سريعة يوما بعد يوم، إذ تسارع كل دول العالم لمواكبة هذا التطور الذي أضحي ضرورة حتمية لا مفر منها، الجزائر وعلى غرار باقي الدول اعتمدت نظاما ماليا محاسبيا يهدف إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة تخدم مختلف المستعملين وخاصة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين، وفي الواقع فإن تحقيق جوهر هذا النظام مرتبط بمدى وجود بيئة اقتصادية ملائمة، تتكون من مجموعة من الأنظمة المتوافقة والمتجانسة. وفي ما يلي سنتطرق لأبرز مكونات البيئة المحاسبية في الجزائر و المتمثلة في:

أولا : السوق المالي

يعتبر السوق المالي احد الدعامات الأساسية التي تبنى عليها اقتصاديات الدول بحيث كلما كان أدائه جيد و فعال كلما ساهم في دعم و تطوير التنمية الاقتصادية بشكل عام، لم يكن نظام الاقتصاد الموجه الذي كانت تتبناه الجزائر مشجعا على تواجد سوق مالي، إلا انه و في أعقاب الإصلاحات الاقتصادية والمالية التي شرعت فيها الجزائر في نهاية الثمانينيات عمدت الدولة إلى إنشاء سوق مالي ليكون أداة مساعدة في التنمية الاقتصادية من خلال جمع المدخرات وتنويع مصادر تمويل الاقتصاد و تشجيع الخصخصة، لكن ما يلاحظ هو عدم قدرة هذه السوق على القيام بدورها كما ينبغي رغم توفر كل الهيئات المنظمة والهيكل اللازمة، و يتمثل المشكل الرئيسي للسوق المالي في الجزائر في قلة الأدوات الاستثمارية المتاحة للتداول وعدم تنوعها واقتصارها على عدد محدود جدا من الأوراق المالية التقليدية والمتمثلة في الأسهم والسندات، إضافة إلى ضعف حجم التداول وقلة عدد الشركات المدرجة فيها.¹

فمن بين أسباب نجاح وقيام الأسواق المالية تنوع الأدوات المالية المتداولة في السوق ووجود قدر كافي من المدخرات المحلية والدولية المعروضة للاستثمار مع وجود الطلب عليها وكذا ربط الأسواق المالية محليا وإقليميا ودوليا، وعليه يمكن القول أن سوق السندات أو السوق المالي في الجزائر لا يزال في

¹ الامام ابراهيم، واقع و معوقات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الانفتاح على نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، دراسة استطلاعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08، العدد 01/2022 ص 222.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

مراحلته الأولى و يعاني من ضعف وقصور كبيرين، و يرجع ذلك لعدة مبررات وأسباب ذات أبعاد ثقافية واقتصادية واجتماعية مختلفة.

ثانيا: النظام المصرفي

مرت البنوك في الجزائر في تطورها بعدة مراحل، واتسمت كل مرحلة بخصائص مختلفة، فبعد الاستقلال ورثت الجزائر جهازا مصرفيا متنوعا قائما على أساس النظام الرأسمالي الذي يتوافق مع البيئة الفرنسية، ما دفع السلطات الجزائرية على إنشاء جهاز مصرفي يتوافق مع واقع الجزائر.

فكانت البداية سنة 1966 بتأميم البنوك الأجنبية لتصبح بنوكا عمومية لتحقيق الأهداف الاشتراكية، بعد ذلك احتفظت البنوك الجزائرية بنفس تركيبها وأهدافها إلى غاية الثمانينات من القرن الماضي اين جاء إصلاح المنظومة البنكية، بتعديل النصوص التشريعية والتنظيمية، حيث أصدر القانون رقم 12-86 الصادر في 19-08-1986 والمتعلق بنظام البنوك وشروط الإقراض، والقانون رقم 90-10 المؤرخ في 14-04-1990 والمتضمن قانون النقد والصرف الذي أحدث القطيعة مع الممارسات -السابقة، فقد سمح بتأسيس محيط بنكي جديد يتماشى أكثر مع التوجه نحو تحرير الاقتصاد كما سمح بترشيد العمل البنكي وبروز المنافسة. لكن سرعان ما توقف هذا التطور الإيجابي بسبب بنك الخليفة وقضية البنك الصناعي التجاري، اللتين أثرتا على مسار تطور القطاع الخاص بالجزائر.

وتتميز البنوك التجارية حاليا بسيطرة القطاع البنكي العمومي على نسبة تفوق 90% من السوق، في مقابل ثبات حصة القطاع البنكي الخاص عند مستويات متدنية، وبصورة لا تساير طبيعة التوجهات الاقتصادية للدولة. لكن وعلى الرغم من الجهود المبذولة لتحسين واقع النظام المصرفي الجزائري، إلا أنه يعاني من عدة عوائق وصعوبات.¹

ثالثا: النظام الجبائي

تعتبر الجباية أداة أساسية مؤثرة ومحركة للنشاط الاقتصادي، لذلك دوما تحاول كافة الدول بما فيها المتقدمة والسائرة في طريق النمو، تكييف سياساتها الجبائية مع الواقع الاقتصادي المعاش، و تسعى الدولة الجزائرية تحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب، وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها الضريبة، باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي و الاجتماعي، كما أنها تشكل أهم مصدر لتمويل

¹مخلوف في نعيمة. مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية 2016. جامعة الجزائر 3. ص 125.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

خزينة الدولة، وللضريبة تعريفات عدة لعل أدقها "أنها أداء نقدي تفرضه السلطة علي الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"

و يعرف النظام الجبائي على أنه مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم وتخطط و تنفذ عمليات الاقتطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية دون مقابل خاص ومباشر، كما يمثل النظام الجبائي مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكامل يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، إضافة لاستخدامها كوسيلة فعالة لتوفير الحوافز للأفراد والشركات من أجل ترقية مختلف القطاعات وتشجيع مختلف أنواع الاستثمارات، وذلك بمنحها مجموعة من الإعفاءات، التخفيضات والإجراءات التحفيزية، والغرض منها هو تحقيق أهداف إستراتيجية معينة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من المجالات الأخرى.

شهد النظام الجبائي الجزائري عدة تغييرات نظرا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتھا البيئة المحيطة، حيث تم خلال سنة 1987 استحداث لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي الجزائري مكونة من متخصصين في الضرائب و موظفي إدارة الضرائب ووزارة المالية، ثم تلاها إصلاح 1991، الذي كان يهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وتوسيع قاعدتها والسعي لمضاعفتها وتفعيلها في تمويل الميزانية العامة للدولة، و لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وعلى العموم فقد تضمن الإصلاح الضريبي استحداث ثلاثة أنواع من الضرائب هي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، حيث جاءت هذه الضرائب لإضفاء نوع من البساطة والشفافية على النظام الضريبي الجزائري وتحسينه وجعله يتماشى ومقتضيات التطورات الراهنة، وكذا ضمان تحقيق العدالة الاجتماعية، و إعادة توزيع الدخل والثروة وإلغاء الضرائب التي تشوه صورة النظام.

رغم الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الجزائر إلا أن نظامها الضريبي الحالي لا زال يعاني من العديد من النقائص ولم يحقق النتائج التي كان يتوقع الحصول عليها.

المطلب الثاني : نظام التعليم و التكوين المحاسبي في الجزائر

بحكم الأهمية البالغة لمنصب المحاسب في المؤسسة يجدر بمن يشغل هذا المنصب أن يكون على درجة عالية من الكفاءة و يكتسب معرفة ومهارات في مختلف المجالات الاقتصادية، القانونية والتسييرية، ولم بتكنولوجيا الإعلام الآلي، إضافة إلى الجانب التقني المرتبط بعلم المحاسبة، جملة المهارات هذه تتطلب منه تعليم وتكوين ذو مستوى عالي يؤهله لممارسة نشاطه بكل احترافية.

حاولت الحكومة الجزائرية الرفع من مستوى التكوين و التعليم المحاسبي بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1434 الموافق ل 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.¹

أولا: التعليم المحاسبي

يقصد بالتعليم المحاسبي طبيعة المقاييس ومحتوى البرامج التي يتم تدريسها إضافة لطبيعة الشهادات الجامعية، و طبيعة الجامعات أو الكليات التي تضمن التعليم المحاسبي، و درجة الاهتمام بالبحث العلمي في ميدان المحاسبة.

هذا و يشهد التعليم المحاسبي في الجزائر في ظل الإصلاح النظام المحاسبي جملة من النقائص أهمها:

- المناهج المعتمدة في اغلب المقررات الدراسية يغلب عليها الجانب النظري مقابل غياب التطبيقات العملية.
- أساليب التدريس المحاسبي غالبيتها تعتمد على التلقين.
- الفجوة الكبيرة بين المؤسسات الجامعية و محيطها الخارجي.
- غياب مناهج و برامج تعليمية موحدة عبر الوطن.
- إهمال تعليم اللغات الأجنبية والذي لا يتماشى مع الانفتاح الاقتصادي الجزائري، خصوصا وأن وظيفة الاتصال تعتبر من أهم الوظائف المحاسبية التي تقوم على الاستقبال المحاسبي للبيانات وفهمها إرسال المعلومات إلى مستخدميها.

¹ هوارية مبسوط. د.عمار درويش. واقع التعليم المحاسبي و مدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة. العدد 01.2016. صفحة 131.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

ثانيا: التكوين المحاسبي

نعني بالتكوين المحاسبي تريض الخبرة المحاسبية الذي يخول لصاحبه الحق في اكتساب صفة الخبير المحاسبي، وهذا حسب نص القانون 91-08 الذي يعتبر القانون المرجعي في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، والذي تبعه صدور مجموعة من القرارات والمقررات التي تنظم وتحدد شروط التكوين.

و أولت الجزائر اهتماما ملحوظا بهذا الجانب من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، حيث أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر التأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين. ونشير أن الإجازات والشهادات والخبرة المهنية الواجب توافرها في أي شخص يرغب في امتحان المحاسبة تتوقف على طبيعة الفئة المهنية المرغوب فيها، علما أن اكتساب صفة الخبير المحاسب تعطي صاحبها صفة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بينما اكتساب صفة محافظ الحسابات لا تمنح صاحبها صفة المحافظ المعتمد.

ونصت المادة 08 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 على أن منح شهادة الخبير المحافظ المحاسب أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وأنه لا يمكن الالتحاق بهذه المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص.

كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف مؤسسات التعليم العالي.

وتتطرق نفس القانون إلى شروط التأهيل العملي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة 77 منه على "يعتبر خبيرا محاسبيا متربصا ومحافظ حسابات متربصا أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين الوطني للمحاسبة للقيام بتريض مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم".

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

ومن المآخذ التي يمكن تسجيلها على نظام التكوين المحاسبي اعتماده الكلي على الجانب التطبيقي، خاصة فيما يتعلق بالشروط الواجبة لاكتساب صفة الخبير المحاسب، والتي تقضي بأن يجري المترشح تربصا لمدة سنتين تحت إشراف خبير محاسب معتمد في الجزائر.

إن هذا الخيار المعمول به في الجزائر، أفرز بعض التعقيدات التي دفعت الكثيرين لطرح فكرة إعادة النظر في طريقة التكوين بشكل جدي، بحيث يتم تزويد المتربصين بنوعية تكوين ومعارف نظرية عالية، ولقد تم الحديث في الكثير من المناسبات عن مشروع إنجاز معهد للدراسات المحاسبية بدعم من منظمات وهيئات أوروبية وعربية، لكن عدم اهتمام الإدارة الوصية بهذا المشروع حال دون تحقيقه¹.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق القياس وفق القيمة العادلة في الجزائر

يعترض تطبيق نموذج القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات التي تتعلق غالبيتها بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، هذا وقد اقر المشرع الجزائري بصعوبة تطبيقها وذلك من خلال دعوته للعودة لمبدأ التكلفة التاريخية كلما تعذر القياس وفق القيمة العادلة، نلخص جملة هذه الصعوبات في النقاط التالية :

- غياب سوق مالي نشط:

يعتبر غياب السوق المالي الفعال من أصعب التحديات التي تمثل حاجزا أمام تطبيق القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي، باعتباره المصدر الأول و الأهم للحصول على قيم حقيقية ودقيقة، و في حالة الجزائر فان السوق المالي الجزائري أو بورصة الجزائر لا تضم سوى خمسة متعاملين فقط، وجميعهم مؤسسات عمومية، وبالتالي فان نشاط هذه السوق شبه منعدم ولا يوفر أدنى شروط التقييم بالقيمة العادلة.

- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي:

يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

¹مخلوفي نعيمة. مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية 2016. جامعة الجزائر 3. ص 136.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول و إدراج الإهلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، بينما القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الإهلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط.

- تعارض النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري:

من بنود القانون التجاري الجزائري المتعلقة بإجراء تصفية المؤسسة أو الشركة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي "تحل"، بينما النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشيا لا اعتبار أنرأسمالها الاجتماعي عبارة عن مبلغ الفارق بين مجموع مبالغ الأصول الجارية وغير الجارية ومجموع مبالغ الخصوم الجارية وغير الجارية، بينما هذا الفرق يتغير من وقت لآخر، و الأهمية تكمن في أن لا تقع المؤسسة أو الشركة في خطر العجز عن تسديد ديونها وأنها قادرة على ممارسة نشاطها حتى و لو كان رأس مالها معدوم.

- غياب نظام معلومات في الاقتصاد الوطني:

إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائريين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:

إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة كل من البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق التثبيات المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية أين يتحكم بائع العقارات في قيمتها السوقية.

- تحفظ المؤسسات الاقتصادية في تقديم المعلومات:

تطلب المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية مستوى عالي من الإيضاح و الشفافية في نشر المعلومات بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية اعتادت على السرية و التحفظ و الحساسية في نشر المعلومات.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- عدم مراعاة المعايير الدولية لخصوصيات الدول النامية:

تهيمن الدول المتقدمة على مجلس معايير المحاسبة الدولية وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا حيث لهما تأثير بارز في تحديد سياسات المجلس، وجعل هذا الأخير في غالب الأحيان يصدر معايير محاسبية وفق البيئة الاقتصادية لهما، وبالتالي فالمجلس لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصية اقتصاديات الدول النامية و من بينها الجزائر.

- غياب العنصر البشري المؤهل:

يتطلب تطبيق القياس وفق القيمة العادلة توفر أفراد على درجة عالية من الكفاءة المهنية و ذوي خبرة في المجال المحاسبي، وهو ما يلاحظ عدم توفره في الجزائر بشكل واضح، يمكن تحقيق ذلك بتنظيم دورات تكوينية لإطارات المحاسبة و الاستفادة من خبرات الدول الرائدة في المجال.

- التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني:

صعوبة تغيير العادات والأعراف المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والذي دام التعامل به حوالي 35 سنة والتي قد تحتاج لوقت طويل لذلك نظرا للزخم الكبير من التغيرات التي تحدث على مستوى المبادئ المحاسبية و طرق التقييم و المعالجات المحاسبية وهو ما يتطلب مدة تحضيرية طويلة و تكوين شامل على كل المستويات.¹

- غياب ضوابط أخلاقيات مهنة المحاسبة:

من شروط الحصول على القيمة العادلة أن يكون المكلف بقياسها أي المقيم المهني، أو الخبير عادلا ونزيها يعمل بشفافية ومصادقية، فمن الضروري التحلي بأخلاقيات و سلوكيات المهنة، حيث تعتبر هذه الأخيرة من المبادئ المحاسبية التي نصت عليها المنظمات المحاسبية الدولية. وقد شهدت الممارسة المهنية للمحاسبة في الجزائر عدة خروقات وتجاوزات أخلاقية.

¹ سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص163

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- بطة في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين:

لا تزال المقررات المحاسبية وطرق التدريس المعتمدة يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستدكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا لغياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

- عدم توحيد طرق القياس في جميع الكيانات:

صعوبة توحيد طرق القياس بين جميع الكيانات التي تستعمل المحاسبة عبر الوطن، بل وحتى على مستوى الكيان الواحد، وهذا نظرا لاختلاف الظروف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من منطقة إلى أخرى.

على ضوء ما ذكر من صعوبات فانه لابد من المبادرة إلى تحيين و تطوير مختلف القوانين التي تعتبر الداعم للنظام المحاسبي المالي من أنظمة البنوك، أنظمة السوق المالي...، و يرجع هذا لكون الأنظمة والقوانين في الجزائر تعتبر من أهم معيقات تطبيق القياس وفق القيمة العادلة، ليس من حيث قلتها و إنما من حيث كثرتها وعدم تطبيقها.

المطلب الرابع : تحديات تطبيق القياس وفق القيمة العادلة في الجزائر

يواجه تطبيق القيمة العادلة عدة مشاكل وعراقيل عند قياس مختلف الأصول و الالتزامات، ما يمثل تحديا حقيقيا للشركات المطبقة لها خاصة في الدول النامية، وعليه يتوجب عند تطبيقها البحث في سبيل تجنب هذه العراقيل التي قد تهدر سمعة القياس بالقيمة العادلة أكثر، و تتمثل هذه التحديات والعراقيل في التالي:

- التطبيق غير السليم لمعايير المحاسبة الدولية:

تواجه العديد من الدول خاصة النامية منها سوء التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى وجود عدم التوافق في بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية، مثل ما ينص عليه المعيار الدولي رقم 12 "الضرائب على الدخل" والذي يمس بسيادة الدولة عند تطبيقه بشكل إلزامي و كلي.

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

- تعقد إجراءات القياس وفق القيمة العادلة:

تعرض القيمة العادلة لنقص في دقة قياس التنبؤات في الكثير من الدول، خاصة الدول التي لا تتوفر على سوق مالي نشط، ففي هذه الحالة يعتمد في عملية القياس المحاسبي على إجراءات و تقييمات معقدة قد تنتج عنها قيم مبنية على توقعات وافتراسات يشوبها التحيز الشخصي للمقيم، الأمر الذي ينفر من اعتماد القيم العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

- طول فترة إجراءات التقييم:

القيام بالإجراءات المطلوبة وفق نموذج القيمة العادلة يتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات و إعداد القوائم المالية، مما قد يتسبب في تأخر وصول المعلومات إلى مستخدميها، وما يترتب عنه ضغوطات أو عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح أو الشروط المطلوبة من الجهات الرسمية.

- التشكيك في موثوقية القياس وفق القيمة العادلة:

في حالات عدم توفر سوق مالي نشط تكون أسعار العمليات المعتمد عليها في قياس القيمة العادلة غير متاحة، الأمر الذي يؤدي إلى التحول لاعتماد الأسعار السوقية، والتي تسودها الشبهات نظرا لركود سوق المال، ما يضع هذا المبدأ "القيمة العادلة" أمام تحدي الموثوقية، وهو ما يدفع الأطراف ذات العلاقة إلى التشكيك في تلك التقييمات أكثر.

خلاصة الفصل

على ضوء دراستنا لهذا الفصل و الذي تم من خلاله التطرق إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة، أين تم عرض المفاهيم الأساسية للقيمة العادلة من مفاهيم، أهداف، شروط تطبيقها ومداخل قياسها، وهذا وفق ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي، كما تم أيضا عرض تقديم للبيئة المحاسبية في الجزائر، وجملة التحديات التي تعيق اعتمادها لأسلوب القيمة العادلة في القياس.

يعتبر مفهوم القيمة العادلة من المفاهيم الجديدة والحديثة التي جاء بها الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، و قد جاء تعزيز اعتماد تطبيقها في القياس في ظل سيطرة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة، وهذا كمحاولة لمواكبة هذا التطور خاصة في ظل الانتقادات التي واجهت تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، فهي تزيد من مصداقية وموثوقية القوائم المالية بشكل كبير، و تعظم منفعة مستخدمي هذه القوائم بشكل يوفر لهم المناخ الملائم لاتخاذ القرارات بشكل رشيد وسليم.

إن تطبيق نموذج القيمة العادلة يتطلب توفير الظروف الملائمة له، وهو ما يصعب توفره في البيئة المحاسبية الجزائرية، رغم أن النظام المحاسبي المالي نص استخدامها إلا أن تطبيقها في ظل الواقع الاقتصادي الحالي يواجه تحديات اقتصادية، قانونية و اجتماعية.



الفصل الثاني: الإطار التطبيقي

دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الأغواط

نشاط النقل بالأنابيب

تمهيد

بعد ما تم التطرق في الفصل النظري إلى الإطار المفاهيمي لموضوع الدراسة، والذي شمل التعريف بنموذج القيمة العادلة و أساسيات تطبيقها وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، إضافة لدراسة البيئة المحاسبية الجزائرية وما تواجهه من تحديات في تطبيق هذا النموذج.

يأتي هذا الفصل كتدعيم لهذه الدراسة من خلال القيام بدراسة حالة على مستوى مؤسسة الصيانة الوطنية لسونطراك الاغواط(MNL)، حيث تم إجراء مقابلات داخل مصلحة المالية والتعرف على نماذج القياس المحاسبي المعتمد من قبل المؤسسة.

و قد قسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: المقابلات على مستوى دائرة المالية بالمؤسسة.

المبحث الأول : مدخل عام تعريفى لمؤسسة محل الدراسة

تعتبر شركة سوناطراك عن نموذج النجاح الجزائري على المستوى العالمي لما تحقّقه من انجازات وإمكانيات تضعها في صدارة مجال نشاطها، سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم عرض عام لسوناطراك يوضح نشأة هذه الشركة وأهدافها، والتعريف بأهم منتجاتها، وكذلك نظرة عن فرع الصيانة الوطنية بالاغواط والتعرف على مختلف فروعها و ابرز مهامها و أنشطتها.

المطلب الأول : لمحة عن المؤسسة الأم "سوناطراك"

سوناطراك هي شركة النفط و الغاز في الجزائر، اسمها الكامل الشركة الوطنية للبحث و التنقيب و الاستغلال و النقل للمحروقات، و هي الشركة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية و الغازية الهائلة في البلاد و كذا بيعها.

سوناطراك اختصار ل:

(Société National Pour la Recherche le Production ,leTransport la Transformation et la Commercialisation des Hydrocarbure. SPA)

هي شركة عمومية جزائرية شكلت لاستغلال الموارد البترولية في الجزائر هي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج، الاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير وقد نوعت في أنشطتها البتروكيمياويات و تحلية مياه البحر في بني صاف و أرزيو.

أولا: نشأة الشركة

نشئت سوناطراك بتاريخ 1963/12/31 طبقا للمرسوم 63/491 من اجل التحكم في القطاع و قد حققت منذ نشأتها تطورا هاما منقطع النظير، وهي تعد وسيلة فعالة لاسترجاع و تطوير الثروات المنجمية الوطنية، و دعما قويا للصناعة والاقتصاد الوطني وغالبا رائدا في الانتماءات التكنولوجية،وعاملا فعالا للعلاقات الدولية للجزائر، وهي في كل الحالات بقيت أداة للسيادة الوطنية³².

إن المرسوم 63-491 لم يعهد في الواقع لسوناطراك إلا بمهمة نقل و تسويق المحروقات واعتبارا من عام 1966 اتسعت صلاحيتها لتشمل كافة نشاطات المحروقات.

قرارات التأميم العام 1971 و التنظيم الشامل للاقتصاد الجزائري، فمن مؤسسة صغيرة لا يتجاوز عدد العاملين بها 33 شخص عام 1964 إلى 1000 عام 1966 و ما يقارب 5000 عام سنة 1974

³² مصلحة التوثيق MNL.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

وبعد 38 سنة من العمل مازالت سوناطراك قوية و منظمة و بمثابة آلة تسير 50 ألف عامل بها إلى 70 ألف عامل مستقل و 120000 ألف عامل سنة 2007 .

وفقا لتوجيهات المخطط 1980-1984 تم إنشاء 17 مؤسسة جديدة انطلاقا من الوحدات العاملة والمديريات و المناطق الصناعية، المؤسسات المتفرعة من مؤسسة سوناطراك حسب النشاطات كما يلي :

• 04 مؤسسات صناعية.

• 03 مؤسسات انجاز.

• 10 مؤسسات خدمات.

ثانيا: مكانة مؤسسة سونطراك

سوناطراك برقم أعمال يقدر 36.708 مليار دولار أمريكي في 2010 تحتل المراتب التالي³³:

- المرتبة الأولى في إفريقيا و حوض بحر الأبيض المتوسط.
- المرتبة 12 في العالم من أصل 100 أفضل شركة نفطية.
- المرتبة 13 في شركات العالم للبتر وكيمواويات السائلة.
- المرتبة السادسة في الشركات العالمية للغاز الطبيعي (احتياط وإنتاج).
- المرتبة 25 من الشركة بترولية في المخطط الإنتاجي.
- المرتبة الخامسة عالميا في تصدير الغاز الطبيعي.
- المرتبة الرابعة عالميا في تصدير الغاز المسال الطبيعي (GN2).
- المرتبة الثالثة عالميا في تصدير الغاز النفطي الطبيعي (GPL).

ثالثا: أهم مشاريع سونطراك

خارج الجزائر:

- في إفريقيا : مصر و ليبيا و النيجر و تونس و مالي.
- في أمريكا اللاتينية: الولايات المتحدة و البيرو.
- في أوروبا: فرنسا و بريطانيا و البرتغال و ايطاليا و اسبانيا.
- شرعت سوناطراك في مشروع استثماري في الخارج بالبيرو بمشروع كاسيا، وفازت برخصة استغلال في حقول غدامسبليبا في منافسة دولية دخلتها الشركة الجزائرية لأول مرة بمفردها.

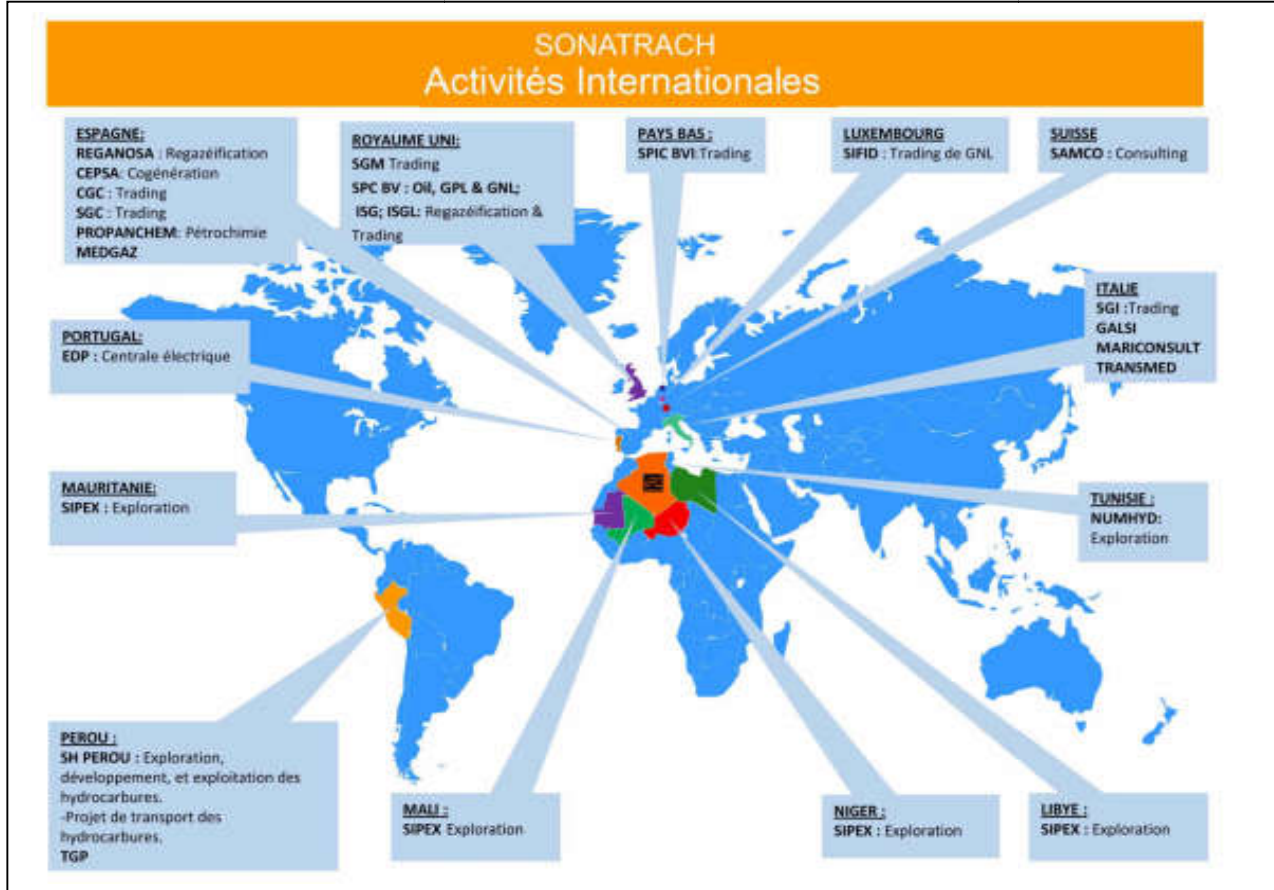
³³ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

- كما لها عدة مشاريع في دول الجوار كموريتانيا ومشروع نومهيدي بتونس، كما تقوم فروع لها بالعمل في سلطنة عمان.

و الشكل الموالي يمثل تمرکز نشاط مؤسسة سونطراك عالميا :

الشكل رقم (04) : تمرکز نشاط مؤسسة سونطراك عالميا



المصدر: مصلحة التوثيق مديرية الصيانة MNL

داخل الجزائر:

من حيث توزيع نشاط الشركة جغرافيا فهي موزعة كما يلي:

- 53% في الجنوب.
- 21% في الوسط.
- 19% في الغرب.
- 7% في الشرق.

رابعاً: أنشطة سونطراك و أهم الشركات التابعة لها

1- نشاط سونطراك :

يرتكز عمل مجمع سونطراك في التنقيب، البحث والتطوير، الحفر، الإنتاج، النقل بالأنابيب، النقل البحري، تمبيع المحروقات وتسويقها.

نذكر منها المهام الأساسية حسب مراحل نشاط المشروع لمؤسسة سونطراك وهي كما يلي رئيسية³⁴:

- **الاستكشاف:** أي القيام بعمليات البحوث والتنقيب والحفر، الاستغلال الصناعي والتجاري للمحروقات، إذ تبدأ الأعمال الاستكشافية بمراجعة كافة المعلومات الجيولوجية في منطقة التنقيب وتدرس الصورة الجوفية، ثم تعد الخرائط الجيولوجية السطحية وتحدد مواقع الصدعات والشقوق.
- **نشاط المنبع "الإنتاج":** يأتي بعد ظهور الجدوى الاقتصادية والفنية لعملية الاستكشاف، ويهتم بعملية استخراج الغاز والبتروول ومشتقاته. يتمركز في عين أميناس، عين صالح، حاسي مسعود، حاسي رمل.
- **نشاط النقل الأنابيب :** و يهتم بنقل منتجات الشركة عبر الأنابيب والقيام بصيانة هذه الأنابيب و يتمركز هذا النشاط في حاسي رمل ،عين أميناس، منطقة النقل بالغرب، منطقة النقل بالشرق، منطقة النقل بالوسط.
- **نشاط المصب "التكرير":** و يقع على عاتقها أنشطة التميع و تحضير المنتج و يتمركز في أيرزيو و سكيكة...الخ
- **نشاط التسويق و التجارة:** تهتم بتسويق منتجات الشركة داخل و خارج الوطن. وتتمثل في

Pétrole Bru, Condensat, Gaz naturel, GPL (Gaz de Pétrole liquéfié)

2- الشركات التابعة :

من أهم الشركات التابعة لسونطراك نجد : نفطال، نفتيك، نوميد، غالسي، سيدغاز، طيران طاسيلي.

³⁴ مصلحة التوثيق بالمؤسسة MNL.

المطلب الثاني : الأهداف الإستراتيجية والهيكل التنظيمي للمؤسسة

أولا : الأهداف الإستراتيجية لشركة سوناطراك

تسعى سوناطراك لتحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها ³⁵:

- الإبقاء على نمو سوناطراك وتعزيز قيادتها في الجزائر وإفريقيا، ومكانتها بين قادة الصناعة والتجارة العالميتين في مجال المحروقات السائلة والغازية.
- التحكم و التنويع في نشاطها مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات بهدف الترقية والتحسين الدائم لشهرتها وعلامتها.
- تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة.
- التكفل كمؤسسة وطنية ناجحة ومتطورة لبلد نفطي وغازي في تحسين تقييم الموارد الوطنية للمحروقات، وخلق الثروات لصالح التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد.
- جعل أنشطة المنبع أساس تقدم سوناطراك، ومحور أساسي لتوسيع احتياطاتها وتدعيم نشاطها في الخارج.
- تنويع أنشطة المصب و رفع مساهمتها في أرباح الشركة بالجزائر وخارجها.
- الاستمرار في التحكم وتخفيض التكاليف لضمان البقاء الأولى في الجزائر، إفريقيا ،وقائدة الصناعة الغازية في المنطقة الأورو متوسطية، وفي الصدارة العالمية.
- الهيمنة على ميدان الغاز الطبيعي المميع (Gaz Naturel Liquéfié).

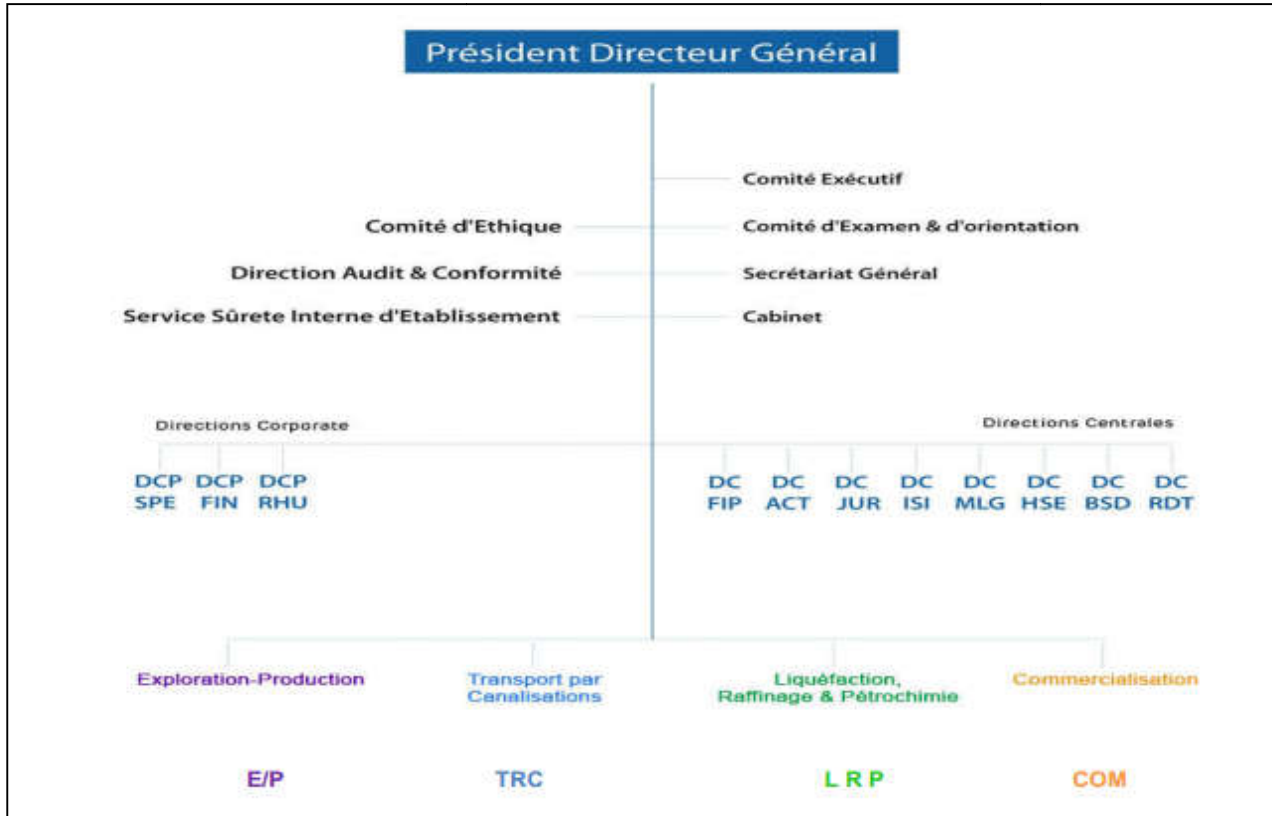
³⁵معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الأغواط

ثانيا : الهيكل التنظيمي لشركة سونطراك

يوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لشركة سونطراك :

الشكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي لشركة سونطراك



المصدر : مصلحة التوثيق ، مؤسسة الصيانة الوطنية الأغواط

Directions Corporate (DCP) :

1. Stratégie, Planification & Économie (SPE)
2. Finances (FIN)
3. Ressources Humaines (RHU)

Directions Centrales :

1. Filiales & participations (FIP)
2. Activités Centrales (ACT)
3. Juridique (JUR)
4. Informatique & Système d'Information (ISI)
5. Marchés et Logistique (MLG)
6. Santé, sécurité & environnement (HSE)
7. Business Développement (BSD) : nouvelle direction chargée de détecter des opportunités de croissance, d'évaluer et de lancer des nouveaux projets dans les activités de base de l'entreprise
8. Recherche & Développement (RDT) : nouvelle direction chargée de promouvoir et de mettre en œuvre la recherche appliquée et de développer destechnologies dans les métiers de base de l'entreprise.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

ثالثا : المهام الكبرى الموكلة لشركة سونطراك

طبقا للمرسوم التنفيذي 292/62 المورخ في 22/12/1966 تختص شركة سونطراك البترولية أساسا في :

- ضمان التموين بالطاقة اعتمادا على تطوير التقنيات العلمية فيما يخص البحث، لاستغلال الآبار المحروقات.
- تأمين الأموال بالعملة الصعبة لصالح الاقتصاد الوطني (تمثل مبيعاتها % 95 من صادرات الجزائر).
- إنشاء و تطوير الصناعات البترولية في مجالات البحث، التنقيب الإنتاج، المعالجة للغاز الطبيعي.
- تكيف الإنتاج، التوزيع، حفر الآبار، النقل بالأنابيب، التسويق حيث تمثل نشاطاتها % 25 إلى 30% من إجمالي الناتج المحلي في البلاد.
- التعامل مع المؤسسات الأجنبية في مجال المحروقات.

كما انه سيتحتّم على الشركة تبني المعايير الدولية المتعلقة بالإدارة و تخفيض التكاليف و زيادة الأرباح إلى الحد الأقصى الممكن، و مع أن الدولة تريد الاحتفاظ بغالبية أسهم الشركة سونطراك بحيث ستمكن سونطراك من عرض أسهمها في أسواق الأسهم الدولية، ما سيمنحها كل الأدوات المالية اللازمة لأي شركة حديثة و يحرر رأس مالها بحيث ستمكن من الحصول على الأموال اللازمة لتمويل مشاريعها محليا و خارجيا.

المطلب الثالث: التعريف بمؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

أولا : نشأتها

كانت مجرد قاعدة للصيانة منذ 1963 و تم تطويرها سنة 1981 إلى قسم الصيانة بولاية الاغواط والذي كان تابعا للمديرية الجهوية الغربية بوهران، و قد كان قسم الصيانة يسير من طرف العمال الجزائريين الذين اكتسبوا خبرة من الأجانب و كان هذا القسم يقوم بتنفيذ أوامر وإجراءات وقوانين المديرية الجهوية بوهران، التي تخصص له ميزانية.

وفي سنة 1989 أسندت لها مهمة مديرية الصيانة و أصبحت مستقلة و تسيير من طرف عمالها بحيث قسمت إلى مصالح و أقسام، و تقع مديرية الصيانة بالمنطقة الحضرية لحي الصادقية في الجهة الجنوبية لولاية الاغواط.³⁶

³⁶ مصلحة التوثيق بالمؤسسة MNL.

تضم المديرية أكثر من 343 عامل منهم

- 131 إطار.
- 153 عون تحكم.
- 59 عون تنفيذ.

مقسمة حسب الحرف إلى :

- 209 موظف تقني.
- 74 موظف يعمل في الإسناد "اداريون".
- 60 موظف بسيط.

ثانيا : مهام المديرية

- أعمال صيانة المستوى 3 و 4 و 5 للعتاد البترولي.
- إعداد إجراءات الرقابة والصيانة لمستوى 1 و 2 بالتعاون مع المديرية العامة.
- إصلاح قطع الغيار، وتجديد مركبات الآلات البترولية الكبيرة.
- صناعة قطاع الغيار للآلات البترولية الكبرى.
- تحديد وتطوير المنشأة، والتجهيزات الصناعية البترولية.
- إعداد وإجراء بعض العمليات الخاصة.

ثالثا :أهم الأنشطة لمديرية الصيانة

- الصيانة الوقائية والتصحيحية للآلات الكبرى البترولية.
- تحديد المركبات وصيانتها (..؛ rotors ; directrices . pompes).
- متابعة وتحقيق مخطط الصيانة.
- تحقيق عملية الصيانة التطويرية للآلات (مواكبة التطور التكنولوجي).
- تحليل المخاطر والأخطاء ومحاولة تجنبها مستقبلا.
- إجراء دراسات وتحقيق أعمال على الأنابيب (PIQUAGUE ET OPERATION) STOPPLE(

رابعا :أهم الأعمال المنجزة

- أكثر من 4000 عملية مراجعة كاملة وجزئية للعتاد البترولي.
- أكثر من 1200 عملية (PIQUAGUE EN CHARGE) و110 (STOPPLE)

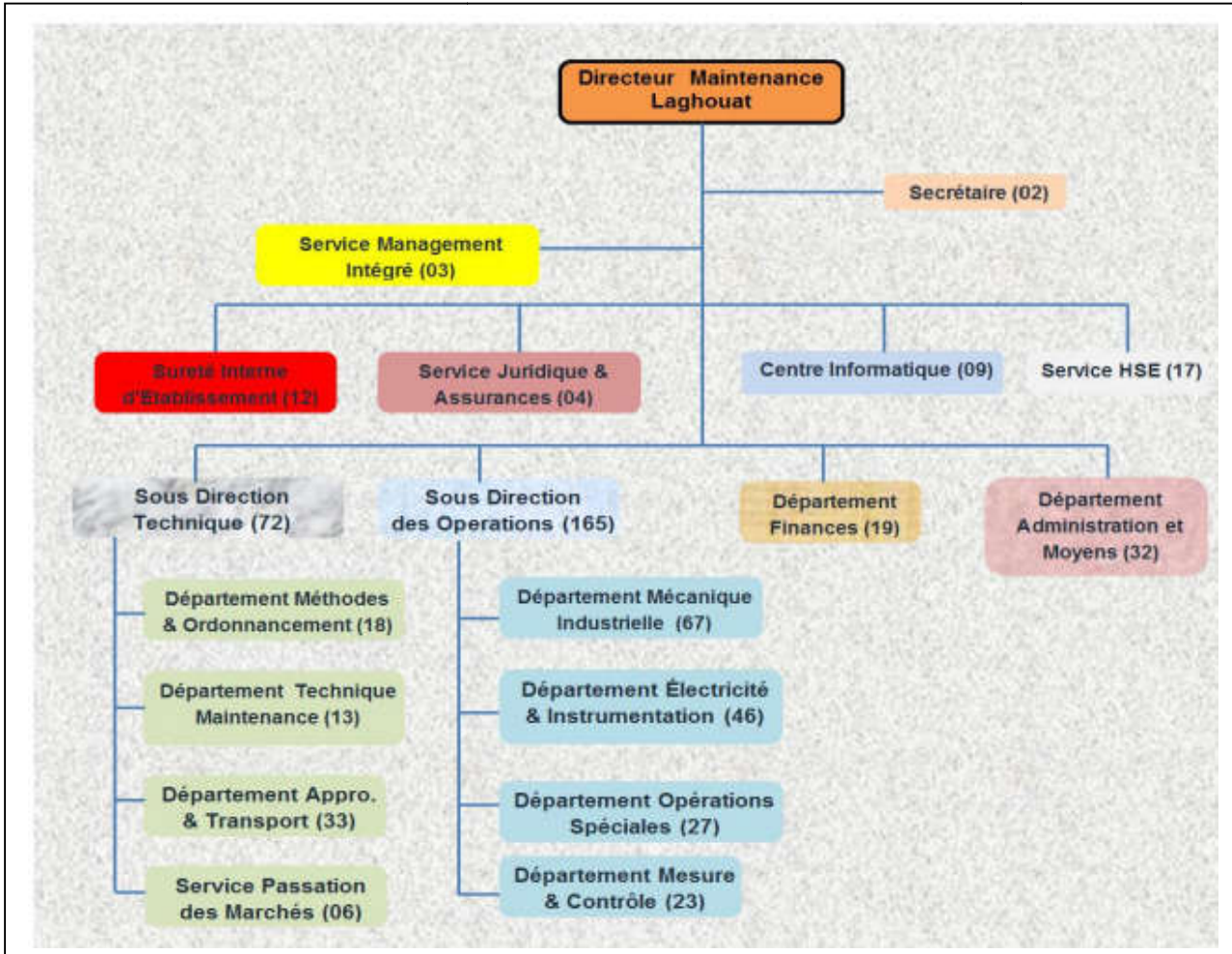
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

- أكثر من 55 عملية (RETROFIT)
- أكثر من 300 عملية إصلاح (COMPRESSEURS POMPE. ROTORS)

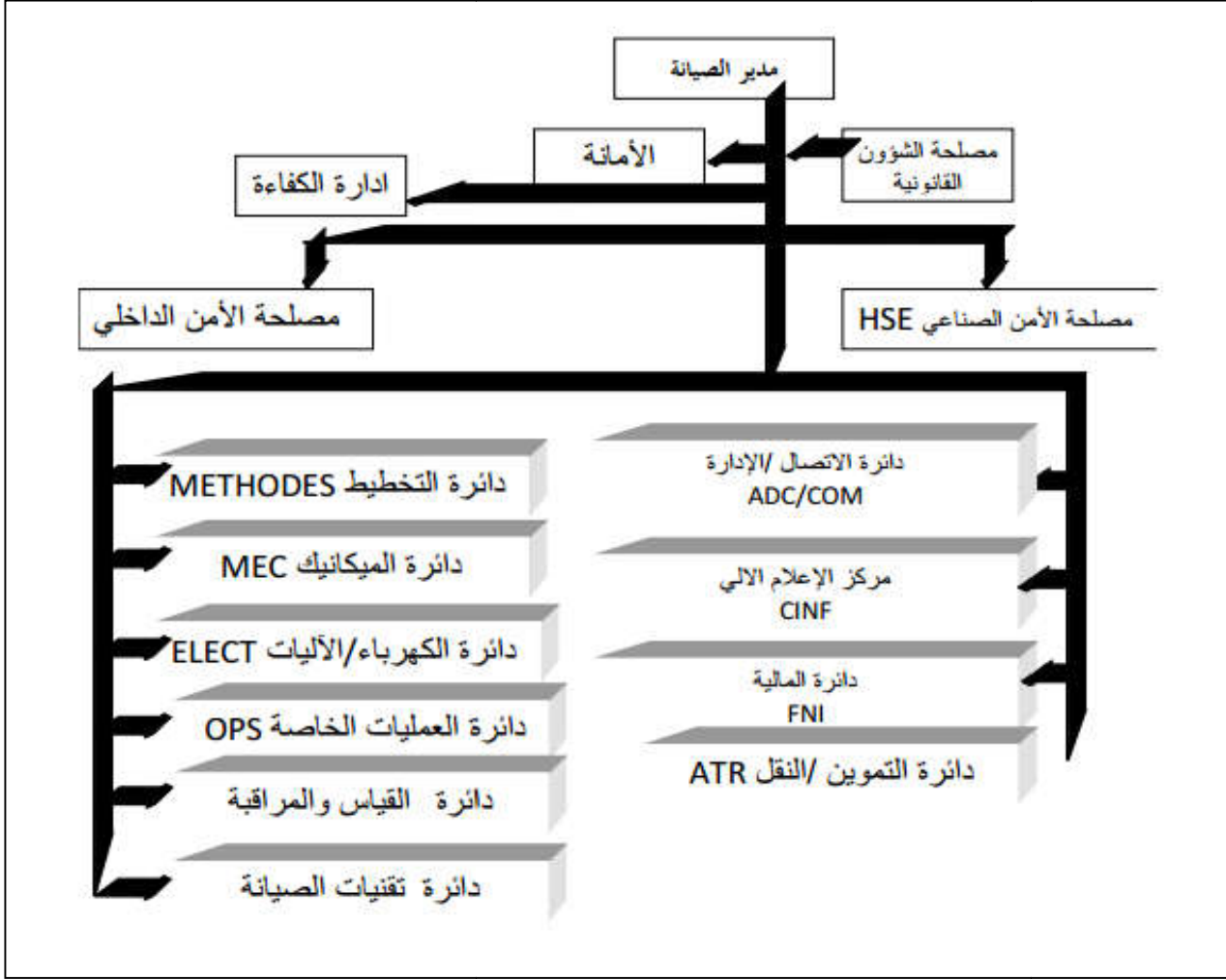
المطلب الرابع: الأقسام الإدارية لمؤسسة الصيانة الوطنية MNL

إن مزاوله أي نشاط على أكمل وجه داخل أي مؤسسة يتطلب وجود إدارة جيدة تسخر الإمكانيات اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لها، ومن أجل الاستغلال الأمثل لكل الطاقات الموجودة ، فإن مديرية الصيانة تتكون من حيث أقسامها الإدارية إلى ما يلي :

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الصيانة الوطنية MNL



المصدر : مصلحة التوثيق، -مؤسسة الصيانة الوطنية الأغواط



المصدر : مصلحة التوثيق ، مديرية الصيانة بالأغواط

1- دائرة المنهجية والأمر بالدفع MTD.ORD:

تختص دائرة المنهجية والأمر بالدفع بوضع البرامج والخطط و متابعتها وتنفيذها إضافة متابعة عمليات الصيانة العادية و الإستعجالية، وكذا توثيق قطع الغيار وفق نظام خاص، و وضع خطط الصيانة للآلات والمعدات على المدى الطويل. و مجمل وظائف هذه الدائرة تتمثل فيما يلي:

- برمجة وتحضير الصيانة العادية والمفاجئة.
- السهر على تطبيق على المعايير الخاصة بعمليات الصيانة.
- تقييم التكاليف السنوية الخاصة بالصيانة.
- تحسين مستوى الأداء العام للصيانة.
- توثيق قطع الغيار وفق الإدارة والمحاسبة الخاصة بالدوائر الأخرى.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

- حفظ الأرشفة والوثائق الإدارية والمحاسبية الخاصة بالدوائر الأخرى.

و تنقسم دائرة المنهجية والأمر بالدفع إلى المصالح الآلية :

أ: **مصلحة التخطيط والتحضير** : وتهتم بوضع خط الصيانة للآلات وتحضير الوسائل المادية والبشرية الخاصة بعمليات الصيانة.

ب: **مصلحة الوثائق التقنية** : وتهتم بحفظ الأرشفة من الوثائق الخاصة بالمديرية أو الكتب أو المجلات العلمية أو المجلات الدورية أو تلك التي تصدرها مؤسسة سوناطراك، و التقارير السنوية. ومهمتها الحصول على الترخيم والرسوم الهندسية والبيانية الخاصة بالتوربينات أو أي قطع أخرى لتسهيل عملية توثيقها.

ج: **مصلحة الصيانة** : وهي تلك المصلحة التي تباشر كافة عمليات الصيانة داخل المديرية بجميع دوائرها.

د: **مصلحة الأمر بالدفع** : وتهدف إلى تقدير التكاليف الحقيقية لكافة عمليات الصيانة عن طريق متابعة مخطط الصيانة.

2- دائرة الميكانيك الصناعية M.IND :

هي دائرة تقنية وتطبيقية تهتم بتصليح الآلات الميكانيكية الخاصة بالتدخل الميداني للإجراء عمليات الصيانة على مستوى الوحدات داخل المديرية: تتمثل وظائف هذه الدائرة فيما يلي:

- صيانة المضخات والمحركات الميكانيكية دوريا.
- التدخل الميداني لتصليح الأعطاب.
- صيانة المحركات المشتغلة بالغاز.
- تحويل مواد الخام إلى قطع مصنعة قابلة للاستعمال.
- المعالجة الحرارية [تلحيم الحديد ، النحاس ...الخ.

وتنقسم دائرة الميكانيك الصناعية إلى الأقسام التالية:

أ: **مصلحة التركيب والتصليح** : وتقوم بتركيب المعدات والآلات الميكانيكية بعد تصليحها.

ب: **مصلحة الميكانيك - والتدخل** : وهي مصلحة تقوم بالتدخل الميداني لتصليح الأعطاب وفق خطط تعدها دائرة المنهجية.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

ج: مصلحة الميكانيك - الورشة : تقوم بإصلاح الأعطاب التي تحدث داخل المديرية كفتح وصيانة التوربينات.

د: مصلحة المخبر : وهي مصلحة تقوم بإجراء البحوث المخبرية.

3- دائرة الكهرباء و الآلة ELEC.INST:

وهي دائرة تقنية تهتم بإمداد المديرية بحاجياتها فيما يخص الطاقة الكهربائية وكذا تشغيل وتصليح الآلات والمعدات التي تعمل بالطاقة الكهربائية، إضافة إلى الإنارة والتدفئة والتكييف الخاص بمختلف الدوائر الأخرى، وكذلك التدخلات الميدانية على مستوى محطات الضخ والضغط.

تتخلص وظائفها فيما يلي :

- تصليح الأجهزة الإلكترونية والآلات الكهربائية.
- صيانة أجهزة الاتصالات والإعلام الآلي.
- إعادة لف السلك الخاص بالمضخات.
- التدخل على مستوى الوحدات العامة في محطات الضخ والضغط.

تتمثل أهم أقسامها فيما يلي :

أ: مصلحة الكهرباء التقنية : وهي مصلحة تهتم بالكهرباء التقنية الخاصة بعمليات الصيانة وذلك لوجود ترابط بين الكهرباء والإلكترونيك لاحتواء العديد من المعدات على القطع الإلكترونية التي تعمل بالطاقة الكهربائية.

ب: مصلحة الكهرباء الميكانيكية: وتهدف هذه المصلحة إلى صيانة الأجهزة والمعدات الميكانيكية التي تشغل بالكهرباء أو تحتوي جزءا يشغل بالكهرباء.

ج: مصلحة الآلة - التدخل : و تهدف هذه المصلحة إلى التدخل الميداني لتصليح الأعطاب على مستوى محطات الضخ والضغط.

د: مصلحة الآلة - الورشة: وتهتم بإصلاح الأعطاب فيما يخص الآلات الموجودة داخل المديرية والخاصة بمزاولة نشاطاتها.

4- دائرة العمليات الخاصة OP.SP :

وهي عبارة عن دائرة مختصة بالدراسات الهندسية والتقنية الخاصة بشبكة الأنابيب وكذلك إنشاء محطات

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

الضخ والضغط وصيانتها ،كما نقوم بتوسيع شبكة الأنابيب الرابطة بين محطات الاستخراج والتكرير و ذلك وفق المعايير المعمول بها وطنيا و دوليا .

تتمثل أهم وظائفها فيما يلي :

- تشكيل فرق التدخل على مستوى شبكة الأنابيب في الحالات الطارئة والعادية.
- المراقبة الدورية لأداء شبكة النقل عبر الأنابيب.
- إنجاز الدراسات الهندسية والبيولوجية.
- مراقبة مدى التطابق بين العمليات الجارية والمقاييس الوطنية والدولية.

أما عن أقسامها ، فتنقسم هذه الدائرة إلى :

أ: مصلحة الأشغال : هي مصلحة تقوم بإنشاء الأنابيب الرابطة بين محطات الاستخراج والتكرير.

ب: مصلحة تقنيات الأنابيب : تقوم هذه المصلحة بالمراقبة لمدى الالتزام بالمعايير في النشاط الخاص بالأنابيب ومتابعة عملياته.

ج: مصلحة الصيانة : تسعى هذه المصلحة لصيانة شبكة الأنابيب وما يتعلق بها من ملحقات.

5- دائرة الإدارة والاتصالات ADM.COMM:

تعتبر هذه الدائرة المحرك الأساسية للتنسيق والتحكم بين الوحدات في المديرية ، بحيث أنها تلعب دورا من اليد العاملة ، بحيث أنها تهتم بمتابعة العمال سواء فيما يخص الأجور، العطل، الضمان الاجتماعي، التأمين داخل وخارج المديرية، التكوين، والاتصال ، حركات العمال أثناء قيامهم بالمهام المكلفين بها خارج المديرية والولاية. وتتخلص أهم وظائف فيما يلي :

- تسيير وتوجيه الموارد البشرية الخاصة بالمديرية
- توفير اليد العاملة اللازمة للمديرية.
- الاهتمام بالشؤون الاجتماعية للعمال فيما المخيمات الصيفية ، التظاهرات الرياضية ...الخ.
- تنسيق العلاقات الإدارية بين العمال.
- الإشراف على التكوين والاتصال سواء داخل المديرية أو خارجية.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

و تتفرع دائرة الإدارة الاتصالات إلى المصالح التالية :

أ: **مصلحة المستخدمين والأجور** : هي تلك المصلحة التي تهتم بأجور العمال وكذا تحديد عطلم سواء المرضية أو العادية ، وضبط العمال بقوائمهم الخاصة تسلم للدائرة المالية والقانونية من أجل مستحققاتهم المالية.

ب: **مصلحة التسيير التقديري "التكوين والاتصال** : مهمتها تتمثل في التدريب والتوظيف ورصد حركات العمال، كما أنها تتولى التخطيط، والتوقعات المستقبلية سواء بالنسبة للموظفين الجدد أو الإحالة على التقاعد.

ج: **مصلحة الشؤون الاجتماعية** : تهتم هذه المصلحة بتسوية الوضعية الاجتماعية للعمال فيما يتعلق بالضمان الاجتماعي، المخيمات الصيفية العائلية أو للأطفال وكذا التظاهرات الرياضية والاحتفالات الخاصة بالمناسبات الوطنية، وبرمجة مواسم الحج والعمرة والسفر الداخلي والخارجي.

د: **مصلحة الوسائل العامة** : وتتنحصر مهمتها في مراقبة العتاد والآلات وإحصاء عددها وكذا إدارة الحدائق بالمديرية ومتابعة تنظيف محيطها وكذا أشغال البناء والترميمات داخل المديرية والاهتمامات بتسيير المطعم.

6- دائرة التمويل والنقل :ATR:

تتمثل المهمة الأساسية الموكلة لهذه الدائرة في تمويل دوائر المديرية بقطع الغيار المعدات أو التجهيزات اللازمة من أجل القيام بنشاطاتها، حيث تقوم هذه الدوائر دوريا بطلب احتياجاتها الأساسية لتفادي توقف العمل، والملاحظ على هذه الدائرة أنه إضافة إلى تعاملاتها بالعملة الوطنية، فإن أغلب نشاطاتها تكون بالعملة الصعبة وهذا لتوفيرها قطع الغيار التي لا تكون متوفرة في السوق المحلي، و تخضع مثل هذه العقود إلى موافقة الإدارة المركزية. وتتمثل أهم وظائفها في :

- التمويل بقطع الغيار اللازمة لنشاط المديرية.
- تمويل المديرية بوسائل النقل.
- التمويل بمعدات التجهيز والاستثمارات.
- نقل العتاد بين مختلف مناطق الإنتاج.
- تسيير المخازن التابعة للمديرية و الإشراف تسيير مخزوناتها.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

وتتمثل أقسام أو مصالح هذه الدائرة فيما يلي:

أ: **مصلحة تسيير المخزون** : وهي مصلحة تهتم بالحفاظ على المخزون وتسييره من أجل إمداد وتموين الدوائر الأخرى بما تستحقه من مواد.

ب: **مصلحة التموين "الشراء"** : هي تهتم بعمليات الشراء عن طريق إجراء الاتصالات اللازمة مع الموردين من أجل إبرام العقود والاستعلام عن الأسعار وطريقة التسديد ومكان الاستلام والعملة المستعملة في العملية، وينقسم الشراء إلى :

✓ **شراء داخلي** : وهي عمليات الشراء التي تتم داخل الوطن سواء مع متعاملين جزائريين أو ممثلين عن متعاملين أجانب.

✓ **شراء خارجي** : وهي عمليات الشراء التي تتم خارج الوطن من السوق الدولية كشراء قطع الغيار المفقودة في السوق الوطنية.

ج: **مصلحة التسيير التقني** : وهي مصلحة تهتم بالمراقبة التقنية لقطع الغيار ومدى مطابقتها للمواصفات بعد وصولها من الخارج وذلك وفق إجراءات معينة وقوائم معدة سلفاً لمثل هذه العمليات.

د: **مصلحة النقل** : تتمثل مهمتها في نقل العتاد الخاص بالمديرية بين مختلف وحداتها وكذا نقل قطع الغيار المستوردة من الخارج إلى داخل المديرية، إضافة إلى المهمات الخاصة بالعمال خارج المديرية أو الولاية.

7- مركز الإعلام الآلي C.INF:

هو إدارة فنية وتقنية في نفس الوقت تهدف إلى ربط مختلف الدوائر والمصالح عبر شبكة من الاتصالات داخل المديرية حيث تم من أجل ذلك شبكة الانترنت (intra.net) وهي شبكة داخلية غير مرتبطة بالانترنت أو الإدارة المركزية بالعاصمة.

كما أنها تهدف إلى تزويد كافة المصالح والأقسام بمعدات الإعلام الآلي المواكبة بنظام (windows.xp) مع تزويدها طبعا بالشبكة العالمية للانترنت.

ومن جملة وظائف هذا المركز ما يلي :

- السهر على الصيانة الدورية لأجهزة الإعلام الآلي.
- تصليح أي عطل عادي ومفاجئ لمختلف الوحدات.
- ربط مختلف الدوائر والمصالح والفروع بالشبكة المحلية والدولية للانترنت.
- إنشاء نظام الرسائل الإلكترونية (Outlook).

وينقسم إلى مصلحتين هما على التوالي :

أ: **مصلحة أنظمة تشغيل الشبكات** : وهي مصلحة مستحدثة العهد تهدف إلى معالجة أنظمة تشغيل المديرية واكتشاف الأخطاء عبر نظام معين وإيجاد الحلول لمثل هذه الأخطاء كالقضاء على الفيروسات المسببة لهذه الأعطال عبر الشبكات المحلية والدولية.

ب: **مصلحة قواعد المعلومات** : وهي مصلحة تهدف إلى تسيير عمليات الصيانة للإعلام الآلي وذلك لمواكبة التطور التكنولوجي السريع في عالم الاتصالات الحديثة، ولا يزال هذا النظام في مراحله الأولى بالمديرية.

8- الدائرة المالية والقانونية FIN.JUR :

وهي الدائرة المسؤولة عن تسيير وتلبية كافة الموارد المالية للمديرية والمتابعة القانونية لكل الإجراءات المتعلقة بها، سواء تعلق الأمر بوضع الشروط القانونية الخاصة بإبرام العقود، أو إجراء المناقصات أو المزااد العلني، أو تعلق الأمر بالإجراءات الخاصة بالضمانات والتعويضات المالية للعمال في حالة حوادث العمل، أو العقوبات للعمال المخالفين للشروط المتعاقد عليها.

وتتلخص مهامها في النقاط التالية :

- إعداد القوائم المالية والموازنات.
- ضبط الميزانية السنوية للمديرية وإعداد الميزانية التقديرية.
- ضبط النفقات وتحصيل الإيرادات والمستحقات.
- المتابعة المالية للعمال فيما يخص الأجور والعلاوات.
- وضع شروط المناقصات.
- المتابعة المالية لعمليات تمويل الشراء داخل الوطن وخارجه بعد موافقة الإدارة المركزية.

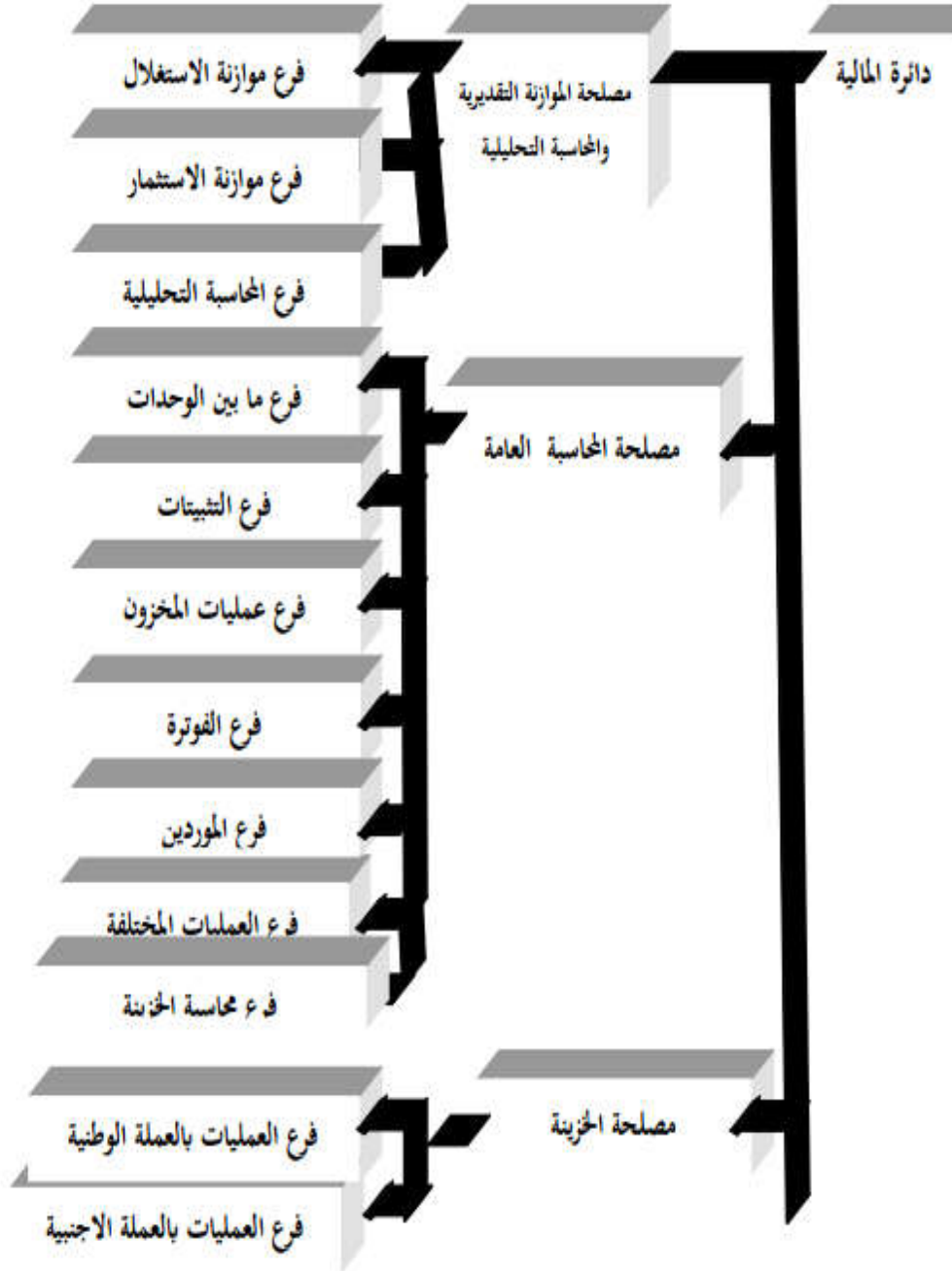
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

- المتابعة المحاسبية لكافة العمليات التي تقوم بها المديرية وتسجيلها بالسجلات الخاصة بها.
- التسيير المالي لمديرية الصيانة.
- متابعة تحقيق الموازنات وتحليل الفوارق.
- متابعة النفقات والإيرادات التسجيل والدفع والتحليل.
- جمع البيانات المختلفة وإصدار المعلومات الضرورية في الوقت المناسب بالتكلفة المناسبة.
- إعداد ومراقبة تسيير الصفقات والعقود.
- الإشراف القانوني وتوجيه الاستشارات والنصائح القانونية للمسؤولين.
- مساعدة المسؤولين على اتخاذ القرار.
- الحفاظ على أصول المؤسسة ومركزها المالي من خلال عمليات متابعة الجرد المادي (التثبيات والمحزونات) و الجرد المالي (الصندوق والبنك ، العملاء، الموردون، البنزين ، ...)
- الحفاظ على أسرار المهنة والمؤسسة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

تنقسم الدائرة المالية والقانونية إلى المصالح التالية :

الشكل رقم (08) :مخطط دائرة المالية لمؤسسة الصيانة الوطنية MNL



المصدر : مصلحة التوثيق ، مؤسسة الصيانة الوطنية الأغواط

المبحث الثاني : المقابلات على مستوى دائرة المالية بالمؤسسة

بهدف إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بإجراء مقابلات على مستوى دائرة المالية بمديرية الصيانة بالاغواط، وذلك للاستفسار عن أسلوب القياس المحاسبي المطبق بالمديرية، والأسباب الحقيقية لعدم تطبيق أسلوب القيمة العادلة، تضمنت المقابلات طرح مجموعة من الأسئلة شاملة لكل موضوع الدراسة.

المطلب الأول :القياس المحاسبي في مديرية الصيانة MNL

تمت المقابلة الأولى مع رئيس دائرة المالية السيد عصمان مداني والتي تضمنت مجموعة أسئلة متعلقة بالقياس المحاسبي في المؤسسة و الأسلوب المطبق لهذا الغرض. مع الإشارة إلى انه تم تجهيز الأسئلة مسبقا بعناية و اختيار المصطلحات المستعملة بدقة، لضمان السير الحسن للمقابلة. تتمثل أحداث المقابلة في ما يلي :

س1 :هل توجد وظيفة القياس المحاسبي بالمؤسسة ؟

✓ نعم توجد وظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة.

س2 :من يقوم بوظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة؟

✓ يشترك في هذه الوظيفة محاسبين ذوي كفاءة و خبرة بالمؤسسة.

س3 :في ما تفيد وظيفة القياس المحاسبي لديكم ؟

✓ تفيد وظيفة القياس في تحقيق الأهداف التالية : " قياس الموارد التي تحقق الدخل " و " تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة " و " دراسة الفرص البديلة".

س4 : ما هي أساليب القياس المحاسبي المستخدمة لديكم ؟

✓ تستخدم المؤسسة أساليب القياس المباشرة و غير المباشرة، من بينها أسلوب التكلفة التاريخية.

س5 :هل تعتمد المؤسسة تقييمات دورية لأصولها ؟

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

✓ لا، كل ما هو مسجل في سجلات و دفاتر المؤسسة مسجل وفقا للتكلفة التاريخية، باستثناء بعض الحالات الخاصة جدا و المتعلقة ببعض المشاريع قيد التنفيذ، والتي يتم إعادة تقييمها من طرف المؤسسة الأم.

س6: هل يعبر مبدأ التكلفة التاريخية بصدق عن بنود قائمة المركز المالي ؟

✓ لا، لا يعبر هذا المبدأ بصدق عن بنود قائمة المركز المالي، حيث يلاحظ فرق هائل بين المبالغ التي تظهر بها بعض الأصول في الميزانية مقارنة بقيمتها الحقيقية. كمثال ذلك ما هو موضح في الملحق الاول.

س7: ما مدى رضاكم عن عملية القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية؟

✓ يعتبر رضا جزئي، فرغم أن التكلفة التاريخية تتميز بموثوقية المعلومة إلا أنها لا تعطي معلومات ملائمة تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة، و خاصة في ظلم الأزمات كالتضخم.

س8: ما هو نوع الاهتلاك المطبق في المؤسسة ؟

✓ تطبق المؤسسة الاهتلاك الخطي "الثابت".

س9: هل توجد مدونة خاصة بالقياس المحاسبي في المؤسسة ؟

✓ نعم توجد بطاقة تقنية "MPC" تعتبر بمثابة مدونة تعتمد عليها المؤسسة منذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2010.

س10: ما هي أهم المراجع التي تعتمد عليها المؤسسة عند القياس المحاسبي ؟

✓ تعتمد المؤسسة على مجموعة من المراجع و القوانين أهمها :

- النظام المحاسبي المالي SCF.
- البطاقة التقنية الخاصة بالمؤسسة MPC.
- القانون الداخلي للمؤسسة.
- قانون المحاسبة 07/11.
- القانون الجبائي الساري.

المطلب الثاني :تطبيق القيمة العادلة في مؤسسة الصيانة الوطنية MNL

أجريت المقابلة الثانية مع مشرف فرع التثبيات بدائرة المالية السيد حمدي إبراهيم، أين تم طرح استفسارات

حول أسلوب القيمة العادلة و عوائق تطبيقها في المؤسسة، وكانت أسئلة هذه المقابلة كما يلي :

س1 :هل تطبق مديرية الصيانة MNL أسلوب القيمة العادلة في القياس المحاسبي؟

✓ لا، أسلوب القيمة العادلة غير مطبق في المديرية.

س2 :ما هي أسباب عدم تطبيق أسلوب القيمة العادلة ؟

✓ احدالأسباب الرئيسية لعدم تطبيق القيمة العادلة هو عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية حاليا، كما أن النظام المحاسبي المالي SCF يتيح الخيار بين تطبيق الأسلوبين " التكلفة التاريخية" و " القيمة العادلة" وعليه فقد اعتمدت سونطراك أسلوب التكلفة التاريخية، غير أننا ننتظر الإذن من السلطات العليا " المديرية المركزية " للمبادرة باعتماد تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة.

س3 :ما هي العوائق التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة ؟

✓ في الواقع يواجه تطبيق القيمة العادلة جملة من العوائق، أبرزها :

- غياب سوق مالي نشط وفعال لإعطاء قيم حقيقية للعناصر محل التقييم.
- قلة مكاتب الخبرة المختصة في تقييم مختلف التثبيات باستثناء الأراضي و معدات النقل.
- ضعف النظام البنكي و المصرفي في الجزائر.
- التغير المستمر في الأنظمة المالية و الجبائية.
- تعقد النظام الجبائي في الجزائر.
- غياب ثقافة دولة المؤسسات.
- التحول إلى أسلوب القيمة العادلة مكلف ماديا و زمنيا.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

س4: في نظركم هل الانتقال لاعتماد القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية أصبح ضرورة حتمية؟

✓ نعم، خاصة في ظل انفتاح الأسواق المالية العالمية و ما يعرف بعولمة المحاسبة، إضافة لكون سونطراك مؤسسة رائدة على المستوى الدولي مما يحتم عليها مواكبة مختلف التطورات المحاسبية، أو على الأقل المبادرة بعملية إعادة تقييم أصولها لإعطاء صورة صادقة تعكس القيمة و المكانة الحقيقية للمؤسسة.

س5: لماذا لا تقوم مديرية الصيانة بتقييمات دورية لأصولها ؟

✓ الأمر راجع لإرادة الإدارة العليا، فقرار عملية إعادة التقييم يصدر عن المديرية المركزية للمؤسسة الأم. و للعلم فإن آخر عملية إعادة تقييم قامت بها المديرية كانت سنتي 1994 و 1996، ومنذ اعتماد النظام المحاسبي المالي "SCF" لم يتم القيام بأي عملية إعادة تقييم، رغم أنها كانت معتمدة سابقا في ظل المخطط المحاسبي الوطني PCN.

س6: ما هي الآثار الايجابية المتوقعة عند اعتماد أسلوب القيمة العادلة ؟

- ✓ يتوقع من اعتماد أسلوب القيمة العادلة عدة آثار ايجابية من بينها :
- تحديد النتيجة الصافية الحقيقية للمؤسسة.
 - إعطاء قيم حقيقية لأصول المؤسسة.
 - تساعد في عملية المفاضلة بين عناصر الأصول المتاحة و المقترحة.
 - الحد من التهرب الضريبي.
 - محاربة كل أنواع تضخيم الفواتير والنتائج.

س7: كيف تؤثر القيمة العادلة على مخرجات القوائم المالية ؟

✓ تسمح القيمة العادلة بتوفير قوائم مالية أكثر موثوقية و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدميها من مستثمرين و مساهمين و هيئات حكومية.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

س8: هل لدى المؤسسة تطلعات للتوجه نحو اعتماد القيمة العادلة مستقبلا ؟

✓ نتمنى ذلك، وقد اقترحنا الفكرة عدة مرات على مستوى المديرية المركزية من خلال الاجتماعات و المؤتمرات، لكن يبقى الأمر متوقف على مدى توفر الظروف الملائمة والبيئة المناسبة لتجسيدها في الواقع.

س9: هل تمتلك المؤسسة العنصر البشري المؤهل لتطبيق القيمة العادلة ؟

✓ نعم تتوفر المديرية على عنصر بشري مؤهل و إطارات يمكن لهم المباشرة بتطبيق أسلوب القيمة العادلة، بالإضافة إلى أن المؤسسة تحرص على ضمان تكوين دوري لموظفيها على مدار السنة وفق كل مستجدات سوق العمل لمواكبة التطورات الحاصلة في مختلف المجالات.

س10: ما هي توصياتكم بخصوص عملية القياس المحاسبي وفق أسلوب القيمة العادلة ؟

- ✓ طبعا نتمنى من اعتماد أسلوب القيمة العادلة في اقرب الآجال.
- ✓ يحبز لو تتم مراجعة بعض بنود النظام المحاسبي المالي، والقيام بتعديلات بما يناسب طبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية.
- ✓ نقترح اعتماد عملية إعادة تقييم دورية للممتلكات بصفة إلزامية.
- ✓ كما ندعو للمبادرة بعملية إعادة تقييم لجميع ممتلكات مؤسسة سونطراك بكل فروعها عبر كامل التراب الوطني، إعطاء صورة صادقة عن وضعيتها المالية.
- ✓ إعطاء أولوية اكبر لهذا الموضوع من القائمين و المسؤولين.

المطلب الثالث : تحليل نتائج المقبلات

حاولنا من خلال هذا المطلب تحليل أجوبة المقابلات التي تم إجراؤها بمؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط MNL للوصول لمجموعة من النتائج و الاستنتاجات كما هو موضح في ما يلي :

أولاً: في ما يخص القياس المحاسبي في المؤسسة

على ضوء ما تم طرحه من أسئلة و حسب الإجابات التي تلقيناها من السيد رئيس دائرة المالية بالمؤسسة MNL فقد تبين أن المؤسسة تقوم بعملية القياس المحاسبي من طرف محاسبين ذوي كفاءة وخبرة، حيث تفيد وظيفة القياس في " قياس الموارد التي تحقق الدخل" و " تامين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة" و"دراسة الفرص البديلة"، إلا أن العملية لا تتم وفق الشكل المطلوب و هذا راجع لكون المديرية تعتمد الاهتلاك الخطي و أسلوب التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي لديها، فكل ما هو مسجل في دفاتر المديرية مسجل وفق التكلفة التاريخية باستثناء بعض الحالات الخاصة جدا و المتعلقة ببعض المشاريع قيد التنفيذ، والتي يتم إعادة تقييمها من طرف المؤسسة الأم. ورغم أن التكلفة التاريخية تتميز بموثوقية المعلومة إلا أنها لا تعطي معلومات ملائمة تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة، و خاصة في ظلم الأزمات كالتضخم. وبالتالي فهذا المبدأ لا يعبر بصدق عن بنود قائمة المركز المالي، حيث يلاحظ فرق هائل بين المبالغ التي تظهر بها بعض الأصول في الميزانية مقارنة بقيمتها الحقيقية.

كما تعتمد المديرية على بطاقة تقنية MPC تعتبر بمثابة مدونة عند أداء القياس المالي، إضافة للنظام المحاسبي المالي و قانون المالية و القانون الجبائي كمراجع.

ثانياً: في ما يخص تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة

بالنسبة لتطبيق القيمة العادلة في مؤسسة الصيانة الوطنية MNL و حسب الإجابات المقدمة من طرف مشرف فرع التثبيات بدائرة المالية فإن أسلوب القيمة العادلة غير مطبق في المؤسسة، ويرجع السبب في ذلك لكون النظام المحاسبي المالي SCF يتيح الخيار بين تطبيق الأسلوبين " التكلفة التاريخية" و " القيمة العادلة" إضافة لعدم توفر المناخ المناسب لتطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية حالياً، إلا أن التوجه نحو اعتمادها أصبح ضروريا من وجهة نظر المشرف، أو على الأقل المبادرة بعملية إعادة تقييم لأصول المؤسسة لإعطاء صورة صادقة تعكس القيمة العادلة والحقيقة لوضعيتها المالية.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مؤسسة الصيانة الوطنية الاغواط

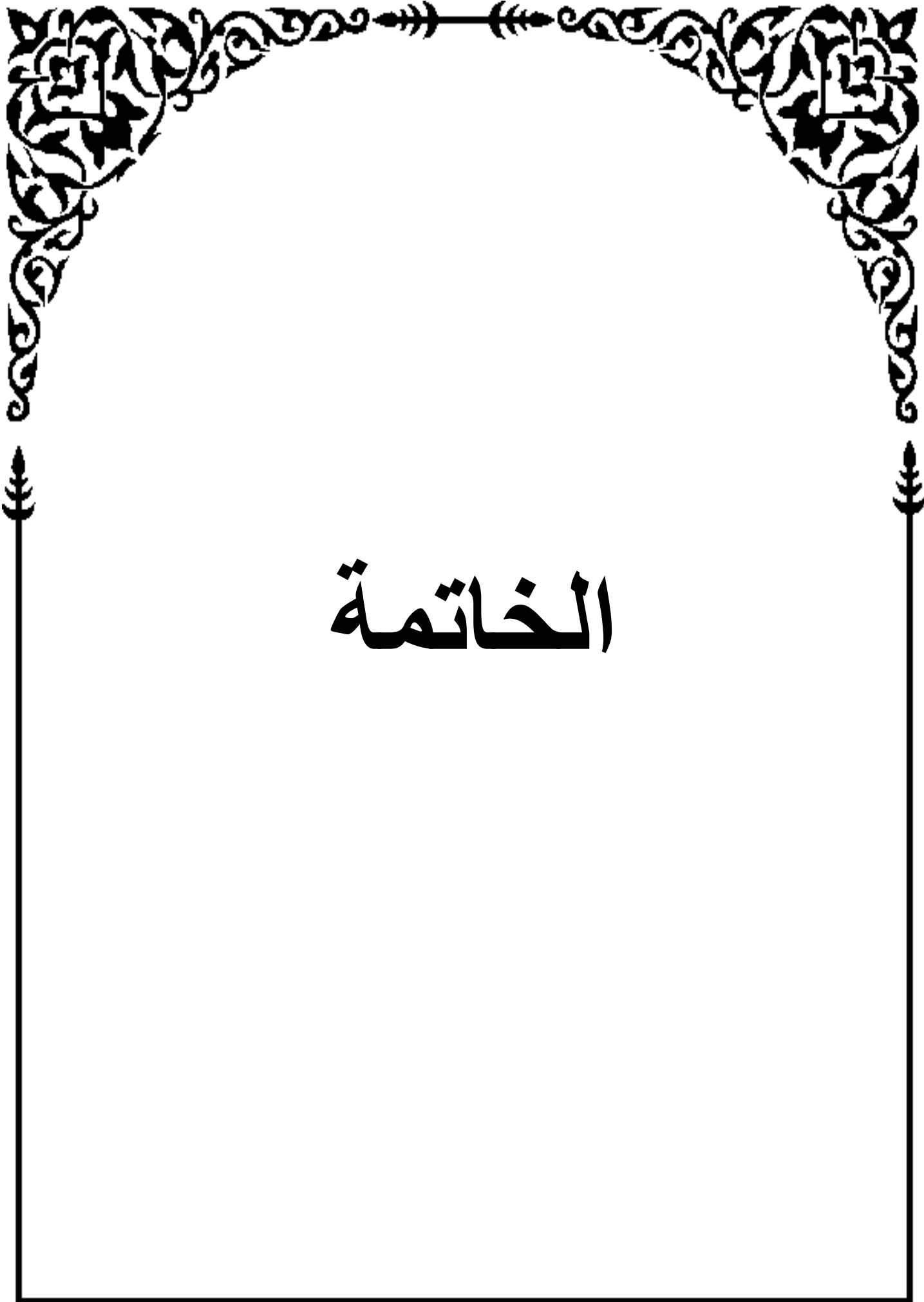
بالرغم من جملة العوائق التي تواجه تطبيق القيمة العادلة، إلا أن التطلعات موجودة وقد اقترحت الفكرة عدة مرات على مستوى المديرية المركزية، لما لها من آثار ايجابية متوقعة خاصة في ظل توفر العنصر البشري المؤهل لتطبيقها، فهي تسمح بتوفير قوائم مالية أكثر مصداقية و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدميها من مستثمرين و مساهمين وهيئات حكومية.

استنتاج عام للمقابلات :

تطبيق أسلوب القيمة العادلة و عملية إعادة تقييم يعتبر نقلة نوعية بالنسبة لمؤسسة الصيانة الوطنية MNL خاصة في ظل القصور الذي يظهره أسلوب التكلفة التاريخية، فالقيمة العادلة تضمن مصداقية اكبر للقوائم المالية للمؤسسة، فهي تعكس الوضعية الحقيقية لقيمة الأصول في القوائم المالية و تساعد في تحقيق الملائمة في التقارير المالية بتقديم معلومات مالية حقيقية ودقيقة، كما تعزز من شفافية القوائم المالية وتدعم القرارات الإستراتيجية.

خلاصة الفصل

تم تطرق خلال هذا الفصل إلى تقديم عام حول مؤسسة سونطراك و فرع الصيانة الوطنية الاغواط- نشاط النقل بالأنابيب MNL كونها المؤسسة محل الدراسة، أين تم إجراء مقابلات بدائرة المالية للاطلاع على مدى تطبيقها أسلوب القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي، حيث تبين لنا أن المؤسسة تعتمد القياس وفق التكلفة التاريخية، كما لم تقم بأي عملية إعادة تقييم منذ سنة 1996 و حتى عند الانتقال للنظام المحاسبي المالي SCF بقيت كل أصولها و خصومها مسجلة على أساس تكلفتها التاريخية، الأمر الذي لا يسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة. والملاحظ أن المؤسسة تحاول جاهدة مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة، و تسعى للتوجه نحو اعتماد القيمة العادلة متى ما توفرت الظروف و البيئة المناسبة.



الخاتمة

خاتمة

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على تحديات تطبيق مفهوم القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال فصلين الأول نظري و الثاني تطبيقي متمثل في دراسة حالة في مؤسسة اقتصادية، حيث حاولنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية انطلاقاً من الفرضيات الأساسية و باستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة.

يعتبر القياس المحاسبي أحد أهم الممارسات المحاسبية التي لها تأثير على جودة القوائم المالية، وعليه تزايد الاهتمام العالمي للتوجه نحو اعتماد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، وهذا راجع لقدرتها على عكس الجوهر الحقيقي للمؤسسات بموضوعية وموثوقية، ومن ثم إعداد قوائم مالية تتمتع بالجودة المنتظرة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

تطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة يتطلب توفر جملة من الشروط و الظروف المعينة التي تشكل عائقاً أمام تطبيق هذا النموذج في حال عدم توفرها، الأمر الذي تعاني منه الجزائر في محاولة تبنيها لمبدأ القيمة العادلة، ومن أبرز هذه العوائق والتحديات حسب ما توصلت إليه هذه الدراسة :

- غياب سوق مالي نشط.
- غياب نظام معلومات في الاقتصاد الوطني.
- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون التجاري و الجبائي.
- التعود و التمسك بنموذج التكلفة التاريخية.
- عدم إلزامية تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

نتائج اختبار الفرضيات :

كإجابة مبدئية لإشكالية البحث، و على ضوء ما تم التطرق إليه في الفصلين النظري والتطبيقي للدراسة تم اختبار الفرضيات المقترحة في بداية الدراسة و التوصل إلى النتائج التالية :

- **الفرضية الأولى :** نصت على كون النظام المالي المحاسبي يساهم بشكل هام في تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

بناء على ما ورد في المطلب الثالث من المبحث الثاني للفصل النظري تم تأكيد صحة هذه الفرضية، على اعتبار ظهور القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي لأول مرة في الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي، و الذي اصطلح على تسميتها " بالقيمة الحقيقية " حيث لم يكن لها اثر في المخطط الوطني المحاسبي.

- **الفرضية الثانية :** تشير لعدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المقومات الملزمة لتطبيق القيمة العادلة.

يمكن نفي هذه الفرضية جزئيا، فالبيئة المحاسبية الجزائرية تتوفر على المقومات الملزمة لتطبيق القيمة العادلة لكن ما يعاب عليها هو كونها غير نشطة و فعالة، كما هو حال السوق المالي.

- **الفرضية الثالثة :** مفادها وجود عدة صعوبات و عوائق تحد من تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

وفق ما تطرقنا إليه خلال المبحث الثالث للفصل النظري و ما توصلنا إليه من نتائج في الفصل التطبيقي، فقد تم تأكيد هذه الفرضية. إذ تبين فعليا وجود عدة صعوبات و عوائق تحد من تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

نتائج الدراسة :

- لا تزال التكلفة التاريخية تهيمن على واقع القياس المحاسبي في الجزائر.
- تعكس القيمة العادلة الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.
- واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بعيد كل البعد عن ما هو منصوص عليه.
- يعد غياب سوق مالي نشط وفعال في الجزائر اكبر عائق أمام تطبيق مبدأ القيمة العادلة.
- وجود بعض الغموض حول تطبيق القيمة العادلة وفقا للنظام المحاسبي المالي.
- من الضروري تبني إستراتيجية محكمة لإعادة تحيين النظام المحاسبي المالي.

الاقتراحات :

- ضرورة تكيف النظام المحاسبي المالي وفق متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية.
- إصدار معايير محاسبة وطنية تتوافق مع ظروف البيئة الجزائرية.
- ضرورة تفعيل تشريعات و قوانين تنص على إلزامية تطبيق القيمة العادلة.
- ضرورة القيام بعملية إعادة تقييم شاملة لأصول و خصوم المؤسسات.
- المبادرة للبحث عن حلول و توفير الظروف الملائمة لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر.
- الحرص على تأهيل العنصر البشري في هذا المجال و تطوير الخبرات المهنية للموظفين من خلال الدورات التكوينية.

آفاق الدراسة :

- آليات تنشيط السوق المالي في الجزائر.
- المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية لتفعيل تطبيق القيمة العادلة.
- القيمة العادلة كأداة لترشيد القرارات المالية.
- أهمية عملية إعادة التقييم في عكس الواقع الاقتصادي للمؤسسات.
- تفعيل القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة في الوسط المحاسبي الجزائري.



قائمة المصادر والمراجع

أولاً : الكتب

1. الياس بن ساسي و يوسف قريشي، التسيير المالي و الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
2. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IFRS EXPERT ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين الدوليين، الأردن، طبعة عام 2019 .
3. حمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2009.

ثانيا : المذكرات و الأطروحات الجامعية

1. سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و اثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية ، الجزائر ، 2018/2017.
2. بن أودينة بوحفص، مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة- دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر - أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
3. فارس بن يدير، تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.. 2019.
4. عزوز مخلوفي. النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية. حالة الأصول المادية. أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة. جامعة عمار ثلجي الاغواط. 2016./2015.
5. محمد الساسي بالنور، القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية-دراسة حالات تطبيقية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر ، 2018.
6. مخلوفي نعيمة. مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية 2016. جامعة الجزائر 3.

7. هشام شلغام، بعنواندراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة قسدي مرياح ورقلة2019.
8. روجي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة و أثرها على الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010.

ثالثا : الجرائد و القوانين

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية، العدد، 74الصادرة في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 25، 19مارس، 2009.

رابعا : المقالات

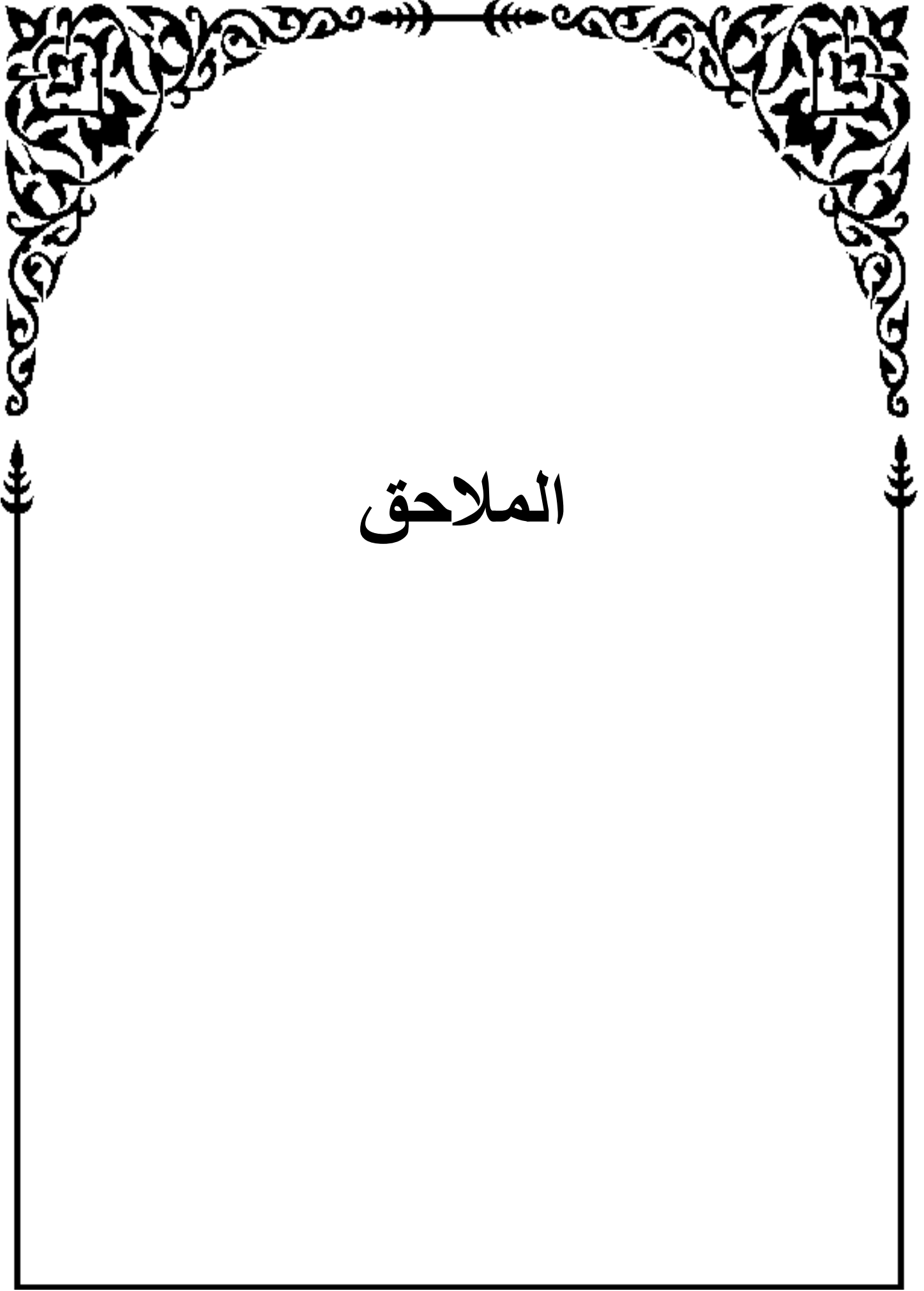
1. بونعجة سحنون، أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة أحمد يحيى الونشريسي، تسمسيلات، المجلة، 4العدد01.
2. هوارية مبسوط، عمار درويش، واقع التعليم المحاسبي و مدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعقدة، العدد. 01.2016.
3. علي بوزيت، هشام شلغام، فارس بن يدير، عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية- دراسة حالة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد 06.2019.
4. قوادري عبلة، فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ظل المعيار الدولي لاعداد التقارير الماليةIFRS13 في البيئة الجزائرية- دراسة استقصائية، جامعة سطيف 1، الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد20/العدد01 ديسمبر 2020.
5. العزلي كمال، بلعة جويده، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العلمية - دراسة استقصائية، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، مجلة التمويل والاستثمار و التنمية المستدامة، المجلد07/ العدد01. جوان2022.

6. محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جوان 2016.
7. الامام ابراهيم، واقع و معوقات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الانفتاح على نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، دراسة استطلاعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08، العدد 01/2022.
8. بن زاف لبنى، استخدام بالقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر، دراسة ميدانية. 2020.
9. زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور - عدد 14 / خاص الجزء الثاني ، كلية المنصور الجامعة - العراق ، 2010.

خامسا : المواقع الالكترونية

مجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA) مجموعة طلال أبو غزالة، تأثير كوفيد 19 على القوائم المالية، مقال منشور على الموقع:

http://www.ascasociety.org/News/key_news/3029.aspx



الملاحق

BiU62 002/002/07

CARTE D'IMMOBILISATION

سونا طراك

SONATRACH

TRANSPORT
D'INTERVALLANCE

CARTE D'IMMOBILISATION

NATURE DE L'IMMOBILISATION : LOGEMENTS DU PERSONNEL

CENTRE OU SERVICE UTILISATEUR : _____

MARQUE : _____

TYPE : _____

MATRICULE : _____

PUISSANCE : _____

DATE D'ACQUISITION : 09/06/1980

DATE DE MISE EN CIRCULATION : _____

N° DE L'ORDRE D'ACHAT : DECISION N°43
18.08/1980 ALGERIE

FOURNISSEUR : Projet Sout Logement

56 VILLAS PRE FABRIQUES (F4 et F3)

F4 = code de L 330026299 au 026327 = 29 x 48 8576,43

F3 = code de L 330026328 au 026354 = 27 x 39 5886,56 } 24854853,52

Voix le détail des Codes sur les Documents joints avec

COMPTES MOUVEMENTS		CONTREPARTIE		N° ECRIT
		GENERALE	ANALYT.	
2500				602002
COMPTES MOUVEMENTS		CONTREPARTIE		
GENERALE	ANALYT.	GENERALE	ANALYT.	
14000				

FICHE N° 2500

DATE : 1980

TAUX : _____

COEFFICIENT : _____

TOTAL DU COUT ET DE L'AMORTISSEMENT

[illegible]