مجلة أراء
للدراسات الاقتصادية والإدارية
J.A.E.A.S

مجلة أكاديمية دولية محكمة سداسية
تصدر دوريا عن معهد العلوم الاقتصادية،
التجارية وعلوم التسيير- المركز الجامعي بأفلو (الجزائر)

المجلد 01 العدد01
2019

المجلد 01 العدد 01 ISSN: 2710-8848

ISSN: 2710-8848 المجلد 01 العدد 01 2019 مجلة اراء للدراسات الاقتصادية والادارية

Journal Araa
for economic & administrative studies
J.A.E.A.S

International peer-reviewed academic journal
published periodically by Institute of Economic Sciences,
Business and management sciences -University Center Aflou - Algeria

VOL 01 N° 01
2019

ISSN: 2710-8848 VOL 01 N° 01

المركز الجامعي بأفلو- الجزائر
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مجلة أراء
للدراسات الاقتصادية والإدارية

مجلة أكاديمية دولية محكمة سداسية تصدر دوريا عن معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير- المركز الجامعي بأفلو (الجزائر)

P-ISSN: 2710-8848

الكلمة الافتتاحية للمجلة

يتشرف السيد مدير مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية وهي مجلة علمية دولية محكمة سداسية تصدر عن معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والعلوم المحاسبة والمالية بالمركز الجامعي أفلو،(الجزائر)، و تهتم بنشر الأبحاث والدراسات في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

تشرف هيئة التحرير على استلام البحوث ومتابعة عملية تقييمها من طرف لجنة علمية مكونة من خبراء مختصين في ميدان تخصص المجلة من مختلف جامعات العالم.

تقدم المجلة خدمات النشر للأكاديميين والباحثين في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير والمحاسبة والمالية والمتمثلة في تحكيم الأعمال المقدمة للنشر، تقدم نسخة إلكترونية مجانية لأصحاب البحوث المنشورة.

الهدف الأساسي لمجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية هو توفير خدمة النشر للباحثين والأكاديميين، ومشاركة الأبحاث المنشورة على موقعها مع كل الراغبين في المعرفة وتدعم سياسة المجلة البحوث ذات الجودة العالية التي تخضع بحوثهم للتحكيم السري وتعمل على توفيرها مجانا من خلال موقع إلكتروني.

journal-araa@cu-aflou.dz

قواعد النشر في المجلة

- تخضع البحوث المقدّمة إلى المجلّة للتقويم والتحكيم حسب الأصول العلمية المتبعة.
- تُقبل البحوث باللغة العربية والإنجليزية والفرنسية.
- يكون البحث المقدّم للمجلة مستوفياً شروط البحث العلمي من حيث الأصالة و الإحاطة والاستقصاء والإضافة المعرفية والمنهجية والتوثيق وسلامة اللغة ودقة التعبير وعلى الباحث مراعاة أسلوب البحث بحيث يكون موافقاً للقواعد اللغويّة.
- أن لا يتجاوز البحث 20 صفحة مقاس (A4) باستخدام محرر النص العربي(office word 2007) وبخط Sakkal Majalla بحجم 14 بالنسبة للنص وبحجم 13 بالنسبة للأرقام في عرض النص) وبالأبعاد التالية بالسنتمتر: علوي2.5:H ، سفلي2.5:B ، يمين2 : D ، يسار2 G ، أعلى الصفحة 1.25:(En-tête).، أسفل الصفحة 1.3. (Pied de page) النص الفرنسي يكون بخط Times New Romain بحجم 12.
- يرفق البحث بملخص باللغتين العربية والإنجليزية في حدود 8 أسطر.
- يشترط في عنوان البحث والكلمات الدالة أن تكون باللغتين العربية والإنجليزية، مرفقا بتصنيف (***Journal of Economic Literature*** (JEL) Classification)، الصادر عن الجمعية الأمريكية للاقتصاد (***American Economic Association***)

(https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php)

- ألا يكون البحث قد سبق نشره على أي نحو كان أو تم إرساله للنشر في مجلة أخرى ويتعهد الباحث بذلك.
- يلتزم الباحث بعدم إرسال بحثه لأي جهة أخرى للنشر حتى يصله رد المجلة.
- يلتزم الباحث بإجراء تعديلات المحكّمين على بحثه وفق التقارير المرسلة إليه، وموافاة المجلة بنسخة معدّلة في مدة لا تتجاوز 15 يوما.
- لا يجوز للباحث أن يطلب عدم نشر بحثه بعد إرساله للتحكيم إلا لأسباب تقتنع بها هيئة التحرير.
- يرفق البحث بمعلومات تخص الباحث، تتضمن اسمه ودرجته العلميّة، وتخصصه، ووظيفته والجهة الّتي يعمل بها، رقم هاتفه وبريده الإلكتروني.
- قرارات هيئة التحرير بشأن البحوث المقدّمة إلى المجلّة نهائيّة، وتحتفظ الهيئة بحقها في عدم إبداء مبرّرات لقراراتها.
- يتم ترتيب وتصنيف المراجع بالاعتماد على اسلوب (APA) ***American Psychological Association*** ، كما هو موضح في الرابط:

http://support.office.com/fr-fr/article/APA-MLA-Chicago-%E2%80%93-Mise-en-forme-automatique-de-bibliographies-405c207c-7070-42fa-91e7-eaf064b14dbb

- يرسل البحث حصرا عبر بريد المجلة

journal-araa@cu-aflou.dz

هيئة المجلة

د.طهاري عبد الكريم	المدير الشرفي المجلة
د.خلف الله بن يوسف	رئيس هيئة التحرير
د.حاج قويدر قورين	مساعد رئيس التحرير
د.عمارة البشير	مساعد رئيس التحرير
د.شنافي مولاي عبد القادر	مدير النشر

هيئة المراجعة

د. قطاف عبد القادر	المركز الجامعي أفلو
د. زاوي عيسي	المركز الجامعي أفلو
د. فتحي مولود	المركز الجامعي أفلو
د. طلحة أحمد	المركز الجامعي أفلو
د. بودرة فاطيمة	المركز الجامعي أفلو
د. هيلامي نبيلة	المركز الجامعي أفلو
د.شتوح دلال	المركز الجامعي أفلو
د.بريطل فاطمة	المركز الجامعي أفلو
د. عطية خديجة	المركز الجامعي أفلو

أمانة المجلة

شنيني حسين	المركز الجامعي أفلو

المركز الجامعي بأفلو- الجزائر
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

ISSN: 2710-8848

المجلس العلمي للمجلة

الاسم واللقب	الهيئة المستخدمة
أ.د خالد جمال شتيوي الجعارات	جامعة الشرق الاوسط الاردن
أ.د شاكر عبد موسى	جامعة البصرة العراق
أ.د شاشي عبد القادر	جامعة الزعيم اسطنبول
أ.د بوهراوة السعيد	الاكاديمية الدولية للبحث الاسلامي والمالي ماليزيا
أ.د غالب محمد محمد البستنجي	جامعة دار العلوم الاردن
أ.داحمد حسيني	جامعة مانشيستر بريطانيا
أ.د مروة زكي	جامعة عين شمس القاهرة
أ.د رابح خوني	جامعة محمد خيضر بسكرة
أ.د على سماي	جامعة د يحي فارس المدية
أ.د موسى سعداوي	جامعة د يحي فارس المدية
أ.د الليلس شاهد	جامعة الشهيد حمة لخضر وادي سوف
أ.د عجيلة محمد	جـــامعـــة غردايـــة
أ.د مصيطفى عبد اللطيف	جـــامعـــة غردايـــة
أ.د بن سانية عبد الرحمان	جـــامعـــة غردايـــة
أ.د بلعور سليمان	جـــامعـــة غردايـــة
أ.د بوعبدلي احلام	جـــامعـــة غردايـــة
د.بن يوسف خلف الله	المركز الجامعي بافلو
د. قورين حاج قويدر	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
د.زبير عياش	جامعة أم البواقي
د. عابد بوشيبة	جامعة ابن خلدون تيارت
د.بن يوسف أحمد	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
د.عبو عمر	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
د.دويس عبد القادر	جامعة ابن خلدون تيارت
د. ساجي فاطيمة	جامعة ابن خلدون تيارت
د. دفرور عبد المنعم	جامعة الشهيد حمة لخضر وادي سوف
د. محمد مسعودي	جامعة الشهيد حمة لخضر وادي سوف
د. مبارك بن زاير	جامعة طاهري محمد بشار
د. معاش قويدر	جامعة زيان عاشور الجلفة
د.كمال زيتوني	جامعة محمد بوضياف المسيلة
د.عبد المجيد تيماوي	جـــامعـــة غردايـــة
د. رواني بوحفص	جـــامعـــة غردايـــة
د. عسول محمد	جامعة العربي بن امهيدي ام البواقي
د.البارود ام الخير	جامعة الجزائر 03
د. لفايدة عبد الله	جامعة قسنطينة 02

المجلد 01 العدد 01 / 2019

1 دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية في ظل التوجه نحو التصنيع الرشيق. - **خلف الله بن يوسف**- المركز الجامعي افلو، الجزائر) - **موزارين عبد المجيد** ،جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف (الجزائر)	**18-05**
2- . مسببات مخاطر المراجعة الخارجية وعوامل تدنيتها - **بن يحي علي** ،جامعة غرداية (الجزائر) - **جريو صارة**، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف (الجزائر)	**37-19**
3- دور التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب الجزائري - **قريتلي محمد** ، جامعة أدرار (الجزائر) - **طيبة محمد رضا** ، جامعة أدرار (الجزائر)	**49-38**
4- دور وسائل الدفع الإلكتروني في تفعيل التجارة الإلكترونية-مع الإشارة لتجربة الجزائر- - **أمينة زريوط** - جامعة البليدة 02 (الجزائر)	**63-50**
5- تقنية النانو كآلية لتدعيم تكنولوجيا الطاقات المتجددة وحماية البيئة - **عمارة منال** ، جامعة الجزائر 03 (الجزائر) - **موساوي الهام** جامعة فرحات عباس سطيف 01 (الجزائر)	**76-64**
6- أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) - **حاج قويدر قورين**- جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر) - **عمر عبو**- جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)	**91-77**
7- نجاعة التسيير في الجماعات المحلية الجزائرية على ضوء مقتضيات التسيير العمومي الحديث - **أحمد بوشارب** – جامعة الجزائر03 (الجزائر) - **أحمد بن يوسف** – جامعة حسيبة بن بوعلي (الجزائر) - **كنزة بن غالية** – جامعة حسيبة بن بوعلي (الجزائر)	**109-92**
8- Les zones d'activités économiques intelligentes une nouvelle forme d'organisation territoriale en faveur du développement local. - **DERFOUF Mohamed Amine** ; Université Abou Bekr Belkaid - Tlemcen (Algérie), - **HAID Zahia** École supérieure de managemant – Tlemcen (Algérie), - **Merras Mohamed Full** Université de Saida Dr. Moulay Tahar (Algérie),	**02 -10**

دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية في ظل التوجه نحو التصنيع الرشيق

The Role of lean Accounting in Achieving the Competitive Advantage of Industrial Enterprises in the Light of lean manufacturing

موزارين عبد المجيد[*1]، خلف الله بن يوسف[2]،

[1] موزارين عبد المجيد، جامعة حسيبة بن بوعلي –شلف-

[2] خلف الله بن يوسف، المركز الجامعي آفلو

تاريخ الإرسال:2019/06/14 تاريخ القبول: 2019/06/20 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص: إن التغيرات الاقتصادية الذي عرفها العالم، وظهور المؤسسات الصناعية أدى إلى زيادة التنافسية بينها لنيل رضا زبائنها وزيادة حصتها في السوق، وعلى ضوء هذا تبنت المؤسسات الصناعية التفكير الرشيق وذلك من خلال الإعتماد على أدوات التصنيع الرشيق الذي يهدف لتقليل الهدر والضياع وتخفيض تكلفة الانتاج، وهذا مايسمح لها بالتميز عن باقي المنافسين في تخفيض أسعار المنتوجات وفي جودتها .وفي ظل هذه العوامل أصبحت المحاسبة التقليدية لا تواكب متطلبات التصنيع الرشيق مما تتطلب إبتكار محاسبة جديدة لمواكبة التطورات الحديثة فظهرت المحاسبة الرشيقة ، حيث تهدف هذه المحاسبة للقضاء على الضياع ، وذلك بإستعمال عدة أدوات كسلاسل القيمة أو التكلفة المستهدفة أو مقاييس تيار القيمة مثلا لتوفير المعلومات الكافية عن أماكن الهدر ، وبالتالي تساهم في إتخاذ القرارات المناسبة .

رموز jel: M41 , O14

الكلمات المفتاح : الميزة التنافسية، التصنيع الرشيق، المحاسبة الرشيقة، أدوات المحاسبة الرشيقة.

Abstract: The economic changes experienced by the world and the emergence of industrial enterprises have led to increased competitiveness among them to achieve the satisfaction of their customers and increase their share in the market. In light of this, the industrial establishments have adopted an agile thinking by relying on lean manufacturing tools aimed at reducing waste and loss and reducing the cost of production. In contrast to these factors, traditional accounting is not keeping pace with the requirements of manufacturing, which requires the creation of new accounting to keep abreast of recent developments. To eliminate loss, using several tools such as value chains, target cost or value stream measurements, for example to provide adequate information about places of waste, and thus contribute to making appropriate decisions.

classification (jel) : M41, O14

Keywords: competitive advantage, lean manufacturing, lean accounting, lean accounting tools.

[*] المؤلف المرسل: الإيميل:madmouz92@gmail.com.

I- تمهيد :

في ظل التطورات الإقتصادية المتسارعة ونمو المؤسسات وزيادة حجمها وظهور التكنولوجيا المتطورة زادت تنافسية المؤسسات الإقتصادية فيما بينها لنيل ثقة الزبائن وكسب رضاهم، ماأرغم المؤسسات على البحث عن مصادر لميزة أو مزايا تنافسية قصد تحقيق تفوقها المطلوب لتقديم منتوجات سواء سلع أو خدمات ذات جودة تلبي حاجات المستهلكين وفق رغباتهم.

وفي هذا الإطار سارعت المؤسسات الإقتصادية لتبني إدارة الجودة الشاملة، حيث أصبحت تعتمد على تحقيق الجودة في كل الأقسام أو كل الورشات الإنتاجية قصد تحقيق التميز المرغوب فيه سواء من خلال التميز من حيث التكاليف المنخفضة عن باقي المؤسسات المنافسة أو من حيث التميز في الإبداع والإبتكار أو كلاهما معا.وهذا ما أدى إلى ظهور ما يعرف بالإنتاج أو التصنيع الرشيق (الرشيد) الذي يهدف إلى إستعمال المواد الاولية إستعمالا عقلانيا في عملية الإنتاج والقضاء على الهدر والمواد التالفة والوقت الضائع، وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتوجات .

وفي ظل إعتماد الإنتاج الرشيق أصبحت المحاسبة التقليدية لا تسمح بتحديد تكاليف الإنتاج بدقة وتتبع تكاليف المنتوجات من دخولها كمواد اولية للمؤسسة إلى غاية خروجها كمنتوجات نهائية، ما أدى الحاجة إلى ظهور ممارسات وأدوات جديدة للمحاسبة، فظهر مايعرف بالمحاسبة الرشيقة (المحاسبة الرشيدة) التي تهدف إلى توفير المعلومات الملائمة لتحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة الانتاجية ومواكبة التطورات والتغيرات في الأسواق المتنافسة من جهة، ومن جهة أخرى القضاء على الضياع الذي يصاحب عمليات الإنتاج والتشغيل وتسريع العمليات والحد من وقوع الاخطاء، والسرعة في تلبية متطلبات الزبائن والسوق ومن ثم تقليل التكاليف، وذلك لا يكون إلى بالإعتماد على أدوات المحاسبة الرشيقة المتعددة والتي تعتمد على مقاييس أداء جديدة تتلاءم مع الأفكار الرشيقة والثقافة الرشيقة عند تبني المؤسسة للإنتاج الرشيق بدلا من الإنتاج الواسع.

وعليه جاءت هذه الورقة البحثية لتعالج الإشكالية التالية:

- **كيف تساهم المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية في ظل التوجه نحو تبني التصنيع الرشيق ؟**

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى مايلي:

- **المحور الأول**: مدخل للتنافسية و الميزة التنافسية
- **المحور الثاني**: مدخل للتصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة
- **المحور الثالث**: دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية في ظل التوجة نحو التصنيع الرشيق

I - مدخل للتنافسية والميزة التنافسبة :

I.1- مدخل للتنافسية :

I.1-1- مفهوم التنافسية : يمكن ذكر أهم مفاهيم التنافسية فيمايلي: **(السلمي، إدارة الموارد البشرية والإستراتيجية، 2001)**

- **المفهوم المرتكز على السوق**: تعرف على أنها تقاس من خلال أداء المؤسسة في السوق مقارنة بنظيراتها، وذلك إستنادا إلى تقويم حصة السوق التنافسية.

- **المفهوم المرتكز على مدى قدرة المؤسسة:** تعرف على أنها الحفاظ على مكانتها في سوق تنافسي وعدم التأثر والإستسلام لعناصر البيئة التنافسية. وعلى هذا الأساس تعرف التنافسية على أن المؤسسة تصبح تنافسية عندما تكون قادرة على الحفاظ بإستمرار وبطريقة طوعية في سوق تنافسي ومتغير لتحقيق معدل ربح على الأقل يساوي المعدل المطلوب لتمويل أهدافها.

تعرف كذلك على أساس القطاع أو المؤسسة على أنها القدرة على تعظيم الأرباح أي أن التركيز على عامل الربح كمؤشر للتنافسية، كما يمكن القول أن التنافسية تعني هنا القدرة الحالية والمستقبلية على تصميم وإنتاج سلع أو خدمات بجودة عالية وتكلفة قليلة نسبيا لتعظيم الارباح في المدى الطويل". **(النسور، 2009)**

I.1-2- أهداف التنافسية: تهدف التنافسية إلى تحقيق عدة أهداف. ويمكن ذكر أهمها فيمايلي: **(الشواني، 2000)**

- **تحقيق درجة عالية من الكفاية:** بمعنى أن تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة.
- **التطور والتحسين المستمر للأداء:** من خلال التركيز على تحقيق الإبداعات التكنولوجية والإبتكارات، والتي تكون تكلفتها مرتفعة نسبيا، إلى أنها صعبة المحاكاة من قبل المؤسسات المنافسة.
- **الحصول على نمط مفيد للأرباح:** اذ تتمكن المؤسسات ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطورا من تعظيم أرباحها، فالأرباح تعد مكافأة المؤسسة عن تميزها وتفوقها في أدائها.

I.2- مدخل للميزة التنافسية

I.2-1- مفهوم الميزة التنافسية

I.2-1- 1- تعريف الميزة التنافسية: يمكن ذكر أهم تعاريف الميزة التنافسية فيمايلي:

"هي العنصر الاستراتيجي المهم الذي يساعد في إقتناص الفرص، ويقدم فرصة حقيقية لكي تحقق المؤسسة ربحية متواصلة بالمقارنة مع منافسيها، والتنافسية هي المصدر الذي يعزز وضع المؤسسة بما يحققه من الأرباح الإقتصادية، ومن خلال إمتيازها على منافسيها في مجالات متعددة ولأطول مدة ممكنة ". **(betlis, 2010)**

تعرف كذلك على أنها" قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز تنافسي أفضل بالنسبة للمؤسسات المماثلة والناشطة في نفس القطاع". **(مصطفى، 2008)**

I.2-1- 2- خصائص الميزة التنافسية: يمكن تلخيص أهم خصائص الميزة التنافسية فيمايلي: **(إدريس، 2009)**

- أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة السبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير فقط.
- إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في اطار مطلق صعب التحقيق.
- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة اخرى.
- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية أخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات المؤسسة من جهة اخرى.
- أن يتناسب إستخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها.

I.2-2- معايير الميزة التنافسية وأبعادها

I.2-2- 1- معايير الميزة التنافسية: إن الحصول على ميزة تنافسية بالنسبة للمؤسسة الصناعية لا يكفي وحده، بل يجب معرفة جودة الميزة المكتسبة، ويتم ذلك من خلال المعايير التالية: **(خليل، (دون سنة نشر))**

- **مصدر الميزة:** ويكون ذلك إما من خلال مزايا تنافسية من مرتبة منخفضة مثل التكلفة الأقل لكل من قوة العمل، المواد الأولية، حيث يسهل نسبيا تقليدها ومحاكاتها من قبل المؤسسات المنافسة. أو من خلال مزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة كالتكنولوجيا العالية (أي تميز المنتوجات والخدمات بجودة عالية)، السمعة الطيبة بخصوص العلامة، ويتطلب تحقيق هذه المزايا مهارات وقدرات عالية .

- **عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة:** في حالة اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة فقط مثل تصميم المنتوجات بأقل تكلفة ممكنة أو القدرة على شراء المواد الاولية بأسعار منخفضة، فإنه يمكن للمنافسين تحديد أو التغلب على اثار تلك الميزة، أما في حالة تعدد مصادر الميزة فإنه يصعب على المنافسين تقليدها جميعا.
- **درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة:** يجب أن تتحرك المؤسسات نحو البحث عن مزايا جديدة وبشكل أسرع وقبل قيام المؤسسات بتغيير المزايا القديمة، وخلق مزايا تنافسية جديدة أو من رتبة مرتفعة.

I.2.2-2- أبعاد الميزة التنافسية: تتمثل أبعاد الميزة التنافسية فيمايلي: **(غدير، (دون سنة نشر))**

- **الجودة:** وتم الإتفاق على بعدين أساسيين للجودة، هما جودة التصميم وجودة المطابقة، إذ تشير جودة التصميم إلى مستوى تلبية خصائص المنتج (مواصفات التصميم) لحاجات الزبون ورغباته، أما جودة المطابقة فإنها تعني مستوى أداء المنتج أو الخدمة مقارنة بمواصفات التصميم، ولضمان تحقيق المنتج او الخدمة لرضا الزبون على المؤسسات الصناعية تصميم منتجات قادرة على إرضاء الزبون من خلال جودة التصميم، ومن ثم تلبية المواصفات من خلال جودة المطابقة.
- **الكلفة:** أن تبني الكلفة بوصفها أداة تنافسية يعني بالضرورة تكييف العمليات الانتاجية لتقليص أو إلغاء النشاطات التي لا تحقق القيمة المضافة، وبالنتيجة تخفيض تكاليف رأس المال وكلفة العمل،كلفة المنتج ،تكاليف التشغيل، المخزون، النقل، المناولة وتقليص حالات الفقدان والضياع ونسبة المنتوجات التي فيها عيوب.
- **التسليم:** إن إدارة العمليات بشكل صحيح وسريع يزيد من العوائد ويخفض التكاليف، ويعني وقت الإجابة للزبون إلى المدة إبتداء من تسليم أمر الزبون لحين إنجاز أمره، أما وقت دورة التصنيع فيراد به الوقت الذي يستغرقه تصنيع أمر الزبون ليكون منتجا نهائيا، وهو يساوي مجموع وقت الإنتظار ووقت التصنيع، أما وقت التسليم فيعني الوقت المستنفد لتسليم أمر الزبون المنجز للزبون، وتوظف العديد من المؤسسات الصناعية وقت دورة الانتاج أساسا لتخصيص التكاليف الانتاجية غير المباشرة على المنتجات، وهي ترى أن ذلك سيحفز المديرين على تقليص وقت دورة الإنتاج، أما التسليم في الوقت المحدد فيشير الى تسليم المنتج أو الخدمة بالتوقيتات المحددة في الجدولة،فالتسليم في الوقت المحدد سيزيد من رضا الزبون وولائه وأن تحقق هذا الهدف يتطلب المناوبة بين وقت الإستجابة للزبون والتسليم في الوقت المحدد.
  - **المرونة:** ويندرج تحت بعد المرونة ثلاثة أبعاد هي:
  - **الايصائية:** وتعني العمليات التي تمتلك القدرة على تقديم منتجات ذات حجم أقل بإتصال محكم مع الزبون والقدرة على إعادة تشكيل الموارد والعمليات لتلبية انواع مختلفة من حاجات الزبون.
  - **التنوع:** وتعني العمليات التي تملك القدرة على تقديم حجم أكبر من الانتاج مقارنة بالايصائية، وليس بالضرورة أن تكون المنتجات والخدمات متفردة لزبائن محددين، وربما تكون هناك طلبات متكررة.وتشير الى القدرة على تغيير الطاقة أو المخزون للتعامل مع مرونة حجم التذبذبات في الطلب، على أن التطورات المتسارعة في بيئة الاعمال المعاصرة يعني التحول من سوق البائع إلى سوق المشتري، وهذا يعني التحول من مرونة التكنولوجيا نحو مرونة السوق.
  - **الإبداع:** وهو من المزايا التنافسية التي أضيفت حديثا هي أن المؤسسات الانتاجية التي تنافس من خلال الإبداع يجب أن تملك القدرات الإستراتيجية التي تؤهلها لتطوير منتجات وخدمات جديدة أو أن تكون قادرة على تطوير عمليات وتكنولوجيا جديدة، وجميعها تهدف إلى تحقيق مخرجات ذات مواصفات عالية، فالإبداع يعني إنتخاب الأفكار الصحيحة وتنفيذها وترجمتها إلى منتجات وعمليات وخدمات جديدة ونظم إدارية، لتحسين ربحية المؤسسة ونموها، وتبقى المشاريع والأفكار غير إبداعية إن لم تترجم بلغة السوق، وعلى مستوى تصنيف الإبداع فإنه صنف إلى إبداع تكنولوجي وإبداع منتج وإبداع عملية.

I.2.2-3 - أساليب الميزة التنافسية: يمكن تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية بإحدى الاساليب التالية: **(نجيب، (دون سنة نشر))**

- الكفاية أو الكفاءة المتفوقة وذلك من خلال السيطرة على التكاليف.
- الجودة المتفوقة وذلك من خلال تقديم منتجات تحقق القبول لدى الزبائن.
- الإبداع المتفوق وذلك من خلال تقديم منتجات جديدة.

- الإستجابة المتفوقة لدى الزبائن وذلك من خلال المعرفة الدقيقة لإحتياجات الزبائن.

II - مدخل للتصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة:

1.II- مدخل للتصنيع الرشيق :

1-1.II- مفهوم التصنيع الرشيق

1-1-1.II- تعريف التصنيع الرشيق

إن مصطلح التصنيع الرشيق أدخل من قبل womacketal عام 1990 في كتابه التفكير الرشيد، إذ يشير مصطلح الرشيق إلى النظام الذي يشغل المدخلات لتوليد المخرجات نفسها التي يتم تكوينها بنظام الانتاج الواسع التقليدي فهو يستخدم موارد بشرية قليلة في المؤسسة وطاقات تصنيعية قليلة، وإستثمار أقل في المعدات ووقت أقل لتطوير المنتوجات الجديدة، ووقت أقل للإنتاج، إضافة إلى أن قائمة المواد المطلوبة هي أقل من الإنتاج الواسع، أما المخرجات فتتضمن تنوعا كبيرا في المنتجات وعدد قليل من العيوب". **(berrg and ohlsson, 2005)**

" يمثل مفهوم التصنيع الرشيق قيمة السلعة أو الخدمة من منظور الزبون. إذ أن الزبائن غير معنيين بتفاصيل العمل أو التقنية المستخدمة أو كلف العيوب، إذ أنهم يقيمون السلعة أو الخدمة على أساس أدائها وإذا ماكانت هذه السلعة أو الخدمة تشبع إحتياجاتهم ورغباتهم أم لا ". **(المعيني، 2012)**

أما على مستوى المؤسسات فقد تم إستخدام مفهوم التصنيع الرشيق في نظام الانتاج لمؤسسة (تويوتا)، حيث قامت هذه المؤسسة بتحديد الظروف الخاصة التي كانت تواجهها في اليابان خلال سنوات من التجربة والخطأ في ورش العمل، فإستطاعت هذه المؤسسة تحقيق الجودة العالية والتكلفة المنخفضة والتسليم في وقته (من خلال تخفيض تدفق الإنتاج وهذا عن طريق القضاء على الضياعات) كل هذا يتم تحقيقه في وقت واحد.

2-1-1.II- خصائص التصنيع الرشيق: تتسم نظم التصنيع الرشيقة بعدة خصائص.ونذكر أهمها فيمايلي: **(نوار، 2015)**

- أن الزبون هو الذي يقود النظام الإنتاجي. لذا فإن المنتجات تصنع في الوقت المحدد عند طلب الزبون.
- يعتمد نظام الفرق المخولة وهي فرق الإنتاج المسؤولة عن إتخاذ قراراتها الخاصة كإيقاف الخط الانتاجي عند فشله.
- تستعمل الإدارة المرئية لتعقب ومراقبة الأداء إذ تنتج لكل شخص التأكد من كيفية عمل المؤسسة.
- السعي المتواصل للتقرب من التمام أو المثالية، فلا توجد نقطة نهاية وتكون عملية التحسين مستمرة.
- يستند الإنتاج إلى الطلبات بدلا من التنبؤات لقصر أوقات دورة الطلب على المنتجات .

2-1.II- أهداف ومبادئ التصنيع الرشيق.

1-2-1.II- أهداف التصنيع الرشيق: تتمثل أهداف التصنيع الرشيق فيمايلي: **(المعيني، مرجع سبق ذكره، 2012)**

- **تقليل الفاقد والعيوب:** يهدف التصنيع الرشيق إلى تقليل العيوب والضائعات المادية غير الضرورية، وتتضمن الإفراط في إستخدام المدخلات من المواد الخام، ومنع العيوب بقدر الإمكان، والكلف (الخسارة) المرتبطة بالمواد المعابة الراجعة، وخصائص المنتج غير الضرورية التي لم تكن مطلوبة أصلا من الزبائن.
- **تخفيض أوقات دورة الانتاج ومدة الانتظار:** ويتم تخفيض أوقات دورة الإنتاج ومدة إنتظار الإنتاج، من خلال تخفيض أوقات الإنتظار بين المراحل للمعالجة، فضلا عن تخفيض أوقات التحضير (الإعداد) للعملية الإنتاجية، وتخفيض أوقات تغيير نموذج المنتج.
- **تخفيض مستويات التخزين:** يهدف التصنيع الرشيق إلى تخفيض مستويات التخزين في جميع مراحل العملية الإنتاجية، ولاسيما المخزون تحت الصنع بين مراحل الإنتاج، فضلا عن تخفيض المخزونات الأخرى وتخفيض معدل متطلبات رأس المال العامل.
- **تحسين إنتاجية العامل:** يتم تحسين إنتاجية العامل من خلال العمل على تقليل مدة توقفات العاملين عن العامل، وضبط وقت إشتغال العاملين، بمعنى هل أنهم يستخدمون كل جهدهم لزيادة الإنتاجية قدر الإمكان أم لا، فضلا عن التأكد من عدم وجود أي عمل يحوي على مهام أو حركات غير ضرورية أو غير مستغل.

- **الإستخدام الكفء للمعدات:** إن الإستخدام الكفء للمعدات وإستغلال حيز العمل، يتم من خلاله إزالة الإختناقات وتعظيم معدل الإنتاجية للمعدات الحالية وتقليل توقفات الالات.
- **المرونة:** وتعني إمتلاك القابلية على إنتاج تشكيلة من المنتجات بمرونة عالية، مع العمل على تقليل وقت التغيير أو الإبدال وتقليل الكلف الناتجة عنه، عن طريق الإنتاج بالسحب وتقليل المخزونات ومتطلبات رأس المال.
- **زيادة المخروجات:** طالما أن أوقات دورة الانتاج تكون مخفضة، وبعبارة اخرى كلما كان عدد دورات الإنتاج متزايد، فإن ذلك يسهم في زيادة إنتاجية العمل والقدرة على إزالة كل من الإختناقات وتوقفات الآلات. وعموما فإن المؤسسات يكون بإستطاعتها ان تزيد من مخرجاتها بشكل ملحوظ عبر إستخدام تسهيلاتها المتاحة نفسها.

II.1-2-2- مبادئ التصنيع الرشيق: يعتمد الإنتاج أو التصنيع الرشيق على مجموعة من المبادئ والتي يمكن تلخيصها كمايلي: **(الطيب، 2017)**

- من وجهة نظر (Fujimoto) فإنه يرى أن جوهر نظام إنتاج تويوتا يمكن تلخيصه في المبادئ الأساسية التالية:
  - قدرة التصنيع الروتينية، قدرة الإنتاج القياسية.
  - القدرة على التعلم الروتيني، الطرق القياسية لحل المشكلات والإحتفاظ بالحل.
  - القدرة على التعلم التطوري، التعلم لتغيير النظام والتحسين.
- من وجهة نظر (Womack) فقد عرف المبادئ الخمسة التالية:
  - تحديد القيمة من وجهة نظر العميل.
  - تحديد تيار القيمة.
  - جعل المنتج يتدفق.
  - التأكد من أن هذا يحدث وفقا لطلب الزبون.
  - إدارة نحو الكمال.
- من وجهة نظر (MacInnes) فقد وضع مجموعة أشمل من مبادئ التصنيع وهي:
  - تقليل الفاقد أو الضائع أو الحد منها، وبالتالي يتم الإنتاج حسب الطلب مع تقليل المخزون.
  - تقليل السبع فواقد، وهم الإنتاج الضخم (الإفراط في الإنتاج)، الإنتظار، المواصلات، المعالجة الإضافية، المخزون، العيوب، العمليات غير الضرورية.
  - ضمان الجودة والتحسين المستمر من خلال (التركيز على الزبون، تطبيق تقنيات التدقيق، تطبيق إدارة البصرية).
  - التقليل من وقت القيادة من خلال تصميم المنتجات وسلاسل التوريد.
  - التخفيض من التكلفة الكلية من خلال التسعير المستهدف والقيمة الهندسية.
  - إستخدام المقاييس لضمان التحسين في الأمور الملكية والسلوكية.

II.2- مدخل للمحاسبة الرشيقة

II.2-1- مفهوم المحاسبة الرشيقة

II.2-1-1- تعريف المحاسبة الرشيقة

" إن مصطلح المحاسبة الرشيقة يؤكد على أن النظام المحاسبي القائم بالمؤسسة يجب أن ينتج المعلومات الهامة والضرورية، وأن يكون معدا بحيث يكون خاليا من أي معلومات غير ضرورية لا تستفيد منها المؤسسة، ويجب على نظام التكاليف أن يعد بحيث يقيس تكاليف كل شيء من أشكال الفاقد". **(المشهراوي، 2015)**

"هي جزء من نظام متكامل وأسلوب إداري أصبح شائعا في مجال العمل في السنوات الاخيرة، وهو نظام يجب أن يقلل الحاجة إلى التقارير وتحليل القيم التي تكاد تذكر، وهذا يعني أن فروق التكاليف في (الإنتاج. العمليات، التوظيف، المعدات". **(richard e, 2007)** وتعرف كذلك بأنها أسلوب متخصص لإدارة الأعمال مستند الى مرتكزات الإدارة الرشيقة والإنتاج الرشيق التي توفر أسس مناسبة لإستعمال المعلومات المحاسبية التي تدعم الإنتاج الرشيق والإدارة لدعم إدارة التكلفة وأنشطة القيمة وإزالة الضياع من النظم المحاسبية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية".

II.2-1-2- مبادىء المحاسبة الرشيقة: تتمثل أهم مبادئ وممارسات المحاسبة الرشيقة فيمايلي: **(monory, 2012)**

العمل المحاسبي الرشيق والبسيط: هذا المبدأ يطبق طريقة الترشيق للعمليات المحاسبية بإستخدام أدوات الترشيق المتعددة مثل خريطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن وصندوق النقاط وغيرها من الأدوات.

- **العمليات المحاسبية المساندة للتحول نحو الترشيق:** أي الرقابة على العمليات الإنتاجية بواسطة أدوات مقاييس الأداء المرئية وصندوق النقاط ولوحة أداء تيار القيمة لمساندة التحسين المستمر، وأن استخدام أداة تحديد تكلفة تيار القيمة يحفز على التحسين الرشيق من خلال تيار القيمة الكلي والكلفة المستهدفة لتحقيق رضا الزبون.
- **توصيل المعلومات بوضوح وبالوقت المناسب:** إن الإدارة تستخدم لوحات الاداة المرئية المرافقة لأدوات صندوق النقاط الذي يعرض الاداء المالي والتشغيلي في تقرير موحد وهذه الأداة تستخدم بشكل واسع في إتخاذ القرارات إضافة إلى إستخدام كشف دخل بسيط والعمل على إستبعاد كل البيانات الغامضة لغرض دعم هذا المبدأ.
- **التخطيط من منظور الترشيق:** يتم تخطيط الترشيق بإستخدام مجموعة من الأدوات منها سياسة المبيعات والتخطيط المالي والتشغيلي وكلفة تيار القيمة وتحليل الطاقة وهذه العملية تؤدي إلى تنظيم خطة متكاملة للمؤسسة بإستخدام معلومات المحاسبة الرشيقة، والأثر المالي هو الأثر الحقيقي لتحسين الترشيق إذ يجب أن يكون مفهوما منذ البدء في أي تحول للترشيق بإستخدام الوضع الحالي والوضع المستقبلي. وعندما يكون بدء عملية التحول للترشيق هو التوقف عن التفكير في تحسين الإنتاج وتخفيض التكاليف على المدى قصير الاجل وهو سائد في حالة الإنتاج الكبير.
- **تعزيز الرقابة المحاسبية الداخلية:** تظهر هناك عدة وسائل رقابية لمساندة وضمان إجراء تغييرات المحاسبة الرشيقة كإستخدام طريقة (sarbanes oxley) إذ تستخدم هذه الطريقة لتحسين المشاريع وتخفيض المخاطر وتعزيز الرقابة الداخلية.

II.2-2- خطوات ومجالات إستخدام المحاسبة الرشيقة

II.2-2-1- خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة: إن التحول من نظام المحاسبة التقليدي إلى المحاسبة الرشيقة يقتضي خطوات حددها huntzinger فيمايلي: **(وسيلة، 2018)**

- ربط تدفق القيمة مع الأهداف الإستراتيجية.
- تحليل بيانات التكلفة لدعم عمليات المحاسبة الرشيقة.
- حذف المعاملات المعقدة من العمليات المالية.
- تطوير وتحسين التسعير لتدفق القيمة والأرباح وتحديد أماكن فقدان تدفق القيمة.
- يعتمد التسعير على حساب التكاليف وتحديد نقطة التعادل والأسواق المنافسة

II.2-2-2- مجالات إستخدام المحاسبة الرشيقة: يوجد أربعة مجالات لإستخدام المحاسبة الرشيقة وهي: **(رشوان، (دون سنة نشر))**

- **ممارسات التصنيع:** إن ممارسات التصنيع الرشيق يجب أن تتغير وفق تغير الإنتاج على شكل دفعات وجدولة الدفع إلى تدفق الإنتاج وجدولة السحب، والإتجاه الرئيسي الذي يمثل التحول الرشيق للقضاء على الضياع الذي يتطلب تفكير رشيق، والعمل يجب أن يصنف ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وبشكل حاد من المنظور العملي، إن موظفي الحسابات المالية غالبا ما ينظرون إلى العوامل المؤثرة في قياس الإنتاجية والتي عرفت في تعبير الرشاقة العلاقة بين كمية المخرجات وكمية المواد المستهلكة، وتقاس الإنتاجية عادة بالمبيعات والمواد والأجور والتكاليف غير المباشرة.
- **قياسات الأداء:** في البيئة الرشيقة يجب أن تعكس قياسات الأداء الإستراتيجية الرشيقة، ويجب أن تكون المقاييس سهلة وبسيطة الفهم لأن أغلب المستفيدين غير ماليين، ويجب أن تكون في الوقت المناسب ومن المفضل أن تكون بعض القياسات تتضمن خدمات الزبائن ووقت الدورة والحد من الخلل.
- **الممارسات المحاسبية:** هناك مجالات رئيسية للممارسات المحاسبية هي العمليات المحاسبية وإدارة التكاليف والرقابة المالية، إن العمليات المحاسبية يجب أن تركز في العمليات وليس النتائج والعمل على القضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع منافع إضافية للمهام أقل تعقيدا والحاجة لبعض الأشخاص لأداء تلك المهام، وتعتبر محاسبة التكاليف في حقيقة الأمر هي إدارة التكاليف وتتضمن تكاليف التخطيط والرقابة والمحاسبة، وإدخال مفهوم تطوير وظيفة الجودة ومشاركة الزبائن في تطوير المنتجات الجديدة.

- **إدارة الإستثمار:** إدارة الرشاقة تسعى إلى إعادة هيكلة جذرية للمنظمة عن طريق تيارات القيمة، وذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية إلى حد كبير لتحسين خدمة الزبائن وأيضا تحسين الكفاءة والربحية، ومن ثم إن البعد النهائي للمحاسبة الرشيقة هو إدارة الإستثمار، ويشمل ذلك أكثر من خطة عامة والتشديد على أهمية الإستثمار بالأشخاص وتخصيص الموارد يتطلب مع إستراتيجية المؤسسة وأولوياتها وعلى إستخدام أسس متعددة لتقييم إدارة الأداء الرشيق، والهدف هو عدم تحقيق الأداء المعياري.

II.2-3- أهمية وأهداف المحاسبة الرشيقة

II.2-3- 1- أهمية المحاسبة الرشيقة: تتمثل أهمية المحاسبة الرشيقة فيمايلي: **(رشوان، مرجع سبق ذكره، (دون سنة نشر))**

- تخفيض التكاليف للتخلص من الفاقد عن العمليات غير الضرورية في المؤسسة.
- تحديد المنافع المالية من خلال تطبيق الفكر الإنتاجي الخالي من الفاقد والضائع والتركيز على إستراتيجيات تطبيق المحاسبة الرشيقة التي تحقق هذه المنافع.
- توفر المعلومات لإتخاذ القرارات الرشيدة التي تؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات والأرباح.
- التركيز على تعظيم قيمة العمل وذلك من خلال الربط بين قياس الأداء وبين مسببات خلق القيمة.

II.2-3- 2- أهداف المحاسبة الرشيقة: تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين، وتركز بإستمرار في الحد من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات مثل وقت الإنتظار، المخزون، النقل... ، ففلسفة الرشاقة دائما تجعل المؤسسة قوية وعملياتها مستقرة ومن ثم تتمكن تقديم مايحتاجه الزبائن بدقة وبسرعة وكفاءة مع الحد الأدنى من التكاليف. فالمحاسبة الرشيقة كذلك تدعى تيار القيمة للمحاسبة الإدارية لتحقيق عدة أهداف وهي: **(المعيني،، 2012)**

- إعداد تيار القيمة واضحة وتقارير الأرباح والخسائر.
- تطوير مدراء تيار القيمة لفهم التقارير المالية.
- مجموعة من مقاييس الأداء والمؤشرات لمدراء تيار القيمة.
- قياسات تيار القيمة لتربط بين إستراتيجية المؤسسات والتقارير الإدارية.
- مرحلة تقليل التقارير المالية المتضمنة المخزون والمدفوعات للمجهزين وأوامر العمل وأوامر الشراء.
- تطبيق مبادئ الرشاقة من المهام المالية للحد من التعقيدات والضياعات.
- إشراك مدراء تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات الموازنة.
- تدريب مدراء تيار القيمة وآخرون في صنع القرارات المالية.
- تطبيق متقدم لأدوات المحاسبة الرشيقة في مستوى تيار القيمة.

II.2-4- المحاسبة الرشيقة بين المزايا والمعوقات ومتطلبات تطبيق

II.2-4- 1- مزايا تطبيق المحاسبة الرشيقة: تتعدد مزايا تطبيق المحاسبة الرشيقة، ويمكن ذكر أهمها فيمايلي: **(كاظم، 2014)**

- المساعدة في الحد من الضياع في العمليات المحاسبية وبالشكل الذي يحرر وقت الأفراد الماليين والتشغليين ويجعلهم أكثر فاعلية ونشاط الإشتراك بمساعدة المؤسسة الاقتصادية وتنفيذ استراتيجياتها.
- دعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين وتوفير المعلومات الملائمة وتشجيع التحسين المستمر في كل مستويات المؤسسة الاقتصادية.
- الإمتثال بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما فيما يتعلق بإعداد التقارير الداخلية والخارجية.

تعمل المحاسبة الرشيقة على زيادة قيمة المبيعات لأنها توفر معلومات جيدة لإتخاذ القرارات، فإذا تم إستخدام معلومات الكلفة المعيارية لإتخاذ قرارات التسعير والربحية والصنع أو الشراء وإستثمار رأس المال وتقديم منتج جديد غالبا ما تكون قرارات خاطئة، فالتكاليف المعيارية تكون أخطائها واضحة لهذا النوع من القرار، فالمؤسسات الرشيقة تحتاج إلى أداة جيدة لاتخاذ القرارات الرشيقة مثل أداة تكلفة تيار القيمة.

- تحدد المحاسبة الرشيقة الأثر المالي بوضوح للتحسينات الرشيقة .فمعظم المؤسسات تستخدم نماذج توفير التكاليف التقليدية لتقييم مزايا التحسين الرشيق والعديد من المؤسسات تنظر إلى تخفيض التكاليف القصيرة الاجل كأنها نتيجة للتغيير الرشيق، فالمحاسبة الرشيقة تحدد الأثر الرئيسي للقضاء على الضياع وإنشاء وتوفير الطاقة.
- المحاسبة الرشيقة توفر المال وتخفض التكاليف، إذ أن معظم المؤسسات ليس لديها فكرة عن تخفيض التكاليف بسبب إنشغالها بعمق بعمليات المؤسسة وعدم وجود محاسبي كلفة أكفاء. فالمؤسسة بإستخدام المحاسبة الرشيقة تستطيع إستبعاد الضياع من معاملاتها وتخفيض تكاليفها.
- تحفز المحاسبة الرشيقة على التحسين الرشيق من خلال إستخدام المعلومات والمقاييس الهامة للترشيق، فمقاييس الأداء الرشيق هي حجر الزاوية للإدارة المرئية للرقابة على خلايا الإنتاج الرشيق وتيارات القيمة الكلية وغيرها.

II.2-4-2- معوقات تطبيق المحاسبة الرشيقة: تتمثل معوقات تطبيق المحاسبة الرشيقة فيمايلي: **(carnes, 2005)**

- الإفتقار لعمليات التدريب وعدم فهم عمليات الإنتاج، لأن الوضع الحالي للعمليات التشغيلية سريعة التغير تتطلب من المحاسبين أن يجمعوا كل المهارات المحاسبية الصحيحة لغرض فهم العمل والقدرة على كسب المعرفة التامة للعمليات الاولية ومتابعة كل الاصدارات التجارية وهذه النظرة هي أوسع من نظرة المحاسبين التقليديين.
- الإفتقار للتقريب بين الأقسام المختلفة فالعديد من المؤسسات تجدد مواقع وظائف المحاسبة المالية على مساحة بعيدة عن مواقع الإنتاج، وان تيارات القيمة تستبعد الأقسام الوظيفية التقليدية بل أن معظم المؤسسات لاتجعل المحاسبين يتفاعلون مع أفراد الانتاج.
- يتطلب من المحاسب الإداري ربط كل الأرقام التي يحصل عليها بالكشوفات المالية وترك عقلية التكلفة التاريخية في إعداد قوائمها المالية الخاصة بالمؤسسة.
- الشعور بالتفوق المهني، إذ تقوم بعض المؤسسات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإدارية بحجب المعلومات والتقارير الضرورية لنشر ثقافة المحاسبة الرشيقة.
- هناك عقيدة أساسية في التصنيع الرشيق أي شيء لايضيف قيمة ويحسنها ينبغي إستبعاده، هذا يتضمن العديد من البيانات والمعاملات والتقارير المتولدة من قبل المحاسبين، وليس غريب أن بعض المحاسبين يترددون القيام بأساليب جمع البيانات ومعالجتها بشكل إضافي إضافة إلى ضرورة مراجعتها.
- هناك إفتقار للدعم والإسناد البحثي والتعليمي لمنهجيات المحاسبة الجديدة لذلك فإن إدارة الإنتاج تستجيب لتطور التقنيات الجديدة في الإنتاج ويكون أقل دافعية للمحاسبين لوضع خطوات الإسناد والدعم لهذه التقنيات.

II.2-4-3- متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة: يوجد متطلبات أساسية لتطبيق المحاسبة الرشيقة هي:

- إنشاء مؤشرات وظيفية وتقارير معلومات حول إدارة الترشيق.
- ربط تلك المؤشرات وتيارات القيمة بالأهداف الإستراتيجية.
- وضع نظام تسعير منتجات تيار القيمة وقوائم دخل تيارات القيمة.
- تعليم تدفق القيمة للمدراء ولمسؤولي الإدارة المالية لإتخاذ القرارات بناء على أدوات الترشيق أو الترشيد.
- تحليل وتصنيف التكاليف بما يدعم عمليات الترشيد.
- حذف المعاملات الزائدة والتعقيدات الأخرى من العمليات المالية مثل تسجيل قيود اليومية لتتبع المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام في صناعة مراحل الإنتاج وأوامر الإنتاج.
- التسعير بناء على أسلوب التكلفة المستهدفة.
- وضع مخطط مالي وتشغيلي وبيعي .
- تطبيق أساليب الترشيد في أقسام المالية والأقسام الأخرى.
- تعليم كافة فرق العمل في جميع المستويات على المشاركة في تنمية منهج الترشيد.

تدريب وتطوير إدارة المؤسسة على فلسفة الترشيد ومحاسبة الترشيد.

III- دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية في ظل التوجة نحو التصنيع الرشيق:

III.1- أدوات المحاسبة الرشيقة المستعملة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية: هناك عدة أدوات لتطبيق المحاسبة الرشيقة بغية تحقيق الميزة التنافسية، ونذكر أهمها فيمايلي:

III.1- 1- خارطة تيار القيمة: هي أداة للتخطيط وفهم لتدفق المواد من المنتج إلى الزبون ولا تركز على فهم الوضع الحالي للعمليات والتدفق فقط ولكن أيضا تحديد القيمة المضافة والقيمة غير المضافة لكل خطوات العملية التي تتضمن كل الأنشطة حتى في عمليات خزن الإنتاج والمواد الرئيسية في العملية الإنتاجية، وأن الفهم الواضح للتدفق الحالي للأنشطة يسمح بتطور مستقبلي لحالة الخارطة التي تقلل الهدر بشكل واضح وتقلل الوقت المتدفق لسير العملية الانتاجية بكفاءة وفاعلية أكبر. هذه الاستراتيجية تستطيع تطوير العمل المحدد وقيادة العمليات تجاه القيم المستقبلية للمؤسسة التي تطمح اليها.فخارطة تيار القيمة تستخدم لتطوير وتحسين تدفق العمليات بواسطة التميز والتخطيط لكل خطوة من خطوات العملية الانتاجية وتستعمل في اغلب الاحيان في تطوير تدفق القيمة والتعرف على تحركات الهدر والخطوات غير الضرورية والزيادة بالمخزون وتستخدم لإنشاء العمليات مع المنتجات والخدمات وتبين ماهي الأحداث والقيم المضافة إلى العمليات وتستخدم لتوزيع العمليات وتقديم خدمات للزبائن. وتشمل تكاليف تيار القيمة كل تكاليف العمل والآلات والمواد وخدمات الإسناد والتسهيلات وغيرها خلال فترة معينة تخصص على أساس تيار القيمة وليس على أساس المنتجات عند إحتساب كلفة الوحدة، وهكذا تصبح معظم التكاليف مباشرة قياسا بالتكاليف غير المباشرة. ولخارطة تيار القيمة عدة مزايا نذكر أهمها فيمايلي : **(كاظم، مرجع سبق ذكره، 2014)**

- تساعد على تقديم تصور على مستوى العملية الواحدة في الإنتاج. إضافة الى مساعدتها في رؤية التدفق الكامل للعملية الانتاجية.
- تساعد في تشخيص الهدر وكذلك معرفة مصدره وتعطي لغة مشتركة واحدة للتحدث حول عمليات التصنيع.
- تربط المفاهيم والأساليب الرشيقة مع بعضها مما يساعد على تجنب عدم تحقيق المنافع القصوى.
- تقوم بتشكيل قاعدة لخطة تطبيق الترشيق وكيف يتم تدفق العمليات ومعرفة الهدر في العديد من الجهود الرشيقة.

وهكذا يتضح أن خارطة تدفق القيمة هي عملية تتبع تدفق المعلومات والعمليات والموارد المالية من بداية تجهيز المواد الأولية ولغاية تسليم المنتجات إلى الزبائن.

III.1- 2- تحديد التكلفة المستهدفة: تعتبر أداة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وتحديد التكاليف بناءا على سعر البيع التنافسي وتخفيض التكاليف من خلال الدراسة والتحليل لخصائص المنتج والوظائف الأكثر إهمية بالنسبة للزبون، حيث تعتبر على أنها عملية تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج الجديد أو تطوير المنتج الاصلي لكي يحقق نموا في المبيعات من أجل توليد ربح يزيد على أقصى رقم للتكلفة المستهدفة.كما تعرف بأنها طريقة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وهدفها تخفيض تكاليف المنتج ابتداءا من مرحلة البحث والتطوير والهندسة التي تكون فيها فرص لتخفيض أكثر من مرحلة التصنيع خلال دورة الحياة الكلية للمنتج فضلا على أن عملية تحديد التكاليف المستهدفة تعد مثالا ملائما لكيفية التصميم الجيد التي يمكن إستعمالها لأغراض استيراتيجية ومقاييس حاسمة لأداء سلسلة القيمة للمؤسسات.ويتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال الخطوات التالية:

- تحديد سعر السوق المستهدف والربح المستهدف.
- إحتساب الكلفة المستهدفة عند سعر السوق مطروحا منه الربح المستهدف.
- إستخدام هندسة القيمة أو التحليل المفكك لتحديد طرق تخفيض كلفة المنتج.
- إستخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية لتحقيق تخفيضات في التكلفة .

III.1- 3- تقنية التحسين المستمر: إن التحسين المستمر أحد الأدوات الهامة في التصنيع الرشيق لأنه يمثل القاعدة الرئيسية والمهمة من أجل تبني التصنيع الرشيق، اذ أن تفويض العاملين والتطبيق الفني الصحيح لخطوات العمل وتقليل المخاطر جميعها تؤدي إلى الإنتقال من التصنيع التقليدي إلى التصنيع الرشيق مع التركيز على تخفيض الهدر. ويطلق على التحسين المستمر مصطلح كايزن (kaizen) وهو إحدى التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس ادخال التحسينات بصورة تدريجية ومتعاقبة على الانتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج.فالتحسين المستمر يعتمد على منهج متميز في التطبيق إذ يعمل على إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن

ورفع الجودة إلى أعلى مستوى ممكن وبصورة مستمرة، أي أنها عملية مستمرة وبحث مستمر لتخفيض التكاليف والتخلص من التلف وتحسين الجودة وأداء العمليات التي تزيد من رضا وقيمة الزبون.

III.1- 4- مقاييس تيار القيمة: ترتكز المقاييس المستخدمة في تيار القيمة على عدة مقاييس، ويمكن ذكر أهمها فيمايلي:

- **المبيعات للشخص الواحد:** هذا المقياس يقيس القيمة الناتجة عن إنتاجية تيار القيمة ومن المهم القول أن إنتاجية تيار القيمة تزداد بشكل طردي مع مرور الزمن. إذ تزداد الإنتاجية من خلال بيع المزيد من المنتجات وبإستخدام الموارد نفسها وبإزدياد الإنتاج تزداد قيمة التيار. ولقياس مبيعات الشخص الواحد يجب معرفة مبيعات التيار وعدد الاشخاص القائمين عليه، فالمبيعات هي قيمة المبيعات من المنتجات المصنعة في تيار القيمة، ومن الضروري معرفة أوامر البيع أو المنتجات المرتبطة بتيار القيمة، أما عدد الاشخاص الذين يعملون بدوام جزئي او مؤقت داخل تيار القيمة فيتم تضمينهم بما يعادل دواما كاملا، ومع ذلك يجب اللجوء إلى هذا الأسلوب لمدة قصيرة لأن ذلك يؤثر على النتائج بسهولة، ويتم الإستغناء عن العاملين المؤقتين من خلال تدريب فريق القياس بشكل مستمر.كما يمكن القياس بواسطة الوحدات للشخص الواحد بسبب سهولة فهمها غير أنه تكون المنتجات متشابهة جدا، أما إذا كانت المنتجات متعددة والأسعار والعمليات والمواد مختلفة فإن قيمة المبيعات للشخص الواحد تكون أكثر فائدة.
- **التسليم في الوقت المحدد :** وهو مقياس لنسبة الطلبات التي يتم شحنها إلى الزبائن في الوقت المحدد ويقيس مستوى الرقابة داخل تيار القيمة، فإذا كان تيار القيمة تحت السيطرة أو مسيطر عليه يكون شحن الطلبية في الوقت المحدد عاليا. أما إذا كانت عمليات تيار القيمة خارج نطاق السيطرة فإن الشحنات في الوقت المحدد تكون منخفضة.ويقاس التسليم في الوقت المحدد بنسبة من طلبات الزبائن التي يتم شحنها في تاريخ استحقاق الشحن، وهنالك أساليب مختلفة لحساب هذا القياس بعضها يتعقب عدد الوحدات التي يتم شحنها إلى عدد الوحدات اللازمة وأخرى تتعقب عدد من خطوط النظام التي يتم شحنها بالكامل، وغيرها تتعقب عدد الاوامر كاملة الشحن في الوقت المحدد وأوامر تتبع تاريخ الشحن إلى تاريخ موعد الشحن إلى الزبائن.
- **من رصيف الى رصيف (من الاستلام الى التجهيز):** هذا المقياس يقيس تدفق المواد من خلال تيار القيمة، وهو الوقت الذي يستغرقه لمكون منتج معين أو للمواد الخام للإنتقال من رصيف الإستلام إلى رصيف التجهيز للشحن، وهو سرعة تحول المواد الأولية إلى المنتج النهائي ضمن هذا التيار.وهذا المقياس لتحفيز تحسن المواد باليوم أو بالساعة فإذا إنخفض هذا المقياس فإن معدل تدفق هذه المواد يزداد ويؤدي إلى إنخفاض في مستوى المخزون في تيار القيمة، ويمكن قياسه عن طريق حساب مجموع المخزون داخل تيار القيمة وتقسيمه على متوسط المنتجات التي تم شحنها.
- **متوسط فترة التحصيل للذمم المدينة:** يستخدم بشكل عام هذا المقياس لقياس سرعة إستلام النقدية من الزبائن، فالمصنعون الرشيقون قلقون بشان التدفق النقدي لأن الحسابات المدينة عنصر مهم من التدفق النقدي. إذ أن العديد من المؤسسات الرشيقة تركز في التدفق النقدي الذي يؤثر في الربح لأنها تدرك أن المواد وزيادة تدفق المعلومات يحسن التدفق النقدي ويقاس متوسط فترة التحصيل للذمم المدينة بقسمة رصيد المدينون على متوسط كمية المبيعات اليومية أو الشهرية أو السنوية.
- **معدل التكلفة للوحدة الواحدة:** إن معدل التكاليف لكل بند يكون مؤشرا مهما للتحسين العام لعمليات تيار القيمة، ويتم قياس معدل تكاليف الوحدة الواحدة من خلال جمع كل التكاليف لتيار القيمة ولمدة أسبوع وقسمته على كميات الوحدات التي تم شحنها إلى الزبائن في ذلك الأسبوع. واستخدمت تيارات معدل اجمالي تكاليف تيار القيمة (بما في ذلك تكاليف المواد الاولية) وبغض النظر عن إستخدام معدل تكاليف التحويل للوحدة الواحدة وبحسب إجمالي تكاليف تيار القيمة بجمع كل تكاليف تيار القيمة والتي تتضمن كل من تكاليف المواد الاولية والآلات والعمل والتسهيلات والتكاليف الأخرى .
- **مساحة الأرض:** هو مقدار المتر الربع المستغل من قبل تدفق القيمة ويشمل المساحة المستغلة في الإنتاج والمساحة المخصصة لمخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت تشغيل المواد الأولية.

III.1- 5- سلسلة القيمة: هي مجموعة من الأنشطة والوظائف المتتالية التي يتم من خلالها إضافة قيمة أو منفعة إلى المنتجات أو الخدمات من البداية عندما كانت مجرد أفكار وإلى النهاية عندما تستهلك من قبل الزبائن ومرورا بالتصميم والإنتاج والتسويق

والتوزيع، أو أنها أداة التحليل الاستراتيجي تستخدمها إدارة المؤسسة في تشخيص مجالات المنفعة، أو القيمة بالنسبة للزبائن وعملها على تخفيض كلف المنتجات طوال دورة حياتها قصد الحصول على فهم أفضل للميزة التنافسية وروابطها مع مجهزيها وزبائنها . وتهدف سلسلة القيمة إلى تحقيق مايلي: **(شجاع، 2015)**

- التركيز على زيادة مصلحة كل الاطراف العاملة عن طريق أداة وربط نشاطات السلسلة إبتداءا من مجهزي المواد الأولية وإنتهاء بالمستخدمين النهائيين.
- إن العمل ضمن سلسلة القيمة لصناعة ما، يؤدي إلى تطوير سلاسل قيم تنافسية تعود بنتائج إيجابية على الأقسام المشتركة ضمن السلسلة.
- إعداد منهج عمل مشترك للعمل مع الزبائن، مما يساعد في إتخاذ القرارات الإدارية التي تساعد على إنجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك، وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة وإستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن سلسلة القيمة.

III.1- 6- صندوق النقاط: إذ يعتبر ملخص لنتائج أداء تيار القيمة، عادة مايستخدم ويحدث أسبوعيا بالمعلومات التشغيلية والمالية للحصول على نتائج أداء وربحية التيار، أما طاقة تيار القيمة فتحدث فقط عندما يتم إجراء تغيير كبير في تيار القيمة وعند وجود خرائط تدفق قيمة جديدة وإستكمال تحليلات التكلفة، وهناك إستخدامات عدة لصندوق النقاط مثل تقديم المعلومات عن الأداء الاسبوعي التي يستخدمها مدير تيار القيمة وفريقه لمراقبة العمليات وإنشاء التحسين. ومن مزايا وفوائد صندوق النقاط مايلي: **(كاظم، مرجع سبق ذكره، 2014)**

- مراقبة مقاييس الاداء لكل فترة.
- إظهار الأثر المالي المستمر من الوضع الحالي إلى الوضع المستقبلي وكذلك الأثر المالي للاستثمار.

وهناك ثلاث أقسام لتقرير صندوق النقاط هي: .

- **الأداء التشغيلي:** ويشمل كل مقاييس الأداء غير المالي التي تعد من أهداف وإستراتيجيات المؤسسة الرشيقة مثل التسليم في الوقت المحدد والجودة من أول مرة ووقت الدورة وغيرها.
- **الطاقات:** ويشمل مقاييس الطاقة المستهلكة لكل من الأنشطة الانتاجية وغير الإنتاجية والطاقة المتاحة للعمل.
- **مقاييس الأداء المالي:** وتشمل الأرباح والخسائر الخاصة بتيار القيمة.

III.2 - مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية في ظل التوجه نحو التصنيع الرشيق: يمكن أن نلخص مساهمات أهم أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية فيمايلي: **(نجلاء، 2015)**

III.2 – 1- مساهمة سلاسل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية: ينبغي على المؤسسة تحسين الأولويات التنافسية لديها والتي تتمثل في الإنتاج بأقل التكاليف وبنوعية عالية، وكذا التسليم الوقتي والإستجابة السريعة لطلبات المستهلك، والمرونة في الإنتاج بمايناسب متطلبات المستهلك، وأخيرا الإبتكار في تقديم منتجات جديدة، لذا نجد سلسلة القيمة تبدأ من توفير الموارد الجيدة وعمليات التحويل والتصميم المحسنة مما يساهم في تخفيض التكاليف وكذا تلبية المواصفات المطلوبة من طرف المستهلك، بالإضافة إلى إيجاد القنوات التوزيعية الملائمة لتوصيل المنتجات في الوقت المناسب وبسعر معقول.

III.2 – 2- مساهمة مقاييس تيار القيمة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية: تعمل المؤسسة الصناعية على إجتذاب مركزها التنافسي من خلال التميز في التكلفة، والذي يؤدي إلى بيع المنتج بسعر اقل من سعر المنافسين، حيث تساعد مقاييس تيار القيمة على تحديد سعر تكلفة المنتوجات ومحاولة خفضها قصد وضع سياسة تسعير مناسبة وذلك عن طريق توضيح تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة مما يساعد الإدارة في التسعير بعد تحديد الربح المعين وفق شروط المنافسة وبالتالي تحسين الميزة التنافسية لها.

III.2 – 3- مساهمة تحديد التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية: كثيرا ماتعتمد زيادة القدرة التنافسية على السعر والجودة وخدمة الزبون، وبما أن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتوج ويساعد الإدارة على إختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير، فإن الإحاطة بجميع ظروف المنافسين

يساعد على إتخاذ قرارات أكثر ملائمة بالنسبة للزبائن، وعلى العموم اثبتت كل الدراسات الحديثة أن هذا الاسلوب يساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة الانتاجية أن تنافس جميع المؤسسات سواء في السوق المحلية أو السوق الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على الحصة السوقية للمؤسسة والميزة التنافسية لها.

2.III – 4- مساهمة التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية: يمثل عنصر التكلفة أحد العناصر المهمة لتحقيق المبيعات بالنسبة للمؤسسة الصناعية في بيئة تنافسية. وللحيازة على ميزة التكلفة يتم الإستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل. وهذا مايصبو اليه مبدأ التكلفة المستهدفة حيث تقوم هذه الأخيرة بتحديد التكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع وذلك بعد القيام بدراسة دقيقة ومعمقة للسوق التنافسي، من خلال إستهداف التكلفة المناسبة وبالتالي يعمل على تخفيض الانشطة غير المضيفة للقيمة وذات تكاليف مرتفعة ليصل إلى التميز في التكلفة، مما يساهم في إضفاء ميزة تنافسية للمؤسسة.

IV- الخلاصة:

من خلال هذه الورقة البحثية، توصلنا إلى جملة من النتائج والاستنتاجات والتي يمكن حصرها فيمايلي:

- أن الميزة التنافسية أصبحت اكثر من ضرورية للمؤسسات الإنتاجية في ظل العولمة والتكنولوجيا المتطورة، وذلك لنيل رضا الزبائن وكسب حصتها السوقية.و يمكنها أن تكون من مرتبة منخفضة أي تكون تكلفة المنتجات منخفضة، أو كذلك ان تكون من مرتبة مرتفعة وذلك من خلال التميز في التكنولوجيا والجودة العالية للمنتجات.
- أن المؤسسات الانتاجية مجبرة على الأخذ بعين الاعتبار إدارة الجودة الشاملة ضمن مخططاتها حتى يتسنى لها التميز في أكثر من قسم أو مصلحة في المؤسسة، وبالتالي تنويع مصادر تميزها.
- أن الانتاج الرشيق سبيل لتقليل الهدر والضياع في مختلف العمليات التشغيلية والإنتاجية داخل المؤسسة، وبالتالي تخفيض تكلفة المنتجات.
- أن المحاسبة التقليدية لاتتلاءم مع الإنتاج الرشيق، ماتطلب تطبيق المحاسبة الرشيقة وأدواتها لخلق قيمة للزبون وتقليل الضياع وإدارة تدفق القيمة، وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات السليمة والمبنية على اسس صحيحة كسياسة التسعير التي تعتمد على التكلفة المستهدفة والربح المستهدف.
- أن تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة يوفر القدرة على تخفيض التكاليف وكمية المخزون وزيادة الجودة وسرعة الإستجابة للزبون وتحقيق رضاه.

ومن خلال النتائج المتوصل اليها، يمكن تقديم الإقتراحات والتوصيات التالية:

- ضرورة بحث المؤسسات الإنتاجية عن مصادر للميزة التنافسية لجذب الزبائن وزيادة حصتها في السوق.
- إلزامية تبني المؤسسات الانتاجية للإنتاج الرشيق الذي يلبي رغبات وأهداف الزبائن من تخفيض تكلفة المنتجات وتحسين جودتها.
- إستخدام المحاسبة الرشيقة لأنها تتماشى مع التغيرات الطارئة في المحيط الاقتصادي كحدة التنافسية من جهة، ومن جهة أخرى لأنها تعطي الواضحة عن أداء المؤسسات وتساعدها في عملية التقويم وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- ضرورة رسكلة المحاسبين وتدريبهم على التفكير والإنتاج الرشيق والمحاسبة الرشيقة قصد إزالة مخاوفهم من القيام بأعمال إضافية خاصة بجمع البيانات ومعالجتها.
- العمل على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لكونها توفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات وإعداد التقارير بوضوح وسهولة وفي الوقت المناسب.

.

- الإحالات والمراجع :

carlos and nasiri,azdeh and pelaez,miguel"abc,tdabc monory .(2012) .lean accounting systems approach to manufacturing . .13

ibm berrg and ohlsson .(2005) .becoming a lean driven organization.04 .

kand hedin.s carnes .(2005) .accounting for lean manufacturing an other missed opportunity .managment accounting journal.32-31 ،

karen main richard e .(2007) .college of business .appalachian university.

r.a ,hitt,m.a betlis .(2010) .The new competitive lans scape strategic . managment journal.07 ،

الشيخ فؤاد نجيب. ((دون سنة نشر)). العلاقة بين نظم المعلومات والميزة التنافسية في قطاع الأدوية الأردنية. مجلة الإدارة العامة ، 364-365.

الغرباوي، سجاد مهدي والموسوي، عباس نوار. (2015). إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظام الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الإقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية ، 107.

بزقراري حياة، بن ساهل وسيلة. (2018). المحاسبة الرشيقة وخلق قيمة الزبون. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، 97.

حاتم كريم كاظم. (2014). مرجع سبق ذكره. 232-233.

حاتم كريم كاظم. (2014). مرجع سبق ذكره. 237.

حاتم كريم كاظم. (2014). نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. مجلة جامعة الكوفة ، 228.

حسني عابدين عابدين، عبد الرحمن محمد رشوان. ((دون سنة نشر)). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي -دراسة حالة تطبيقية-. مجلة المحاسب العربي ، 06-07.

حسني عابدين عابدين، عبد الرحمن محمد رشوان. ((دون سنة نشر)). مرجع سبق ذكره. 05.

خلود محمد بشير الطيب. (2017). مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية تحليلية-. غزة: الجامعة الإسلامية.

رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني. (2012). إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف - بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية-. مجلة دراسات محاسبية ومالية ، 288.

رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني. (2012). مرجع سبق ذكره. 291.

رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني. (2012). مرجع سبق ذكره. 296.

زاهر حسني قاسم المشهراوي. (2015). إستخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستيراتيجية الإستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد -دراسة تطبيقية-. القاهرة: جامعة عين شمس.

سليمان محمد مصطفى. (2008). حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيديين . الإسكندرية: 2008.

صلاح الشواني. (2000). إقتصاديات الأعمال. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب.

طاهر محسن منصور الغالبي ، وائل محمد صبحي إدريس. (2009). الإدارة الإستراتيجية -منظور منهجي متكامل-. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

عبد الحكيم عبد الله النسور. (2009). الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية. سوريا: جامعة تشرين.

علي السلمي. (2001). إدارة الموارد البشرية والإستراتيجية . القاهرة: دار غريب للنشر والطباعة.

علي السلمي. (2001). إدارة الموارد البشرية والإستراتيجية. القاهرة: دار غريب للنشر والطباعة.

مخلد فؤاد شجاع. (2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف-دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي. جامعة الشرق الأوسط.

مؤيد محمد علي الفضل، أنعام محسن غدير. ((دون سنة نشر)). تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة تحليلية لعينة من المنظمات الصناعية العراقية-. مجلة العزى للعلوم الإقتصادية والإدارية ، 242-244.

نبيل مرسي خليل. ((دون سنة نشر)). الميزة التنافسية في مجال الأعمال. مصر: مركز الإسكندرية للكتاب.

نوبلي نجلاء. (2015). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-. بسكرة: جامعة بسكرة.

مسببات مخاطر المراجعة الخارجية وعوامل تدنيتها

The causes of external audit risks and how to reduce them

بن يحي علي[1*]، جريو صارة[2]
[1] جامعة غرداية (الجزائر)
[2] جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)

تاريخ الإرسال:2019/06/18 تاريخ القبول: 2019/06/22 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع مخاطر المراجعة وكيف يمكن للمراجع الخارجي أن يساهم في تدنيتها و التقليل من آثرها أثناء تأديته لمهمة المراجعة، وقد تطرقنا في هذه الورقة البحثية إلى مفهوم المراجعة ثم الى مخاطر المراجعة، بالإضافة إلى مصادرها ومكوناتها وكيفية قياسها استنادا الى نموذج نشرة معايير المراجعة رقم (47)، ونموذج شوقي. في الأخير، خَلُصَت الورقة البحثية إلى ضرورة فهم مخاطر المراجعة والعوامل المرتبطة بها، إلى جانب كيفية التعامل معها، وأثبتت الدراسة في جانبها التطبيقي أنّ نموذج شوقي المقترح له أثر كبير في تخفيض خطر المراجعة، ويُعدّ أكثر فاعلية من النموذج الوارد بنشرة معايير المراجعة رقم (47).

الكلمات المفتاحية : مراجعة – مراجع خارجي – مخطر المراجعة – أهمية نسبية– أدلة إثبات.
تصنيف JEL: M41 ؛M42

Abstract:
This study aims to highlight the subject of audit risks, and how the external auditor can contribute to reduce and minimize their impact, while performing the audit mission. The given research paper deals with the audit deffiniton, then Its risks, beside its saurces, composition and how it is measured according to the bulletin form of the auditing standards N° (47), beside SHAWKI modele.
Finally, the paper concluded with the necissity of understanding the risks of audit and the surrounding factors, related to it, also the way dealing with. The study in It's practical side, proved that the suggested SHAWKI model has a great impact in decreasing the audit risk. It is cosidered more efficient than the above mentioned model by publishing audit standards (47).
Key words:Audit-External auditor-Risk of audit-Relative importance-Evidence.
Jel Classification Codes: M41 ; M42

I- تمهيد :

يُعد موضوع المراجعة من المواضيع المهمة في الآونة الأخيرة يلقى اهتماما بالغاً من طرف الأكاديميين، المهنيين والهيئات المهنية؛ تهدف عملية المراجعة إلى مساعدة متخذي القرارات عن طريق إمدادهم بالمعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة الذي يقوم بإصداره محافظ الحسابات، ويبدي رأيه عن مدى سلامة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، ومن هنا يجب الإشارة إلى أهمية تحديد المخاطر المقبولة من عملية المراجعة وَالتي تعد من أحد الأبعاد الرئيسية الهامة لمراقب الحسابات، حيث يعتمد عليها في تحديد كل من: مجالات ونطاق اختباراته للحسابات، العمليات والإجراءات الإضافية التي لم تراجع، إلى جانب الإجراءات الإضافية التي

يتوجب عليه القيام بها، وكمية أدلة الإثبات لتحقيق الدقة في عملية المراجعة، حيث تساعد تلك الإجراءات مراقب الحسابات على تخفيض تكاليف عملية المراجعة وتحميه من المساءلة القانونية.

نحاول في هذه الورقة البحثية التعرف على مخطر المراجعة وكيفية التعامل معها وتقديرها من خلال نوموذجين لقياس وتقييم مخاطر المراجعة، ثم نحاول إسقاط الدراسة النظرية على بواسطة أمثلة تطبيقية على النموذجين. وَلتحقيق النتيجة المرجوة من البحث حاولنا صياغة الإشكالية المحورية للموضوع كالتالي:

ما المقصود بمخاطر المراجعة؟ وَكيف يساهم محافظ الحسابات في تدنيتها أثناء تأديته لمهمته ؟

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف؛ أهمها:

- ✓ التعرّف على المراجعة والمفاهيم المرتبطة بها؛
- ✓ تسليط الضوء على مخاطر المراجعة، مفاهيمها، أسبابها وكيفية تدنيتها؛
- ✓ محاولة قياس مخاطر المراجعة باستخدام عدة طرق وَنماذج.

منهجية الدراسة:

إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل، وهذا لإعطاء صورة واضحة على موضوع دراستنا، وكذلك وصف الإطار المفاهيمي لمخاطر لمراجعة والمفاهيم المرتبطة بها من خلال تقديم مختلف التعاريف، وعناصر ومكونات وطرق التقييم والتدنية من أثرها، بالإضافة إلى استخدام مثال كدراسة حالة من خلال محاولة فحص مخرجات المؤسسة في نموذجين لقياس مخاطر المراجعة والمقارنة بينهما وفق أسلوب تحليل المضمون.

وفيما يخص أسلوب البحث فقد اعتمدنا على الكتب، المقالات، المجلات،التقارير، مذكرات الدراسات العليا إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من شبكة الأنترنت، أما فيما يخص المثال استخلصنا معلوماته من مخرجات عملية المراجعة لإحدى الشركات في مكتبنا.

I.1- مفاهيم ومصطلحات علمية: نخصص هذا المحور الأول للتعرف على المصطلحات ذات علاقة بالموضوع، من ذلك:

1- عملية المراجعة: تناول تعريف التدقيق العديد من الأكاديميين والمهنيين الممارسين للمهنة وكذا الهيئات المهنية، حيث وضعوا له تعاريف مختلفة الصياغة لكن تتفق في جوهرها ومضمونها؛ فيما يلي سنحاول عرض بعضٍ منها: عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة، أنها:" عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[1].

كما عرّف كل منBernard Germond وَRené Bonnault المراجعة، أنها:" اختبار تقني صارم وبناء على أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة "[2].

مما سبق، يمكن أن نستنتج أنّ المراجعة هي عملية فحص للمعلومات والبيانات ومختلف وثائق المؤسسة للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للمعلومات الواردة في القوائم المالية، وإلى أي مدى تعكس المعلومات التي تتضمنها

هذه القوائم من حيث واقع ووضعية المؤسسة، بغية التأكد من نزاهة وشفافية المعلومات والنتائج، بهدف إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير يعده شخص يتمتّع بالمؤهلات والكفاءات المطلوبة.

2- الأهمية النسبية في المراجعة: عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية بأنها:" مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف".

من مفهوم الأهمية النسبية نستخلص الصعوبة التي يواجهها المدقق في تطبيق الأهمية النسبية في أثناء ممارسته لمهنة التدقيق، حيث يؤكد التعريف على المستخدم الذي يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراره وبالتالي يحتاج المدققون الى تكوين حكم شخصي عما يعتبر ذو أهمية نسبية، كما يتعيّن عليه معرفة المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل والقرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين.

3- خطر المراجعة: يعرف بأنه:" احتمال فشل إجراءات عملية المراجعة في اكتشاف الأخطاء الهامة والجوهرية التي قد تحدث وتظل دون اكتشاف"[3]. كما يقصد بمخاطر المراجعة:" قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير خاطئ عن القوائم المالية، بالرغم من حصوله على أدلة إثبات كافية كأساس لإبداء رأيه، وذلك لقبوله مستوى محدد من خطر المراجعة، نتيجة لعدم اقتصادية عملية فحص كل أدلة الإثبات، مما يترتب عليه عدم وجود تأكد تام من إمكانية الوثوق والاعتماد على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة؛ لذا يجب على مراقب الحسابات بناء على تقديره المهني أن يقرر إذا كان أدلة الإثبات طبقاً للتكلفة وحدود الوقت كافية للاعتماد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد بشأن مدى صحة وعدالة القوائم المالية". فحجم المؤسسة وتعدد أنشطتها التي غالباً ما تكون معقدة ومركبة كما أنها قد تكون موزعة عبر مناطق جغرافية مختلفة، تجعل من المستحيل تدقيق وفحص كل العمليات المتعلقة بالمؤسسة، وانطلاقاً من إلمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المدقق تحديد أهداف المراجعة فكل خطة من مهمته لابد أن تندرج ضمن هدف معين وواضح للأسباب السابقة الذكر[4].

4- مفهوم وطبيعة أدلة الاثبات: تتمثل أهم واجبات التدقيق في التأكد من صحة البيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ومدى دلالتها على حقيقة نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وأن يوضح رأيه الفني المحايد في تقريره عن هذه الأمور.

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات "بأنها المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني".

إذن، فمجمل عمل مراقب الحسابات يرتكز على جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني، وقد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والمتعارف عليها على ما يلي:" يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت التدقيق"[5].

ويفرق البعض بين أدلة الاثبات وقرائن الاثبات من حيث درجة القوة أو التأكيد على أساس أن دليل الإثبات يعتبر بينة قاطعة في حد ذاتها، بينما القرينة يُسْتَعَاضُ بها عن الدليل، حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع[6].

فتتكون أدلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمدقق، وتضم أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام

والسجلات المحاسبية الأخرى، مثل: حسابات التكاليف...، كما تسجل أيضا أوراق العمل الخاصة بالتسويات الجردية، ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف في حد ذاته ليكون دليلا للإثبات ولكن يجب أن تتوفر فيها العناية ودقة صحة البيانات التي تتضمنها[7].

2.I- ماهية مخاطر المراجعة: ينظر في بعض الأحيان إلى خطر المراجعة على أنه خطر كلي (نهائي)، ويجدر الإشارة إلى أنه يجب معرفة الفرق بين الخطر الكلي والخطر الجزئي (على مستوى الحساب أو البند محل المراجعة)، حيث أن الخطر الكلي ينتج عن إصدار مراقب الحسابات لرأي غير مناسب دون قصد بشأن مدى صحة وعدالة القوائم المالية محل المراجعة نتيجة لعدم اكتشافه لأخطاء جوهرية مرتبطة بهذه القوائم حتى بعد انتهاء عملية المراجعة، في حين أن الخطر على المستوى الجزئي ينتج عن وجود خطأ جوهري في رصيد أو بند معين ولم يكتشفه مراقب الحسابات. سنتطرق في هذا الجانب إلى مصادر مخاطر المراجعة، أخطار المراجعة إلى جانب تقييم للمخاطر.

1- مصادر مخاطر المراجعة ومكوناتها: نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها، انتقلت عملية المراجعة من المراجعة التفصيلية الشاملة إلى المراجعة الجزئية أو الاختبارية التي تعتمد على أسلوب العينات الإحصائية الاحتمالية أو الحكمية، لذا فاختيار عينة من أي مجتمع يخضع للمخاطرة، وبالتالي فبيانات تلك العينة التي تعتمد عليها عملية المراجعة تخضع لنفس المخاطرة، وسواء كانت هذه العينة إحصائية أو حكمية. وحتى في حالة استخدام أسلوب المراجعة الاختبارية بالعينات يخضع إلى المخاطرة، وكذلك في حالة القيام بالمراجعة التفصيلة الشاملة بدرجة 100% تخضع لمخاطر المراجعة التي تنتج عن أخطاء بشرية لمراقب الحسابات أو لفريق المراجعة، أو عن اتباع أساليب فنية أو طرق غير سليمة في أداء عملية المراجعة[8]. تتلخص مخاطر المراجعة من حيث مصادرها، إلى:

أ- مخاطر المعاينة[9]**:** تتمثل في احتمال أن تكون العينة المسحوبة من المجتمع ضمن إجراءات عملية المراجعة لا تمثل ذلك المجتمع تمثيلاً صحيحاً، مما يترتب عليه احتمال وجود اختلاف بين ما توصل إليه مراقب الحسابات من إجراءات مراجعة معتمدة على نتائج تلك العينة، وبين ما قد يتوصل إليه لو قام بمراجعة شاملة وتفصيلية لكل مفردات المجتمع، وهذا ما يشير إليه الإرشاء الدولي رقم (19) وعنوانه:" **المراجعة بالعينات**"، بأن: هناك احتمال أن يتعرض مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة عند قيامه باختبارات الالتزام والتحقق أو التفاصيل، وذلك على النحو التالي:

- ✓ **فيما يتعلق باختبارات الالتزام:** قد يتعرض مراقب الحسابات إلى نوعين من الأخطار:
  - **خطر الاعتماد الأقل مما يجب على نظام الرقابة**، وذلك حينما تكون نتائج اختبار العينة غير مؤيدة لدرجة الاعتماد على الرقابة الداخلية التي خطط لها مراقب الحسابات، على الرغم من أن درجة الالتزام الحقيقية، أو النظام الفعلي يؤيدان الاعتماد عليه.
  - **خطر الاعتماد الأكثر مما يجب على نظام الرقابة**، وذلك حينما تكون نتائج اختبار العينة مؤيدة لدرجة الاعتماد على الرقابة الداخلية التي خطط لها مراقب الحسابات، على الرغم من أن درجة الالتزام الحقيقية، أو النظام الفعلي لا يؤيدان الاعتماد عليه.
- ✓ **فيما يتعلق باختبارات التحقق أو التفاصيل:** قد يتعرض مراقب الحسابات إلى نوعين من الأخطار:
  - **خطر الرفض غير الصحيح**، وذلك حينما تكون نتائج اختبار العينة تؤيد رأي أن رصيد الحساب يظهر خطأ جوهري، على الرغم من أن الرصيد صحيح وممثل للحقيقة.

- **خطر القبول غير الصحيح**، وذلك حينما تكون نتائج اختبار العينة تؤيد رأي أن رصيد الحساب لا يظهر خطأ جوهري، على الرغم من أنه في الحقيقة الرصيد يضم خطأ بصورة جوهرية.

تؤثر تلك المخاطر على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، حيث يتعلق كل من: خطر الاعتماد الأقل مما يجب على نظام الرقابة، وخطر الرفض غير الصحيح بكفاءة عملية المراجعة؛ فعلى هذا الأساس يقوم مراقب الحسابات بجهد إضافي يؤدي به في النهاية إلى الوصول إلى القرار الصحيح مما يجعل بالمراجعة فعالة، لكن لن يكون هناك كفاءة في أدائها؛ بينما يتعلق كل من: خطر الاعتماد الأكثر مما يجب على نظام الرقابة، وخطر القبول غير الصحيح بفاعلية عملية المراجعة بجعل الفحص الذي سيقوم به مراقب الحسابات غير كافٍ لاكتشاف نواحي القصور أو الأخطاء الجوهرية، مما يترتب عليه تكوين رأي خاطئ عن مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة.

ويتوقف مقدار مخاطر المعاينة على حجم العينة، وطريقة اختيارها وسحب مفرداتها، حيث ترتبط مخاطر المعاينة عكسياً بحجم العينة، فكلما زاد حجم العينة قَلَّتْ مخاطر المعاينة وزادت ثقة مراقب الحسابات في نتائج العينة؛ والعكس صحيح. يُلْزِمُ هذا الأمر مراقب الحسابات الموازنة بين التكلفة المنعكسة في البنود التي يتم اختبارها وَمخاطر المعاينة[10].

ب- مخاطر غير المعاينة: تنشأ هذه المخاطر عن الأداء الخاطئ لعملية المراجعة، لذا يطلق عليها **" اسم مخاطر الأداء"**، وقد تنشأ حتى عند القيام بعملية المراجعة الشاملة التفصيلية بنسبة 100%. فهي تمثل جزءاً من الخطر النهائي لعملية المراجعة، بالرغم من المراجعة الشاملة والتفصيلية لحساب معين كمثال، فقد تتواجد مخاطر غير معاينة. وفي واقع الأمر، لا تخضع هذه المخاطر للقياس الكمي لصعوبة التحكم فيها والسيطرة على الأسباب المنشئة لها؛ من تلك الأسباب: ما يندرج تحت بند الأخطاء البشرية، مثل: الفشل في تحديد الأخطاء في المستندات التي تظهر بالعينة و/ أو التفسير الخاطئ لنتائج العينة و/ أو التطبيق غير السليم لإجراءات المراجعة.

يمكن التخفيض من حدة هذه المخاطر عن طريق: التخطيط السليم لبرامج المراجعة والإشراف الفعال على تنفيذها، والالتزام بمعايير رقابة الجودة وتقييم فاعلية إجراءات المراجعة، واختيار أعضاء ذوي خبرات وكفاءات عالية لفريق المراجعة[11].

بناء على ما سبق سيحدد المدقق العمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء؛ يمكن حصر أخطار الوقوع في الخطأ أثناء تنفيذ العمليات أو عند المتابعة والمراقبة له فيما يلي[12]:

✓ **خطر المراجعة المقبول:** مقياس لدرجة الخطر الذي يكون المدقق مستعداً لقبوله قوائم مالية تحتوي على تحريفات جوهرية، رغم إصدار تقرير نظيف. ويتأثر تقديره بالعديد من العوامل، مثل: درجة اعتماد المستخدمين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات، واحتمال وجود المشاكل والخسائر المالية والفشل المالي لمؤسسة العميل، مدى نزاهة الإدارة... إلخ.

✓ **الخطر الكامن/ الجوهري:** يسمى أيضا بـ" المخاطر الضمنية أو الملازمة"، وقد عرفت طبقاً للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها:" قابلية رصيد حساب معين أو نوع من من العمليات للخطأ، الذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء أخرى من أرصدة أو عمليات، وذلك في ظل عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية". إذن، هو مقياس لتقدير المدقق لاحتمال وجود تحريف جوهري في حساب معين قبل الأخذ في الاعتبار فعالية الرقابة الداخلية على هذا الحساب، أو هو درجة حساسية الحساب للتحريف الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية عليه. ويتأثر تقديره بالعديد من العوامل، مثل: طبيعة نشاط وأعمال العميل، ونتائج المراجعات السابقة والمعاملات غير

الروتينية في نشاط العميل، والأطراف المرتبطة، ودرجة تعرض الأصول لسوء الاستخدام، ومدى نزاهة الإدارة... إلخ[13]. ويُعرف الخطر الكامن كذلك على أنه:" المخالفات أو الأخطاء المادية المحتمل حدوثها في نظام معالجة البيانات الخاص بإعداد القوائم المالية"[14].

فيجب إذن على مراقبي الحسابات أن يعملوا على تخفيض تأثير هذه المخاطر وتحديد درجتها، عن طريق مجموعة معلومات يجب عليهم (مراقبي الحسابات) البحث عنها، للتأكد من وجودها من عدمه. يمكن الوصول لذلك من خلال معرفة:[15]

- الأخطاء المادية والمخالفات الهامة التي تم اكتشافها خلال عمليات المراجعة للأعوام السابقة والاتجاه العام لهذه الأخطاء؛
- مدى فهم العميل للمبادئ والسياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة من عدمه؛
- مدى فهم مراقب الحسابات واقتناعه بالإجراءات والسياسات الخاصة بالبيئة الرقابية للمؤسسة، ففهمه الكافي يمده بتصور كامل لأنواع الأخطاء المحتملة، ويقوده إلى تصميم اختبارات تحقق فعالة؛
- طبيعة أعمال منشأة العميل، ومعاملاتها وحساباتها التي قد تسبب في حدوث أخطاء في المعالجات المحاسبية؛
- طبيعة وأنواع المخزون الذي تحتفظ به المؤسسة.

لا يتسبب مراقبو الحسابات في هذه المخاطر ولا يتحكمون فيها، لكن يجب عليهم أن يأخذوا في الاعتبار العوامل المحيطة بالمؤسسة محل المراجعة[16]. ويرى أحد الكتاب[17] أن للمخاطر الملازمة أو الضمنية ثلاثة مظاهر: مخاطر التشغيل، والمخاطر المالية، ومخاطر السوق ، وكل مظهر يتأثر بعدة عوامل تتواجد في البيئة المحيطة بالمؤسسة. فمخاطر التشغيل هي احتمال تغير الأرباح أو موقف السيولة، أو كلاهما في المستقبل بشكل غير مقبول؛ أما المخاطر المالية فترتبط بقدرة المؤسسة على مقابلة أعباء القروض والديون نتيجة لتحقيق درجة عالية من الرافعة المالية، بينما مخاطر السوق فتربط بقابلية أسعار أسهم المؤسسة للتغير.

وتفقد هذه المظاهر الثلاثة لاستقلالها نتيجة لتداخلها، حيث تتوقف المخاطرة المالية على مدى مخاطرة التشغيل، فكلما زادت الثانية زاد أثرها على الأولى، بينما تعد مخاطرة السوق بمثابة محصلة للمخاطرتين الأخيرتين.

✓ **خطر الرقابة:** يعرف نظام الرقابة الداخلي طبقاً للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنه:" ما تتبناه المنشأة محل المراجعة من طرق ومقاييس وخطة تنظيمية لحماية الأصول ولمعرفة إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والالتزام بالسياسات الإدارية"[18].

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة عناصر، هي: البيئة الرقابية، والنظام المحاسبي، والإجراءات الرقابية، فإذا قامت المنشأة بتحقيق السياسات والإجراءات الخاصة بتلك العناصر بكفاءة وفاعلية، ستصل إلى أقصى درجة من الجودة في أداء نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تنخفض معها مخاطر الرقابة الداخلية[19].

إذن مخطر الرقابة الداخلية تعرفه لجنة معايير التدقيق IASC[20]، بأنه:" خطر أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عندما يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة أو عمليات، وهي الأخطاء التي يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة

أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية"[21]. بتعبير آخر هو: مقياس لتقدير مراقب الحسابات لاحتمال أن التحريف في الحساب والذي يزيد عن الحد المسموح به A Tolerable amount- أي تحريف جوهري- سوف لا يتم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية. يتأثر تقديره بالعديد من العوامل، مثل: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد المخطط من قبل مراقب الحسابات على نظام الرقابة الداخلية.. إلخ[22].

من خلال ماسبق، يمكن الإشارة إلى أن تلك المخاطر تعد مخاطر على المستوى الجزئي (الفردي)، ويمكن حدوثها في رصيد معين أو نوع من العمليات، وتضم المخاطر الملازمة أو الضمنية. ويتم تقديرها عن طريق التقييم الموضوعي لنظام الرقابة الداخلية واحتمالية عدم فاعليته في اكتشاف المخالفات والأخطاء، ويُعد كل هذا من العوامل الهامة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة[23].

✓ **خطر الاكتشاف:** يُعرّفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنه:" الخطر الكامن في أن تؤدي إجراءات مراقب الحسابات به إلى عدم وجود خطأ في رصيد ما، على الرغم من وجود هذا الخطأ بالفعل، والذي يصبح خطأ جوهرياً إذا اجتمع بأخطاء لأرصدة أو نوع من العمليات الأخرى"[24].

يمثل خطر الاكتشاف المخطط مقياساً لفشل مراقب الحسابات في اكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة نتيجة استخدمه لأدلة مراجعة لمراجعة نوع معين من الحسابات[25].

تقع هذه المخاطر نتيجة أسباب ترتبط بتطبيق إجراءات غير فعالة للمراجعة، وذلك في مرحلة التخطيط أو في مرحلة التنفيذ؛ ومن أمثلة هذه الأسباب ما يلي[26]:

- الفشل في اكتشاف غش أو أخطاء نتيجة لاستخدام أسلوب غير مناسب للمعاينة، أو استخدام حجم غير كافٍ للعينة؛
- عدم القيام بإجراء من إجراءات المراجعة الضرورية نتيجة لاعتبارات التكلفة أو الوقت؛
- القيام بإجراء غير ملائم للمراجعة في موقف معين؛
- فشل في الوصول لاستنتاج صحيح عن طريق أدلة الإثبات أو الاستعراض التحليلي؛
- الفشل في إجراء الاستفسارات المناسبة، سواء داخل أو خارج المؤسسة[27]؛

في الأخير، تتكون مخاطر المراجعة من ثلاثة عناصر: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة ومخاطر عدم لاكتشاف؛ تستخدم العناصر الثلاثة معاً لتكوين ما يسمى بـ" **نموذج الخطر**"، أو " **مدخل المراجعة على أساس المخاطر**"، الذي يستخدمه مراقبو الحسابات للحصول على تأكيد معقول على أن القوائم المالية محل المراجعة خالية من التحريفات الجوهرية، يصياغ نموذج الخطر، كما يلي:

مخاطر المراجعة = المخاطر الملازمة × مخاطر الرقابة × مخاطر عدم

يمكن عرض نموذج يوضح علاقة مخطار المراجعة بعضها ببعض من ناحية، وعلاقتها بتخطيط أدلة الإثبات واختبارات المراجعة من ناحية أخرى، في **الشكل رقم 01.**

من الشكل رقم 01، نستنتج وجود ترابط وعلاقات بين مخاطر المراجعة، أدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة، ويمكن توضيح ذلك من خلال[28]:

- ✓ خطر الاكتشاف المخطط يعتمد على مستويات أنواع الأخطار الثلاثة الأخرى (الخطر المقبول، الخطر الكامن، خطر الرقابة).
- ✓ خطر الاكتشاف المخطط يرتبط بعلاقة طردية بالخطر المقبول، وبعلاقة عكسية مع كل من الخطر الكامن وخطر الرقابة.
- ✓ إن خطر الاكتشاف المخطط يحدد حجم أدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة، حيث يرتبط معها بعلاقة عكسية، فكلما كان خطر الاكتشاف المخطط منخفض كلما احتاج المدقق إلى تخطيط وجمع أدلة واختبارات مراجعة أكثر، والعكس صحيح.
- ✓ أدلة الإثبات المخططة ترتبط بعلاقة عكسية مع الخطر المقبول، وبعلاقة طردية مع كل من الخطر الكامن وَالرقابة.

في الأخير، مهما كانت المهمة التي كلف بها مراقب الحسابات، فالمعرفة العامة حول المؤسسة هي مرحلة تمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن مواطن القوة والضعف في المؤسسة، و وَضْعُ خطّة عمل والتوجيه الصحيح لبرنامج التدخلات والتحقيقات.

2- تقدير مخاطر المراجعة: تعد عملية تقدير مخاطر المراجعة أمراً ضرورياً لمحاولة السيطرة على المخاطرة النهائية لعملية المراجعة، إذ تساعد مراقب الحسابات على أن يحدد منهج مراجعة ملائم وفعالاً للتأكد من سلامة القوائم المالية محل المراجعة. تُقَدَّرُ مخاطر المراجعة بتقدير[29]:

أ- المخاطر الملازمة أو الضمنية: يضع معظم مراقبي الحسابات تقديراً متحفظاً مساوياً للواحد الصحيح للمخاطر الملازمة أو الضمنية، ثم يتم تعديل هذا التقدير بناء على ما سوف يتوصلون إليه نتيجة قيامهم بعملية التقييم التي تتم عن طريق عدة نقاط:

- ✓ تخطيط عملية المراجعة، حيث تساعد المناقشات وقوائم الاستقصاء مع موظفي العميل في الحكم على قيمة أو درجة المخاطرة الضمنية، وبناء على هذا الحكم يتم اتخاذ قرار قبول العميل؛
- ✓ أن يقوم مراقب الحسابات بدراسة ومعرفة طبيعة نشاط المؤسسة ومجالها، عن طريق معرفة معلومات بخصوص الاقتصاد والصناعة والأعمال.؛
- ✓ تحديد الأمور غير العادية عن طريق تطبيق إجراءات الفحص التحليلي، وذلك عن طريق عقد مقارنات بين السنة الحالية والماضية في العناصر المالية، ومصادر الإيرادات والمصروفات، ومقارنة معدلات النسب والمؤشرات المالية الخاصة بالمؤسسة والمعدلات على مستوى الصناعة التي تنتمي إليها، ودراسة وفحص الانحرافات الهامة عن الموازنة، وتقارير الأداء؛
- ✓ عند اكتشاف أمور غير عادية يجب فحصها لتخصيص إجراءات مراجعة لها نتيجة لأن نسبة الخطر بها أعلى من العادي؛

وبناء على تلك النقاط يتوصل مراقب الحسابات إلى نتيجة على أساسها يقوم بتعديل تقديره المتحفظ للمخاطر الضمنية المساوي للواحد الصحيح، أو التمسك به في حالة وجود مخالفات او أخطاء في النظام المحاسبي، أو أي سبب آخر يزيد من احتمال وجود مخاطر ضمنية[30]. يتم التقدير المبدئي للمخاطر الملازمة أو الضمنية تقديراً نوعياً، كمرحلة أولى؛ ثم يحول في المرحلة الثانية إلى تقدير كمي، وفق الآتي[31]:

- **التقدير النوعي للمخاطر الملازمة أو الضمنية:** تعد المخاطر الملازمة أو الضمنية أحد مكونات الخطر النهائي لعملية المراجعة، إلى جانب أنها تتعلق بالمخاطرة على المستوى الجزئي أو الفردي، فيتم إعداد قائمة تتكون من تساؤلات واستفسارات لموظفي العميل، وأخرى لمراقب الحسابات نفسه. يمكن التعبير النوعي عن هذه المخاطر بمستوى مخاطرة متدرج في حدودها من الأعلى إلى الأدنى، كما يلي:
  - الحد الأعلى للمخاطرة 100%؛
  - درجة مخاطرة عالية 80%؛
  - درجة مخاطرة متوسطة 50%؛
  - الحد الأدنى للمخاطرة 20%.

ويعد هذا التدرج في مستوى المخاطرة ونسب مئوية حكمية، يضعها مراقب الحسابات نتيجة لحكمه المهني، مستعيناً بقائمتي معايير استرشادية (**الخاصة بموظفي العميل وَالخاصة بمراقب الحسابات**) وَالتي تعد تجميعاً للتساؤلات والاستفسارات والردود عليها، بحسب التدرج في مستوى المخاطرة كتقدير نوعٍ للمخاطرة الملازمة أو الضمنية.

- **التقدير الكمي للمخاطر الملازمة أو الضمنية:** يمكن من خلال الردود على قائمتي المعايير الاسترشادية ترجمة التقدير النوعي للمخاطر الملازمة أو الضمنية. فيتم تقدير المتوسط الحسابي للمخاطرة الضمنية المرجح بالأوزان، كما يلي:

$$س^* = \frac{مج\ (س \times و)}{مج\ و} \times 100$$

حيث أن: **س***: الوسط الحسابي المرجح، الذي يعبر عن المخاطر الضمنية على مستوى المنشأة ككل.

و: المستويات الأربعة للمخاطر الضمنية (100%، 80%، 50%، 20%).

س: عدد الإجابات أو الردود في كل مستوى من مستويات المخاطرة.

وسواء قام مراقب الحسابات بوضع تقدير متحفظ مساوٍ للواحد الصحيح للمخاطر الملازمة أو الضمنية، ثم قام بتعديل هذا التقدير بناء على ما توصل إليه نتيجة قيامه بعملية التقييم، أو قام بالتقدير المبدئي للمخاطر الملازمة أو الضمنية تقديراً نوعياً، وبعد ذلك قام بتحويله إلى تقدير كميٍ، فإن في الحالتين لم يتم توضيح أو التفرقة بين المخاطر الضمنية التي يمكن منعها أو الحد منها، والتي لا يمكن منعها، وأن الوصول إلى هذا التوضيح سيساعد على أن يكون تقدير المخاطر الضمنية أكثر دقة وواقعية[32].

ب- تقدير مخاطر الرقابة الداخلية: يجب على مراقب الحسابات القيام بإجراء اختبارات للضوابط الرقابية عند قيامه بتقدير مخاطر الرقابة الداخلية، حيث تعد هذه الاختبارات من أهم أنواع قرائن وأدلة الإثبات، إلى جانب كونها أداة يستخدمها مراقب الحسابات لقياس مخاطر الرقابة الداخلية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً كلما قلت الأخطاء الجوهرية والتحريفات، مما يترتب عليه زيادة في إمكانية الاعتماد على التقارير المالية[33].

ويمكن لمراقب الحسابات تقدير تلك المخاطر عن طريق فهم النظام المحاسبي للعميل وتدفق العمليات به، وتحديد إمكانية حدوث مخالفات أو أخطاء فيه، فيجب أن يفهم مراقب الحسابات التصميم الخاص بنظام الرقابة

الداخلية للعميل، من حيث أساليب الرقابة الأساسية والثانوية وَوَظيفة المراجعة الداخلية، وأن يقوم بتقييم لصلاحية أساليب الرقابة، وتقييم قدرة نظام الرقابة على الفصل المناسب بين الاختصاصات المتعارضة، وتقدير احتمالية وقوع مخالفات أو أخطاء مادية لم يتم اكتشافها من قبل نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، وإعادة النظر بها بناء على نتائج اختبارات الالتزام، ومعرفة مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية[34].

يرتبط تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بمدى الاعتماد النسبي لمراقب الحسابات- في تجميع أدلة الإثبات والقرائن الخاصة بعملية المراجعة- على اختبارات التحقق ونظام الرقابة الداخلية، ويتم ذلك عن طريق مدخلان يمكن أن يتم أحدهما[35]:

- ✓ **مدخل الاعتماد بصورة أساسية على اختبارات التحقق:** حيث يقوم مراقب الحسابات بتجميع كل أو معظم أدلة الإثبات التي يحتاجها عن طريق اختبارات التحقق بعيداً عن نظام الرقابة الداخلية المطبق، وذلك يعني أن مراقب الحسابات يقوم بتقدير مخاطر الرقابة الداخلية بالحد الأعلى أو قريباً منه.
- ✓ **مدخل مخاطر الرقابة الداخلية الأقل:** يعتمد فيها مراقب الحسابات بصورة معقولة على نظام الرقابة الداخلية المطبق وعليه فلا يتوسع في إجراءات اختبارات التحقق.

في حالة اعتماد مراقب الحسابات على المدخل الأول، بأن يهمل مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، فقد يؤدي هذا إلى زيادة في إجراءات اختبارات التحقق، وبالتالي زيادة في إجراءات المراجعة، مما يترتب عليه زيادة في تكلفة أداء عملية المراجعة، وقد يصل الأمر إلى تأخر تقديم مراقب الحسابات لتقريره عن الوقت المناسب لذلك، أما إذا قام مراقب الحسابات باعتماد المدخل الثاني، فيكون عليه أن يقوم بتحديد مستوى الرقابة الداخلية، والتي عن طريقها يقوم بتخطيط مدى اختبارات التحقق.

ت- تقدير المخاطر المتعلقة بعدم الاكتشاف: يعتمد مراقب الحسابات على مجموعة إجراءات واختبارات يراها مناسبة، تستمد من إجراءات الفحص التحليلي واختبارات التفاصيل كونها تكمل بعضها البعض، فعند تقدير المخاطر المتعلقة بعدم الاكتشاف (عدم فاعلية إجراءات المراجعة)، يمكن حساب أقصى مستوى مسموح لها به باستخدام نماذج قياس المخاطرة النهائية لمجموعة الإجراءات والاختبارات التي يراها مراقب الحسابات مناسبة لعمله، وذلك مع فرض معرفة القيم المحددة للمخاطر الأخرى[36].

وتشمل مخاطر عدم الاكتشاف (عدم فاعلية إجراءات المراجعة) على عنصرين، هما: مخاطر المعاينة وغير المعاينة، وتشمل مخاطر المعاينة على عنصرين، هما: معاينة الصفات (اختبارات الالتزام) ومعاينة المتغيرات (اختبارات التحقق أو التفاصيل).

ويمكن قياس مخاطر المعاينة عن طريق الطرق الإحصائية التي تحدد عند سحب العينة، أما بالنسبة لمخاطر غير المعاينة فيمكن العمل على خفضها لدرجة يمكن إهمالها، وذلك عن طريق التخطيط السليم لعملية المراجعة، والعمل على تطوير الممارسات الخاصة بالمراجعة، والإشراف على أعمال التابعين، كما يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بتقدير مخاطر غير المعاينة من خلال إجرائه تقييماً ذاتياً لمكتبه يعتمد على معايير رقابة الجودة التي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعدادها، مثل: الإشراف الجيد على عملية المراجعة، والإستقلال والمشورة، وتوزيع الأفراد حسب كفاءتهم على المهام المختلفة، وسياسات تعيين الأفراد والتفتيش الفني، ومتابعة التطورات المهنية، وأسلوب قبول العميل. ويمكن تطبيق هذه المعايير في جميع مكاتب المراجعة لتقييم أدائها عند التخطيط لأي عملية جديدة للمراجعة، وقد يأخذ هذا الأمر شكل نسبة مئوية مكملها عبارة عن مخاطر غير المعاينة (مخاطر الأداء)[37].

ث- التعامل مع المخاطر[38]:

- ✓ **تخفيض مخاطر المراجعة:** فالطريقة الأساسية لتعامل المدقق مع المخاطر في تخطيط أدلة الإثبات يكون من خلال تطبيق نموذج خطر المراجعة؛ في ظل هذا النموذج فمستوى خطر المراجعة المقبول لكل حساب يعتمد على كل من:
  - **طبيعة الحساب:** ومن ثم الخطر الكامن أو الملازم.
  - **مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية على الحساب ومن ثم خطر الرقابة.**
  - فاعلية اختبارات وإجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية به، ومن ثم خطر الاكتشاف.

وبالتالي، نموذج خطر المراجعة المقبول للحساب (الطبيعي) في مرحلة التخطيط يكون كالتالي:

خطر المراجعة المقبول للحساب= الخطر الكامن للحساب × خطر الرقابة الداخلية للحساب × خطر الاكتشاف المخطط للحساب.

في ضوء تقدير المدقق للخطر المقبول، الخطر الكامن وخطر الرقابة الداخلية لكل حساب فإن خطر الاكتشاف المخطط يحسب وفق الآتي:

$$\text{خطر الاكتشاف المخطط (للحساب)} = \frac{\text{خطر المراجعة المقبول للحساب}}{\text{الخطر الكامن} \times \text{خطر الرقابة}}$$

بالرجوع إلى نموذج خطر المراجعة المقبول للحساب (الطبيعي) نجد أن نتائج البحوث أظهرت أنه من غير الملائم أن يتم استخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور لأنه يمكن أن يؤدي ذلك إلى تخفيض خطر الاكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية، وفي قيمة خطر المراجعة المحقق. وحتى إذا كان استخدام هذه المعادلة يعد أمراً غير ملائم لخطر المراجعة المحقق، فالعلاقات الواردة في المعادلة تعد علاقات صحيحة ويجب استخدامها في الممارسة. وتظهر المعادلة أن هناك ثلاث طرق لتخفيض خطر المراجعة إلى المستوى المقبول[39].:

- ✓ **تخفيض الخطر الطبيعي:** لأن الخطر الطبيعي يتم تقييمه بناء على تقدير المدقق للظروف الخاصة بالعميل، فالتخطيط يتم فقط خلال مرحلته، وعادة لا يتغير ما لم توجد حقائق جديدة يتم اكتشافها خلال المراجعة.
- ✓ **تخفيض خطر الرقابة:** يتأثر تقدير نوعية الرقابة الداخلية للعميل باختبارات المدقق لهذه الرقابة. يمكن للمدققين تخفيض خطر الرقابة بإجراء المزيد من الاختبارات المكثفة إذا كان لدى العميل رقابة فعالة.
- ✓ **تخفيض خطر الاكتشاف المخطط من خلال زيادة اختبارات المراجعة التفصيلية:** وَذلك بجمع مراقب الحسابات للأدلة باستخدام: الإجراءات التحليلية، الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والاختبارات التفصيلية للأرصدة. يمكن أن يؤدي تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بافتراض أنها فعالة، واختيار أحجام للعينات أكبر إلى تخفيض خطر الاكتشاف المحقق.

في الأخير، يتم استخدام الحكم المهني حتى تدمج العوامل الثلاث لتحقيق خطر مراجعة مقبول في مستوى منخفض. تصمم في هذا الإطار بعض مكاتب المحاسبة أساليب معقدة لمساعدة مراقبي الحسابات للتوصل للحكم الشخصي، بينما تترك مكاتب أخرى للمحاسبة هذه القرارات لكل فريق مراجعة.

يظهر الشكل الموالي في جانبه الأيمن من الشكل أن جمع قدر أكبر من الأدلة الأساسية يؤدي إلى تخفيض خطر الاكتشاف المخطط، إذ يؤدي وجود خطر اكتشاف محقق منخفض مع خطر طبيعي منخفض وخطر رقابة منخفض إلى تخفيض خطر الرقابة المحقق وذلك بتعديل الأخطار والأدلة. **الشكل رقم 02.**

يعد نموذج خطر المراجعة نموذجاً للتخطيط بصفة أساسية وبالتالي يكون له استخدام محدود في تقييم النتائج، إذ يجب تحري العناية الشديدة عند تعديل عوامل الخطر إذا لم تكن النتائج الفعلية جيدة كما تم التخطيط. إلى جانب هذا، لا توجد أية مشكلات عندما يجمع مراقب الحسابات الأدلة المخططة ويستنتج أن تقدير كل خطر كان مناسباً أو أفضل مما كان يعتقد فهذا يساعده في استنتاج أنه تم تجميع أدلة كافية للحساب في الدائرة في العنوان التالي سنوضح العلاقة والترابط بين كل من تخطيط المراجعة، مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.

ج- العلاقة بين الخطر، الأهمية النسبية وأدلة المراجعة: يعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما. فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد والأهمية النسبية تمثل مقياساً لمقدار التحريف الجوهري أو الحجم[40]، وَبسبب الخطر مراقب الحسابات يوفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً على اكتشاف التحريفات الجوهرية وكلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد احتمال أن الأخطاء (أو الاستبعادات) سوف تحدث في القوائم المالية ويتم التحفظ على أنها تحريفات مادية والعكس صحيح. من جهة أخرى، ولكي يخفض مراقب الحسابات من مخاطر المراجعة إلى المستوى المرغوب فيجب عليه أن يشمل مخططه كل من: طبيعة، توقيت ونطاق إجراءات المراجعة[41]. يمكن تبسيط كل هذا في **الشكل رقم 03**

فكلما زدنا في حدود الأهمية النسبية فإنها تخفض من مخاطر المراجعة، مما يساعدنا في وضع مخطط مجدي وفعال يُوصِلُنَا إلى الأهداف والنتائج المرجوة من عملية المراجعة. إلى جانب هذا، فالأهمية النسبية ومخطط المراجعة يساعدان في تخفيض مخاطر أو بالأحرى كشفها وَإعدامها.

بتعبير آخر، إذا اعتبر مراقب الحسابات عند تخطيطه لإجراءات المراجعة أن الأهمية النسبية مقبولة في مستواها المنخفض فمخاطر المراجعة ستتزايد؛ لذا وجب عليه تعويض ذلك بإحدى الطريقتين[42]:

تخفيض المستوى المُقيَّمُ لمخاطر الرقابة: عندما يكون ذلك ممكناً وتدعيم المستوى المنخفض عن طريق تنفيذ اختبارات رقابة موسعة أو إضافية. أو عن طريق **تخفيض مخاطر الاكتشاف:** وذلك بتعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق الأساسية المخططة. ملخص موضح في **الشكل رقم 04**.

II - الطريقة والأدوات :

تستدعي طبيعة الدراسة استخدام مناهج متعددة، فقد كان المنهج الوصفي في بعض الأجزاء النظرية، من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، معتمدين في كل ذلك على القوانين، الجرائد الرسمية، الأطروحات، المذكرات، الكتب، المقالات،...الخ، بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة من خلال محاولة عرض حالات تطبيقية لطريقة حساب وتقييم مخاطر المراجعة في المؤسسة الاقتصادية، باستعمال النموذجين:

- ✓ نموذج نشرة معايير المراجعة رقم (47) " ثلاثي المكونات"؛

✓ نموذج شوقي المقترح " رباعي المكونات"

كما تم الاعتماد على المعطيات المستمدّة من مكتب التدقيق الخاص بنا، وكذا على خبرتنا الميدانية في مجال الخبرة المحاسبية والتدقيق لأزيد من عقدين من الزمن بصفتنا خبير محاسب ومحافظ حسابات، واستنادا على مختلف الوثائق والمعلومات وكذا الكشوف المالية للشركة محل دراسة الحالة.

III- النتائج ومناقشتها:

دراسة حالة لمخاطر المراجعة:

III-1- نماذج قياس المخاطر: سنتعرض في هذا العنوان إلى نموذجين لقياس المخاطر، وفق ما يلي[43]:

1- **نموذج نشرة معايير المراجعة رقم (47):** يعتبر الخطر النهائي خطراً مشتركاً، نتيجة لعلاقته بشكل منفصل بمكوناته الجزئية، كما يتم الأخذ في الاعتبار المكونات الثلاثة لمخاطر لمراجعة، وهي المخاطر الضمنية والرقابة وعدم الاكتشاف، والتي تستخدم مجتمعة في:" **نموذج الخطر**" أو مايعرف بـ:" **المراجعة على أساس مدخل المخاطر**".

كما ورد بنشرة معايير المراجعة رقم (47):

مخاطر المراجعة = المخاطر الضمنية × مخاطر الرقابة × مخاطر عدم الاكتشاف

يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بقياس المخاطرة النهائية لعملية المراجعة، من خلال تقديره للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وقياس وضبط مخاطر عدم الاكتشاف وتخفيضها.

2- **نموذج شوقي عبد العزيز بيومي:** يعتبر نموذج تقدير خطر المراجعة الوارد بنشرة معايير المراجعة رقم (47)، نموذجاً غير كاف للتعبير عن مخاطر المراجعة، وذلك لعدم احتوائه على متغير يمثل خطر الغش، حيث لا يتوقف هذا الخطر (خطر الغش) على أي من: خطر النشاط، أو خطر الرقابة، أو خطر عدم الاكتشاف، وتزداد أهمية اكتشاف التحريفات الهامة يوماً بعد يوم بالنسبة لمراقب الحسابات، ومستخدمي القوائم المالية، والجهات الرقابية، ولذلك يجب أن يكون مكوناً مستقلاً في النموذج على أساس فرض الاستقلال الذي بني عليه النموذج الأصلي.

بناء على ما سبق اقتراح شوقي عبد العزيز بيومي[44] النموذج الآتي لتقييم خطر المراجعة:

خطر المراجعة = الخطر الضمني أو الملازم × خطر الغش × خطر الرقابة × خطر عدم الاكتشاف

وجدير بالذكر أن اشتمال النموذج على خطر الغش، يؤدي إلى تخفيض خطر المراجعة، ويعد ذلك دليلاً على زيادة فاعلية النموذج المقترح عن فاعلية النموذج المقترح الوارد بنشرة معايير المراجعة رقم (47)، في تخفيض مخاطر المسؤولية التي قد يتعرض لها مراقب الحسابات، حيث أن هناك علاقة طردية بين خطر المراجعة وخطر عدم الاكتشاف، وبالتالي بانخفاض خطر المراجعة ينخفض خطر عدم الاكتشاف، وذلك يعد منطقياً، لأنه يعني أخذ مراقب الحسابات حذره في مواطن الغش.

1/ مثال تطبيقي: انطلاقا من معطيات واقعية مستمدة من مكتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات السيد بن يحي علي، حيث أن هذا الأخير، في إطار أداء مهمة التدقيق لأحد زبائن المكتب، قام بوضع تقديرات لمكونات خطر المراجعة على النحو التالي:

الخطر الضمني أو الملازم 50%، وخطر الغش 40%، وخطر الرقابة 30%، وخطر عدم الاكتشاف 20%.

إنطلاقا من هذه المعطيات، يمكن حساب خطر المراجعة بطريقتين ووِفقا لنموذجين كما يلي:

- النموذج الوارد بنشرة معايير المراجعة رقم (47) " ثلاثي المكونات"= **0.50 × 0.30 × 0.20 = 0.03 .**
- نموذج شوقي المقترح " رباعي المكونات"= **0.50 × 0.40 × 0.30 × 0.20 = 0.012 .**

2/ تحليل النتائج: من خلال النتائج المتحصّل عليها، يتضح الأثر الكبير لنموذج شوقي المقترح في تخفيض خطر المراجعة، وذلك على الرغم من افتراض ثبات مستوى خطر الاكتشاف، وهذا يعني أن هذا النموذج يُعتبر أكثر دقة لأنه يأخذ بعين الاعتبار خطر الغش، إلاّ أن نتيجته عادة تُعطي مستوى أقل لخطر المراجعة، في حين يكون مستوى خطر المراجعة وفقا لنموذج نشرة معايير المراجعة رقم (47) معتبرا مقارنة بالنموذج الآخر، وهذا ما يدفع بالمراجع الى تفعيل إجراءات تحليل إضافية وتوسيع نطاق المراجعة.

IV- الخلاصة:

تطرّقنا في هذه الورقة البحثية إلى مفاهيم ذات صلة بالمراجعة وركزنا على مخاطر المراجعة من حيث مفهومها وطرق تقييمها وحسابها إضافة الى أساليب تدنيتها. أمّا في الجانب التطبيقي، وانطلاقا من معطيات ميدانية مستمدة من مكتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات السيد بن يحي علي، حاولنا توضيح طرق حساب خطر المراجعة وفقا لنموذج نشرة معايير المراجعة رقم (47)، و نموذج شوقي، ثم قمنا بمقارنة النتائج والتعليق عليها. في الأخير، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ يعني الخطر في المراجعة أن على مراقب الحسابات قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة حيث يعلم المدقق أن هناك عدم تأكد بخصوص: صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة كمثال؛
- ✓ لكي يتمكن محافظ الحسابات من تحقيق هدفه من المراجعة وهو إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وصحة تأكيدات الإدارة الواردة بهذه القوائم؛ يجب عليه أن إجراء تقييم جيد لمخاطر المراجعة؛
- ✓ ولكي يتمكن محافظ الحسابات من التقليل من مخاطر المراجعة، عليه أن يجمع من الأدلة والقرائن ما يمكنه من تحقيق هذه الأهداف ويجعله يطمئن ويقارنها بما جاء في الدفاتر والقوائم المالية من بيانات، فعملية التدقيق ترتكز على تجميع منظم لأكبر قدر ممكن من أدلة الاثبات والقرائن الصحيحة التي تساعد المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد عند إعداده لتقريره؛

يتحدّد مخطر المراجعة نتيجة لتفاعل عدة عناصر (الخطر الضمني، خطر الغش، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف)، والتحديد الدقيق لهذه العناصر يُساهم في تقدير حقيقي لمخاطر المراجعة؛

- ✓ يمكن تقدير مخطر المراجعة وفقا لعدة نماذج، تختلف نتائجها باختلاف مكوناتها، وعلى المدقق اختيار النموذج الملائم حسب طبيعة وحجم المؤسسة محل التدقيق؛

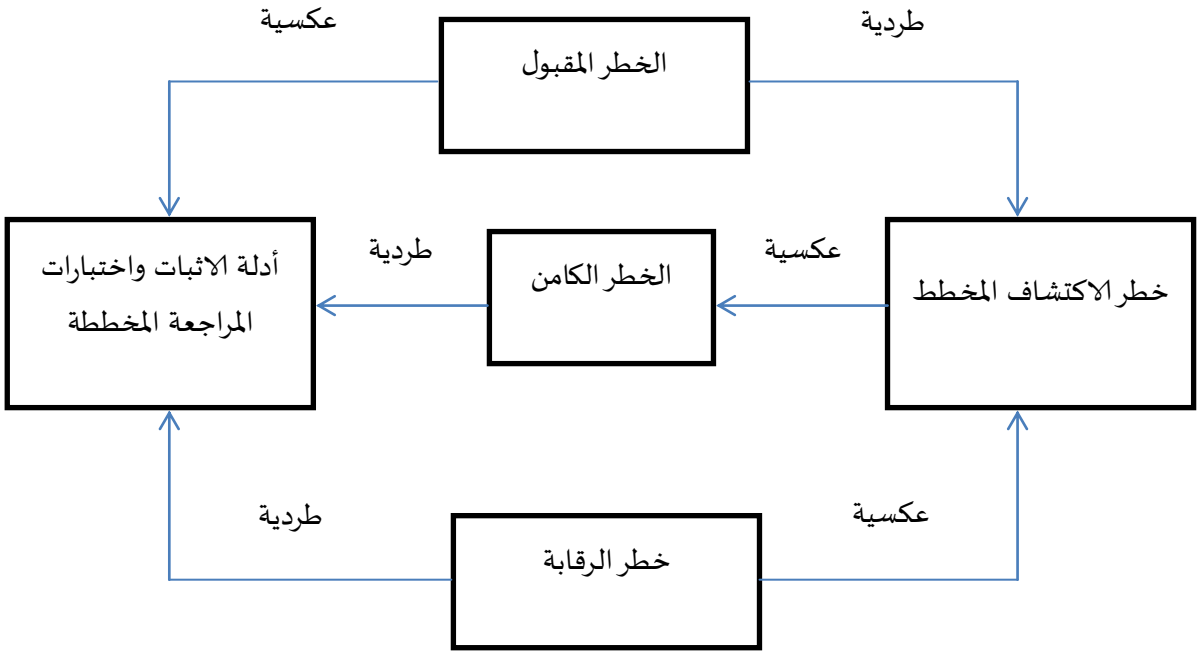
✓ تحدث مخاطر الرقابة الداخلية بسبب عدم فاعلية تصميم نظام الرقابة أو عدم الالتزام به بصورة دقيقة، فيجب على محافظ الحسابات أن يدرس هيكل الرقابة الداخلية عند تخطيطه لعملية المراجعة، وأن يقوم بتحديد كل من طبيعة وتوقيت ونوع الاختبارات التي سيقوم بتنفيذها.

في ختام هذه الدراسة وبناء على ما سبق، يمكننا صياغة التوصيات التالية:

- على الهيئات المعنية تكثيف الدورات التكوينية لمراقبي الحسابات ومساعديهم في مجال مخاطر المراجعة وَطرق تقديرها واستعمالها؛
- العمل على نشر الوعي لدى رجال الأعمال والمديرين والمسيرين في مجال المراجعة، من خلال إبراز أهميته وضرورة الالتزام وتدعيم الرقابة الداخلية نظرا لعلاقتها المتينة وتاثيرها في تقدير مخطر المراجعة؛
- استغلال نتائج الأبحاث الأكاديمية في التدقيق وخاصة في مجال مخاطر المراجعة بهدف تطوير وتحسين الأداء في الميدان.

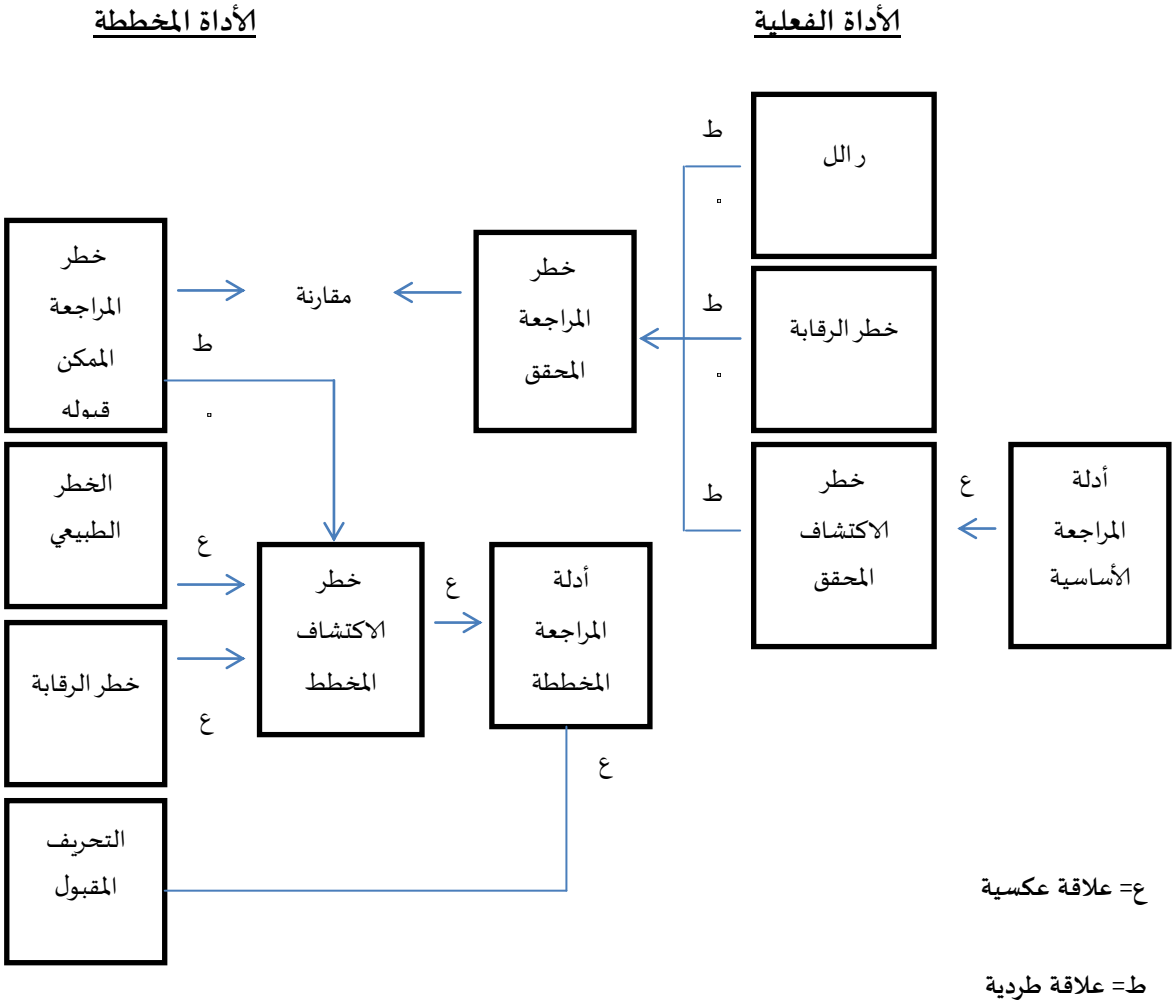
- ملاحق :

الشكل رقم (01): علاقة أخطار المراجعة بأدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة



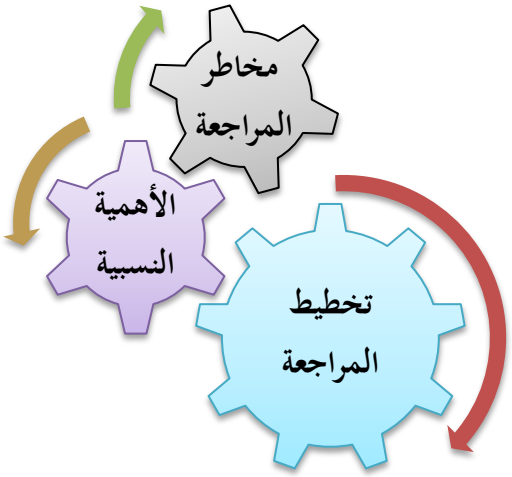
المصدر: عماد سعيد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة- جامعة القاهرة، 2009، ص: 78.

الشكل رقم (02): نموذج خطر المراجعة للأدلة المخططة ونموذج خطر المراجعة لتقييم النتائج



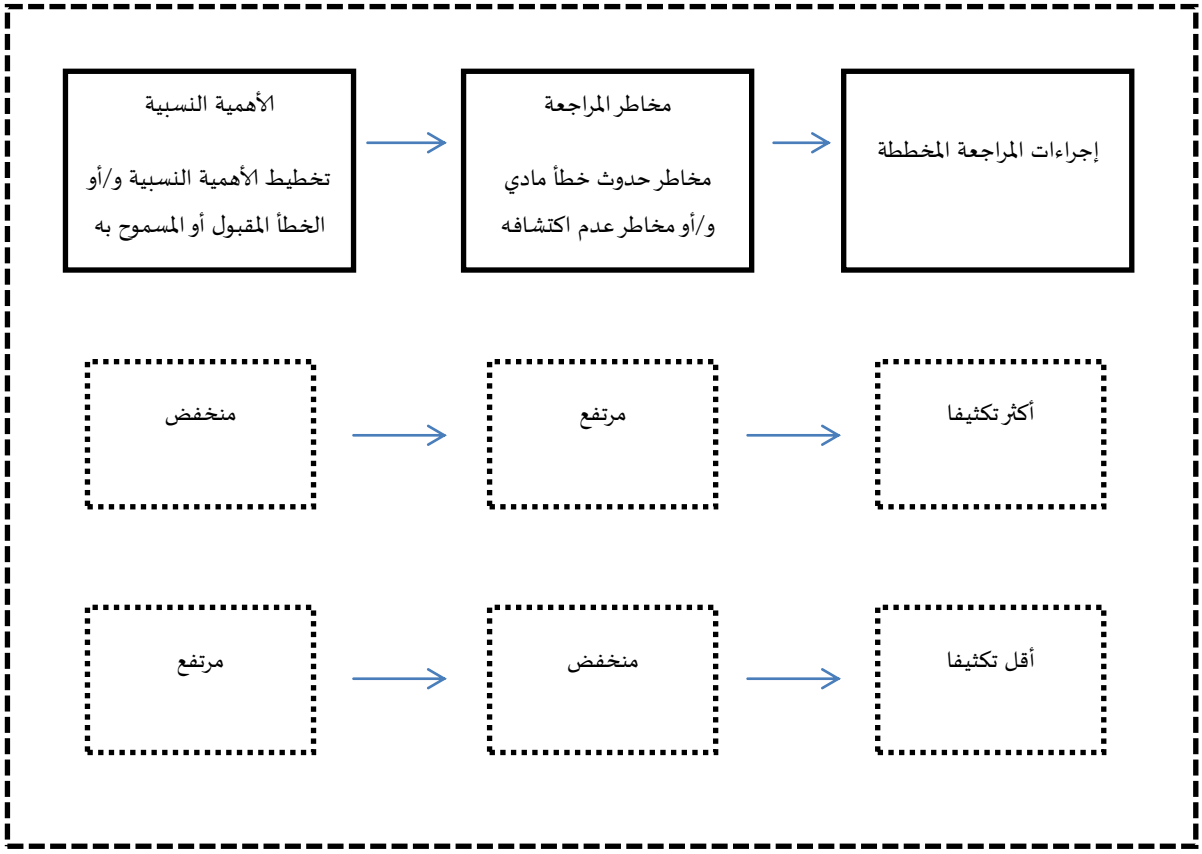
المصدر: ألفين أرينز وَچيمس لوبك، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسطى وَأحمد حامد حجاج:**"المراجعة: مدخل متكامل"**، دار المريخ؛ الطبعة الرابعة، القاهرة- مصر، 2009، ص: 351.

الشكل رقم (03): الخطر، الأهمية النسبية وأدلة المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة.

الشكل رقم (04): الأثر على مخاطر المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة لوضع حدود الأهمية النسبية عند مستويات مختلفة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة- مصر، 2009، ص: 568.

- **الاحالات والمراجع:**

[1] وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر، 1989، ص.26.

[2] LIONNEL.C & GERARD.V, Audit et control interne, Paris, Dallos, 1992 , P.21.

[3] - Richerd B., Dusenbury, Jane, I. Reminers And Stephan W., (2000), **"The Audit Risk Model: An Empirical Test For Conditional Dependencies Among Assessed Components Risks", Auditing Journal of Practice & Theory**, Vol.19, No. 2 , PP. 105-106.

[4] - Gany, Henry, (2012), **"Pereparers 'Control -Risk Assessment Under Alternative Audit-Review-Processes", Accounting & Finance**, Vol.52 , PP. 433-454.

[5] **القرينة:** استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق، تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة واقتناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

[6] - مصطفى يوسف كافي (2014)، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، ص: 127-128.

[7] - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة (2014-2015)، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية– دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، ص:178.

[8] - عزت رفعت المنشاوي (2003)، **نحو تطوير تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن المخاطرة النهائية للمراجعة**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الأزهر- مصر ص: 22 وَ23.

[9] محمد أحمد حسن سرور، **منهج مقترح لتدعيم استقلال مراقب الحسابات وأثر ذلك على مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس- مصر، 2011؛ ص: 107.

[10] عزت رفعت المنشاوي، (2003)، **مرجع سبق ذكره**، ص: 25.

[11] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، (1996)، مرجع سبق ذكره، ص: 16 وَ17.

[12] AICPA, SAS, No.47,Op.cit.,Section 320. (Memoirey)

[13] عماد سعيد الزمر وآخرون (2009)، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة- جامعة القاهرة، ص: 78.

[14] Messier, William And L.A. Austen, (Fall 2000), **" Inherent Risk and Control Risk Assessments Evidence on the Effect of Pervasive and Specific Risk Factors ", Auditing – A Journal of Practice And Theory,** Vol.19, No.2 , pp. 119 – 131.

[15] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح (1996)، **قياس وضبط مخاطر المراجعة- إطار مقترح**، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس- مصر، ص: 21 وَ 22.

[16] إبراهيم طه عبد الوهاب سالم؛ (1989)،**" أبعاد خطر المراجعة وانعكاساته في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة"**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، المجلد الثالث عشر، العدد: 05 ؛ ص: 81.

[17] أمين السيد أحمد لطفي (1992)، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين"**؛ مكتبة النهضة العربية؛ القاهرة؛ ص: 277- 279.

[18] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح (1996)؛ **مرجع سبق ذكره**؛ ص: 23.

[19] عزت رفعت المنشاوي، (2003)؛ **مرجع سبق ذكره**؛ ص: 28- 30.

[20] **- IASC**: International Accounting Standards Committee.

[21] - أحمد قايد نور الدين (2015)، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة: 01، عمان- الأردن، ص: 60-61.

[22] - عماد سعيد الزمر وآخرون (2009)، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة- جامعة القاهرة، ص: 78.

[23] - محمد أحمد حسن سرور (2011)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 110- 111.

[24] AICPA, SAS, No.47, Op. cit., Section 350.

[25] - ألفين أرينز وَجيمس لوبك، تعريب محمد عبد القادر الديسطى وَأحمد حامد حجاج (2009)، **المراجعة: مدخل متكامل**، دار المريخ؛ الطبعة الرابعة، القاهرة- مصر، ص: 334.

[26] محمد أحمد حسن سرور (2011)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 111- 112.

[27] **للمزيد ينظر:** سارة طارق صلاح الدين محمد الجمال (2018)، **إطار مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن استمرارية المنشأة (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس- مصر، ص: 58- 65.

[28] - عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 76- 79.

[29] سارة طارق صلاح الدين محمد الجمال؛ **مرجع سبق ذكره**، ص: 66- 72.

[30] صادق حامد مصطفى، (1997)،**" الإطار الفكري لقياس ورقابة خطر المراجعة في الممارسة العلمية"**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص: 69.

[31] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح؛ (1996)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 33- 38.

[32] عزت رفعت المنشاوي، (2003)، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

[33] ياسمين خميس محمد بهنسي (2013)، **نموذج مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء المعالجة الإلكترونية**، ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس- مصر، ص: 113.

[34] صادق حامد مصطفى؛ (1997)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 71.

[35] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح؛ (1996)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 39.

[36] صادق حامد مصطفى؛ (1997)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 76- 80.

[37] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح؛ (1996)؛ مرجع سبق ذكره؛ ص: 47 و48.

[38] - أوردت النموذج النشرة رقم 47 من معايير المراجعة.

[39] - ألفين أريز وَچيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص: 334.

[40] - عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 77.

[41] - إيضاح معايير المراجعة الإنجليزية رقم 300 بعنوان:**" نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتقييمات مخطر المراجعة"** يشرح العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة وتخطيط إجراءات عملية المراجعة.

[42] - إيضاح معايير المراجعة الإنجليزية رقم 302 بعنوان:**" الأهمية النسبية في المراجعة "** (الفقرة 10).

[43] سارة طارق صلاح الدين محمد الجمال؛ **مرجع سبق ذكره**، ص: 95- 9747.

[44] شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوي، (2002)،" نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الخارجية للقوائم المالية بالتركيز على مخاطر الغش والاحتيال"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الأول)، ص: 373- 376.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

بن يحي علي، جريو صارة (2019)، **مسببات مخاطر المراجعة وعوامل تدنيتها**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادراية، المجلد 01 (العدد 01)، الجزائر : المركز الجامعي، الجزائر ص.ص 18-37.

دور التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب الجزائري

The role of tax incentives in the development of Small and Medium Enterprises in southern Algeria

طيبة محمد رضا، * [2] قريتلي محمد [1]
جامعة أدرار، الجزائر

تاريخ الإرسال: 2019/06/17 تاريخ القبول: 2019/06/22 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة مدى مساهمة التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب، وتكمن أهمية البحث في أهمية قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخاصة منها الناشطة في الجنوب الجزائري، ومدى تأثير التحفيزات الجبائية على توجه الشباب إلى هذا النوع من المؤسسات، ومن أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في إعطاء مفاهيم حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتعريف بالتحفيزات وأنواعها، كما تم تحليل المعطيات ذات الصلة بموضوع الإشكالية، مع خلال الاستعانة بالإحصائيات والجداول وغيرها من البيانات.

وتوصلت الدراسة الى أن الدولة الجزائرية وفرت العديد من الاجراءات والتدابير التحفيزية لتشجيع صغار المستثمرين اصحاب الافكار والمشاريع الريادية على إنشاء مؤسساتهم الخاصة، حيث ساهم التحفيز الجبائي في توجيه الشباب المستثمر الى قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نتيجة للامتيازات التي وفرها لهم خاصة منها الناشطة في الجنوب، وهذا ما اتضح من خلال الامتيازات الجبائية التفضيلية الممنوحة لها، ولقد أثمرت هذه الجهود المبذولة في هذا القطاع إلى النهوض بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتزايد معتبر في أعدادها، وبالتالي اتساع دورها الاقتصادي والاجتماعي في المنطقة.

الكلمات المفتاح: تحفيز؛ إعفاءات جبائية؛ مؤسسات صغيرة ومتوسطة؛ جنوب.

تصنيف JEL: L30; H20; O31

Abstract: This paper aims to study the extent to which tax incentives contribute to the development of active SMEs in the South, and the importance of research lies in the importance of the SME sector, especially those active in southern Algeria, and the impact of tax incentives on the orientation of young people to This type of institution, in order to take note of the various aspects of the topic, was based on the descriptive analytical approach in giving concepts about SMEs and introducing incentives and types, as well as analyzing the data related to the topic of the problem, with the use of statistics tables and other data.

The study found that the Algerian state has provided many measures and incentive measures to encourage small investors with ideas and entrepreneurial projects to establish their own institutions, where the tax incentive contributed to directing young investors to the sector of small and medium enterprises, as a result For the privileges provided to them, especially those active in the South, as demonstrated by the preferential tax concessions granted to them, these efforts in this sector have resulted in the advancement of small and medium-sized enterprises and a significant increase in their numbers, and thus the expansion of their economic role. and social in the region.

Keywords: Motivation; tax exemptions; small and medium enterprises; South.

Jel Classification Codes: L30; H20; O31

* طيبة محمد رضا taiba@univ-adrar.dz

I- مقدمة :

مر الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال إلى يومنا هذا بعدة مراحل انتهج من خلالها سياسات اقتصادية مختلفة إلا أنه لم يتمكن من التحرر من تبعية الاقتصاد الريعي إذ يعتبر اقتصادا ريعيا بامتياز، ونظرا للتحولات الاقتصادية والتحديات الكبيرة التي يفرضها الوضع الحالي للاقتصاد المتمثلة في تذبذب أسعار النفط، أصبح لزاما على الدولة أن تعمل على تعزيز قدرات الاقتصاد الوطني من أجل الخروج من أزمتها الاقتصادية، وتحقيق اكتفاء ذاتي، وذلك بالتنويع الاقتصادي والبحث عن مصادر وتطوير قطاعات أخرى تكون كبديل في ظل الظروف الحالية.

ويعد قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من بين القطاعات الهامة المعول عليها للخروج بالاقتصاد الوطني من هذه الأزمة ودفع عجلة التنمية في البلاد، وذلك من خلال المساهمة الفعالة للقطاع في الحياة الاقتصادية والاجتماعية كمجال حيوي ومهم يحقق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني، ويعطي حلول لكثير من المشاكل التنموية كإنشاء مناصب شغل، استثمار الأموال، وقد وفرت الدولة إمكانيات هائلة للقطاع، باستخدام العديد من آليات الدعم لتطوير وتشجيع الاستثمار من خلال اتخاذ مجموعة من التدابير وإجراءات التشجيعية والتحفيزية.

ويمثل الجنوب ثروة اقتصادية وبشرية وطبيعية هائلة، لذلك وجب على الدولة استغلالها عن طريق استخدام أدوات السياسة المالية، وذلك بتقديم تحفيزات وإعفاءات جبائية لتشجيع شباب المنطقة على خلق مؤسساتهم الخاصة.

ضمن هذا الإطار ومن خلال ما سبق تتمحور إشكالية بحثنا فيما يلي: ما مدى مساهمة التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب؟

أهدف وأهمية البحث: يهدف هذا البحث إلى:

- محاولة إبراز السمات الأساسية التي تميز بها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؛
- التعرف على مختلف التدابير وإجراءات التشجيعية والتحفيزية الممنوحة من طرف المشرع الجزائري؛
- إبراز دور التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب.

وتكمن أهمية البحث في أهمية قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخاصة المشاريع الناشطة في الجنوب الجزائري، ومدى تأثير هذه التحفيزات الممنوحة على توجه الشباب إلى هذا النوع من المؤسسات، وكذا للاستراتيجية الموضوعة لتنميتها في ظل التحولات الاقتصادية والتحديات التي يفرضها الوضع الحالي للاقتصاد.

منهج البحث:

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في إعطاء مفاهيم حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتعريف بالتحفيزات وأنواعها، كما ثم تحليل المعطيات ذات الصلة بموضوع الإشكالية، مع الاستعانة بالإحصائيات والجداول وغيرها من البيانات.

خطة البحث: للإجابة على التساؤلات السابقة سنتناول المحاور التالية:

- **المحور الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتحفيزات الجبائية؛**
- **المحور الثاني: الحوافز الجبائية الممنوحة من قبل هيئات دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛**
- **المحور الثالث: مساهمة التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب.**

II – الإطار المفاهيمي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتحفيزات الجبائية:

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مصطلح يكتنفه الغموض وإن تصنيفها قد أثار جدلا كبيرا بين الكثير من المهتمين بهذا الشأن، حيث هنالك تداخل بين تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فما يعتبر عند بعض الهيئات مؤسسات صغيرة يعتبر عند هيئات أخرى مؤسسات متوسطة.

1. تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

لم يهتد أحد إلى وضع تعريف عام يمكن تطبيقه في معظم البلدان وعلى الخصوص البلدان النامية، ومرجع الصعوبة في ذلك إلى اختلاف الأوضاع السائدة في كل بلد من حيث مرحلة التنمية التي تمر بها، مستوى التقدم الصناعي وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة في الصناعة حيث عرفتها:

الاتحاد الأوروبي ممثلا في اللجنة الأوروبية بأنها" مؤسسات مستقلة تأخذ أي شكل قانوني، تمارس نشاطا اقتصاديا، تشغل على الأكثر 250 شخصا، لا يتجاوز رقم أعمالها 50 مليون يورو أو مجموع ميزانيتها 47 مليون يورو" (العابد، 2013، ص: 11)

ويعرف البنك الدولي المؤسسة الصغيرة على أنها "كل مؤسسة لا يزيد عدد عمالها عن 50 عاملا، وإجمالي أصولها وإجمالي مبيعاتها لا يتجاوز 3 مليون دولار، اما المؤسسة المتوسطة فهي تلك المؤسسة لا يتجاوز إجمالي أصولها وإجمالي مبيعاتها 15 مليون دولار وعدد عمالها لا يزيد عن 300 عامل. (سليمان، عواطف، 2011، ص: 3)

أما تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر وبمقتضى القانون رقم 17-02 الصادر في 11 يناير 2017 في المادة الخامسة "على انها مؤسسات إنتاج السلع والخدمات، مهما كان طبيعتها القانونية الذي أنشأت بموجبه والتي تشغل من 1 الى 250 عاملا، ولا يتجاوز رقم أعمالها4 مليار دج ولا تتجاوز حصيلتها السنوية مليار دينار، وتستوفي معايير الاستقلالية. (زرقين، 2008، ص: 226)

2. تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

وقد فرق القانون التوجيهي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المصغرة:

- صنف المؤسسة الصغيرة وحسب المادة التاسعة على أنها " تلك المؤسسات التي تشغل ما بين 10 و49 عاملا ولها رقم أعمال لا يتجاوز 400 مليون دج، أولا يتجاوز مجموع حصيلتها 200 مليون دينار؛
- أما المؤسسات المتوسطة، وحسب المادة الثامنة "تلك المؤسسة التي تشغل ما بين 50 و250 عاملا ولها رقم أعمال ما بين 400 مليون دج و4 مليار دج، ويكون مجموع حصيلتها ما بين 200ومليار دينار؛
- كما عرف المؤسسة المصغرة، وحسب المادة العاشرة على أنها "تلك المؤسسة التي تشغل من 1 و9 عمال ولها رقم أعمال اقل من 40 مليون دج، أولا يتجاوز مجموع حصيلتها 20 مليون دينار. (القانون 17-02، 2017، ص: 04)

الجدول رقم (1) يبين تصنيف المؤسسات في الجزائر:

نوع المؤسسة	عدد الأشخاص الدين يعملون بها	رقم الأعمال السنوي	مجموع حصيلتها السنوية (دج)
متوسطة	من 50 إلى 250	من 400 مليون إلى 4 مليار	من 200 مليون إلى مليار
صغيرة	من 10 إلى 49	لا يتجاوز 400 مليون	لا يتجاوز 200 مليون
مصغرة	من شخص واحد إلى 09	أقل من 40 مليون	لا يتجاوز 20 مليون

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2 المؤرخ في 11 جانفي 2017، المواد 8 و9و 10، ص 06.

3. مفهوم التحفيزات الجبائية وأهدافها

أ. تعريف التحفيز الجبائي:

إن التحفيزات الجبائية (يطلق أيضا عليها مصطلح الامتيازات أو التحريض) تحمل عدة مفاهيم وتعاريف سنتطرق إليها فيما يلي:

التعريف الأول: التحفيزات الجبائية تعرف على أنها: "هي إجراءات خاصة بالسياسة الاقتصادية، الهدف من ورائها توجيه الأعوان الاقتصاديين نحو سلوك محدد لم يرغبوا فيه أو لم تكن لديهم فكرة تبنيه مقابل الاستفادة من امتياز أو عدة امتيازات معينة، وتشمل عادة التخفيف في معدلات الضرائب أو الالتزامات الجباية شريطة تقيد المستفيد بمجموعة من المقاييس والضوابط التي تسطرها الدولة." (لسلوس، واخرون، 2012، ص: 50)

التعريف الثاني: "عبارة عن تخفيض في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية والتي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس". (زينات، 2017، ص: 112)

ب. أهداف التحفيزات الجبائية: (قاشي، 2009، ص: 117)

تبتغي أي دولة من خلال تبني عملية التحفيز الضريبي بلوغ جملة من الأهداف والتي يمكن بلورتها في النقاط التالية:

- تشجيع الاستثمار وزيادة عدد المشاريع الاستثمارية، إذ أن عملية التحفيز الضريبي تشجع على عملية التركيم الرأسمالي الناتج عن انخفاض العبء الضريبي.
- دعم الواردات من المستلزمات الرأسمالية الضرورية لتجسيد عملية التنمية والاستمرار فيها وذلك بإعفاء السلع الرأسمالية من الرسوم الجمركية أو عن طريق تخفيض معدلات هذه الرسوم عليها.
- زيادة تنافسية السلع الوطنية أمام السلع الأجنبية، حيث أن استفادة المشاريع الاستثمارية من التحفيز الضريبي سوف يجعل من أسعار السلع المصدرة قادرة على المنافسة في سوق التصدير.
- توسيع الوعاء الضريبي، فالتحفيزات الضريبية تمنح عادة بغرض توسيع الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة في المستقبل، والذي يكون بقصد زيادة إيرادات الضرائب الموجهة إلى خزينة الدولة، ولكن هذا الهدف ينبغي ألا يرجى تحقيقه في المدة القصير لأن المشاريع الاستثمارية عادة ما تحقق خسائر في السنوات الأولى من نشاطها، والشكل الموالي يبين آلية عمل التحفيزات الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العامة.

الشكل رقم 01: آلية عمل التحفيزات الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العامة

المصدر: عبد الحق بوقفة، دور التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير، جامعة فارس يحي فارس المدية، 2009/2008، ص 21.

- توفير مناصب الشغل والتخفيف من حدة البطالة، ويكون ذلك عن طريق زيادة عدد المشاريع الاستثمارية الناتج عن التحفيز الضريبي لبدأ النشاط أو في حالة تقديم تحفيزات عن توظيف أكبر عدد ممكن من اليد العاملة.
- تحقيق التوازن الجهوي بين المناطق المختلفة من خلال منح حوافز ضريبية للمشاريع الاستثمارية التي تتم في المناطق النائية والمعزولة، أو تلك المناطق المراد ترقيتها.

4. أشكال التحفيزات الجبائية

تتعدد أشكال الامتيازات أو التحفيزات الجبائية، حيث نجد أن الأنظمة الضريبية تحاول التعامل بأكثر مرونة مع الأنشطة الاقتصادية الحيوية في القطاع الخاص، بحثها على المزيد من الجهود بالسياسة التنموية من جهة وضمان ملاءة الخزينة العمومية، وأهم هذه الامتيازات:

أ- الإعفاءات الضريبية

هو عبارة إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة. وتكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة، فالإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما. ويتم منح هذا الإعفاء تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية. أما الإعفاء المؤقت فهو إسقاط

لحق الدولة في مال المكلل لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع (وعادة ما يكون في بداية النشاط). ويمكن أن يكون هذا الإعفاء كليًا، بمعنى إسقاط الحق طوال المدة المعينة كإعفاء المؤسسات العاملة في الجنوب الكبير بالجزائر من الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري لمدة عشر سنوات. وقد يكون إعفاء جزئيًا، وهو إسقاط جزء من الحق لمدة معين، كإعفاء المؤسسات العاملة في الطوق الثاني من الجنوب من الضرائب على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات تبعا لشكلها القانوني. (قدي، 2005، ص: 173)

ب- التخفيضات الضريبية

هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبة بناء على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة. (طالبي، 2009، ص: 317)

وقد تلجأ التشريعات الضريبية إلى هذه التقنية من أجل تخفيف العبء الضريبي، ومن ثم التأثير على قرار الاستثمار، وقد يكون التخفيض الضريبي في شكل معدل الضريبة أو تخفيض الوعاء الضريبي، وقد يخضع المشروع لبعض الشروط للاستفادة من ذلك التخفيض، وذلك بالاستناد إلى السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة حسب المتغيرات السياسية والمناخ الاستثماري للبلاد، شرط أن يتم عبر آلية التشريع الضريبي، ولعل من أهم المجالات التي ثبت فيها نجاح استخدام المعدلات الضريبية المخففة التي يطلق عليها اسم المعدلات التميزية، هو مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة بغية اجتذاب الصناعات إلى المنطقة الحرة باستخدام تلك المعدلات التميزية في ضرائبها الجمركية. (زروقي، 2013، ص: 66)

ويرى بعض الباحثين أن الإعفاءات الضريبية أقل جدوى من التخفيضات الضريبية لأسباب التالية:

- أن الإعفاءات الضريبية وسيلة للتهرب الضريبي في حالة قصر مدة عمر المشروع.
- أن الإعفاءات الضريبية تعتبر مؤقتة بالنسبة للمستثمر، الذي ينصب اهتمامه على معدلات الضريبة بعد انتهاء مدة الإعفاءات.

ج- نظام الإهتلاك

يعتبر الإهتلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة، من خلال حساب القسط السنوي الإهتلاك، ويتوقف هذا الأخير حسب نظام الإهتلاك المطبق، وكلما كان قسط الإهتلاك كبير كلما كانت الضرائب المفروضة على المؤسسة أقل. (طالبي، 2009، ص: 318)

ويعرف الإهتلاك على أنه:" هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معين أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه." (قرار، 2009، ص: 09)

د- إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة.

وتشكل هذه التقنية وسيلة لامتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة. (لزرق، 2012، ص: 27)

5. الشروط نجاح عملية الامتياز الجبائي لتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

إن نجاح عملية الامتياز الجبائي لجذب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يجب أن تخضع إلى مجموعة من الشروط والسياسات التي تضعها الدولة من أجل الاستفادة منها وذلك وفق الأهداف المرجوة وأهم هذه الشروط هي: (قاشي ، 2012، ص: 125)

- مدى إسهام المشروع الاستثماري في تطوير وتنمية المناطق الجغرافية الفقيرة والنائية، فإقامة المشاريع الاستثمارية في هذه المناطق سوف يساعد في إنمائها وتحقيق التوازن الجهوي ما بين التوزيعات الاستثمارية وبالتالي سوف تحصل المؤسسات على امتيازات الجبائية.

- مدى مساهمة المشروع الاستثماري في زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العملات الوطنية أو الأجنبية.
- مدى جدة وحداثة وتميز المنتج أو نشاط المشروع الاستثماري على المستوى الدولي والمحلي، حيث أنه لما يكون هناك تميز للمنتج على المستوى العالمي فسوف تكون له حصة في السوق التصدير، أما تميزه على المستوى المحلي يكون بغرض تلافي تكدس السلع والمنتجات التي تنتج من طرف المحليين ولكي لا تكون هناك إزاحة لنفس المنتجات التي تنتج من طرف هؤلاء المنتجين المحليين والذي يكون ناتج عن فارق سعر التحفيز الضريبي.
- وضع شروط وسياسات تهدف إلى الربط ما بين منح الحوافز الضريبية وبين أداء المشروع الاستثماري أي أن يتم منح الحوافز الضريبية على مراحل تتزامن مع بدء المشروع الاستثماري وتتزايد هذه الحوافز كلما تثبت كفاءة الأداء لهذا المشروع.
- وضع الضوابط الخاصة لمتطلبات الأداء والسياسات الموجهة بالإنجاز وفي هذا الإطار لابد على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تقرن منح الامتيازات الجبائية بمجموعة من الشروط منها:
  - ضرورة تشغيل عدد معين من العمالة الوطنية في كل المستويات التنظيمية.
  - ضرورة استخدام الموارد المادية المحلية طالما تكون متوافرة بالكم والكيف اللازمين.
  - تحديد نسبة معينة من الإنتاج للتصدير.
  - تحديد حجم وطاقة الإنتاج بالمشروع سنويا.
  - منع إقامة المشروع الاستثماري في بعض الأنواع من النشاطات مثل إنتاج الأسلحة والخدمات والمرافق العامة.
- وضع ضوابط مرتبطة بنقل التكنولوجيا، حيث لابد على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بجلب التكنولوجيا المتطورة إلى البلد، وعدم استيراد التكنولوجيا المرتفعة الثمن إذا لم يوجد مبرر جوهري لها لأنها سوف تستفيد من الامتيازات الجبائية عند تطبيق نظام الإهتلاك.

III – الحوافز الجبائية الممنوحة من قبل هيئات دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

قدمت السلطات الجزائرية صلاحيات تسيير الحوافز الجبائية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لمجموعة من هيئات الدعم الحكومي، منها:

أولا: الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار: (ANDI)

تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من إعفاء وتخفيض جبائي وفقا لموقع وتأثير المشاريع على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك على مرحلتين وهي مرحلة الانجاز ومرحلة الاستغلال، وقد تم إعداد نظامين بالمزايا، نظام عام يطبق على الاستثمارات الحالية المنجزة خارج المناطق الواجب ترقبتها، ونظام استثنائي يطبق على الاستثمارات الحالية المنجزة في المناطق الواجب ترقبتها (أي المنجزة في الهضاب العليا والجنوب)، وهذا وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2) يقارن بن الامتيازات الممنوحة للمشاريع المنجزة في الشمال والمنجزة في الجنوب والهضاب.

	المشاريع المنجزة في الشمال	الاستثمارات المنجزة في الجنوب والهضاب العليا
مرحلة الإنجاز:	الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار	الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار
	الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.	الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
	الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني،	الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني
	الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. وتطبق هذه	الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا

	المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح.	لحق الامتياز الممنوح.
	تخفيض بنسبة% 90 من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار،	التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة، بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية: - بالدينار الرمزي للمتر المربع لفترة خمس عشرة (15) سنة وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في ولايات الجنوب الكبير.
	الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، ابتداء من تاريخ الاقتناء،	الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، ابتداء من تاريخ الاقتناء،
	الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأسمال	الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأسمال،
		التكفل الكلي أو الجزئي من طرف الدولة بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة،
مرحلة الاستغلال:	لمدة ثلاث (3) سنوات بالنسبة للاستثمارات المحدثة حتى مائة منصب شغل وبعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر: – الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، – الإعفاء من الرسم على النشاط المهني (TAP) – تخفيض بنسبة % 50 من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.	مرحلة الاستغلال لمدة عشر (10) سنوات: – الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، – الإعفاء من الرسم على النشاط المهني (TAP) – تخفيض بنسبة% 50 من مبلغ الإتاوة الإيجازية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

المصدر: من إعداد الباحثين وبالاعتماد في قانون رقم 16–09 المعدل للقانون 01–03 والمتعلق بترقية الاستثمار.

ومن خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن القانون أعطى مجموعة من التحفيزات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ولكن الامتيازات التي منحها للمؤسسات الناشطة في الهضاب العليا والجنوب أكثر، وذلك رغبة من الدولة في تشجيع الاستثمار في هذه المناطق وترقيتها.

ثانيا: الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب: (ANSEJ)

تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من الامتيازات الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب وفق ثلاث مراحل: (موقع المديرية العامة للضرائب، 2019/10/02)

أ- الامتيازات الممنوحة في مرحلة الإنجاز

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية المنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل، للإقتناءات العقارية المحققة من طرف المستثمرين المستفيدين من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب» من أجل خلق نشاطات صناعية.
- الإعفاء من جميع حقوق التسجيل فيها يخص العقود التأسيسية للشركات المنشأة من طرف المستثمرين المؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب».
- تطبيق المعدل المخفض ب 5% فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لاقتناء السلع والخدمات المنتجة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد نشاط عندما يقوم بها مستثمرون مؤهلون للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب» يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء عندما تكون وسيلة أساسية للنشاط.

ب- الامتيازات الممنوحة في مرحلة الاستغلال:

- إعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بدء النشاط ، عندما تكون هذه النشاطات قائمة في مناطق يجب ترقيتها و الموجودة في قائمة محددة عن طريق التنظيم تحدد مدة الإعفاء بستة (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال و لمدة عشر (10) بالنسبة لتلك القائمة في مناطق تستفيد من إعانة « الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب ».تمدد هذه الفترة لسنتين (02) عندما يلتزم المستثمرون بخلق ثلاثة (03) مناصب عمل على الأقل لمدة غير محددة .

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات بدءا من انطلاق النشاط عندما تقوم هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتها، تمدد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات وإلى عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك المقامة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب».

- الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات المبنية والبنايات التي تقام فيها نشاطات من طرف مستثمرين مؤهلين للاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب». لمدة ثلاث (03) سنوات، بدءا من تاريخ الإنجاز. تمدد هذه الفترة إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق يجب ترقيتها وكذلك بالنسبة لتلك المتواجدة في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص بتطوير الهضاب العليا» وإلى عشر (10) سنوات، عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق تستفيد من إعانة «الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب». (القانون 13-08، 2013، ص: 04)

- الاستفادة من المعدل المخفض ب 7 % لاشتراكات أصحاب العمل فيما يتعلق المرتبات المدفوعة للأجراء.

ج- **الامتيازات الممنوحة بعد انتهاء مرحلة الإعفاءات:** (موقع المديرية العامة للضرائب، 2019/10/02)

تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون الاستفادة من إعانة «الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب» من تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول، وذلك خلال الثلاث (03) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %.
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %.
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه. أما فيما يخص الامتيازات الجبائية المقدمة في مرحلة التوسع هي نفسها الامتيازات الجبائية الممنوحة في مرحلة الاستغلال.

ثالثا: الامتيازات الجبائية الممنوحة للنشاطات الممارسة في ولايات الجنوب خارج إطار صناديق الدعم المذكورة سابقا:

- يستفيد الأشخاص الطبيعيون أو الشركات المقيمة والتي تمارس نشاطا في ولايات إيليزي وتندوف وأدرار وتمنراست، من تخفيض بمعدل 50 % من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفترة انتقالية محددة بخمس سنوات (05) ابتداء من تاريخ الفاتح من جانفي 2015، (القانون 14-10، 2014، ص: 08)
- العمال الأجراء في هذه المؤسسات والمقيمين بشكل دائم في الولايات المذكورة أعلاه يستفيدون من تخفيض بمعدل 50 % بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي.

IV – مساهمة التحفيز الجبائي في تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب:

ونظرا للدور الحيوي الذي تلعبه المؤسسات الصغير والمتوسطة في التنمية الاقتصادية، أولت الجزائر اهتماما بها وقد تجسد هذا الاهتمام بإنشاء العديد من الهيئات التي كلفت بتطوير هذا النوع من المؤسسات، وكذا التسهيلات والدعم الكبير والمزايا العديد

الممنوحة من الدولة، وخاصة الناشطة في الجنوب وهذا ما اتضح من خلال الامتيازات الجبائية التفضيلية الممنوحة لها، ولقد أثمرت هذه الجهود المبذولة في مجال النهوض بالمؤسسات الصغير والمتوسطة تزايدا معتبرا في أعدادها، وبالتالي اتساع دورها الاقتصادي والاجتماعي، وذلك من خلال تطبيقها لمجموعة برامج إصلاحية تنموية متتالية، وهي المخطط الثلاثي 2001-2004، البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005-2010 وبرنامج توطيد النمو 2010-2014، ويعد قانون 18/01 المؤخر في 12 ديسمبر 2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمعدل بموجب القانون رقم 17-02 الصادر في 10 يناير 2017، منعرجا حاسما في تاريخ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، حيث بلغ عددها في نهاية السداسي الأول من سنة 2018 ما يقارب 1093170 مؤسسة صغيرة ومتوسطة منها حوالي 628 219 مؤسسة ذات الشخصية الطبيعية، والباقي عبارة عن شركات (ذات الشخصية المعنوي).

جدول رقم (03) يبين تطور ومقارنة بين عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات الشخصية المعنوية في الجزائر من سنة 2003 إلى غاية نهاية السداسي الأول 2018 حسب التوزيع الجغرافي:

السنة	2006 إلى غاية	%	2007	%	2008	%	2009	%
الشمال	163 492	60,60	177 730	60,46	193 483	60,20	205 857	59,51
الهضاب	80 072	29,68	87 666	29,82	96 354	29,98	105 085	30,38
الجنوب	26 242	9,73	28 550	9,71	31 550	9,82	34 960	10,11
المجموع	**269 806**	**100**	**293 946**	**100**	**321 387**	**100**	**345 902**	**100**
لسنة	**2010**	**%**	**2011**	**%**	**2012**	**%**		
الشمال	219 270	59,37	232 664	59,39	248 985	59,27		
الهضاب	112 335	30,42	119 146	30,41	128 316	30,54		
الجنوب	37 714	10,21	39 951	10,20	42 816	10,19		
المجموع	**369 319**	**100**	**391 761**	**100**	**420 117**	**100**		
السنة	**2013**	**%**	**2014**	**%**	**2015**	**%**		
الشمال	316 364	68,86	344 405	69,30	373 337	69,41		
الهضاب	102 533	22,32	108 912	21,91	118 039	21,94		
الجنوب	40 517	8,82	43 672	8,79	46 525	8,65		
المجموع	**459 414**	**100**	**496 989**	**100**	**537 901**	**100**		
السنة	**2016**	**%**	**2017**	**%**	**S1/2018**	**%**		
الشمال	400 615	69,56	424 659	69,69	438 260	69,76		
الهضاب	125 696	21,83	133 177	21,86	136 899	21,79		
الجنوب	49 595	8,61	51 508	8,45	53 060	8,45		
المجموع	**575 906**	**100**	**609 344**	**100**	**628 219**	**100**		

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعطيات المتحصل عليها من موقع:

Ministère de l'Industrie et des Mines, Bulletin d'information statistique no4 au no33

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر مر بعدة مراحل:

- إلى غاية سنة 2006كان عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حوالي 269ألفمؤسسة، وذلك راجع إلى التسهيلات التي أقرتها الدولة للشباب المستثمر من خلال تقليص شروط الاستفادة من الدعم عن طريق إصدار مرسوم تنفيذي (القانون 03-290، 2003، ص: 10) الذي يحدد شروط الإعانة المقدمة للشباب ذوي المشاريع، سعيا من الدولة لبناء اقتصاد مبني على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ولكن على العموم لم تتعدى سقف 270ألف مؤسسة صغيرة ومتوسطة، وهذا خلافا لما كان مسطر له في المخطط الثلاثي الأول ، ليتجاوز سنة 2008 حاجز 320 ألف مؤسسة صغيرة ومتوسطة بنسبة تطور بلغت 17 %، وأما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب فلم تتعدى حاجز 35 ألف مؤسسة بنسبة لم تتجاوز10% من إجمالي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على المستوى الوطني وهذا الى غاية 2008،

- ولكن انطلاقا من سنة 2010 ازداد إقبال الشباب على إنشاء هذا النوع من المؤسسات مقارنة بالسنوات السابقة، وهذا بعد إصدار قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (القانون 09-01، 2009، ص: 04) وخاصة المادة الثانية التي تنص على أنه "تمدد مدة الإعفاء من الضرائب لسنتين في حال يتعهد المستثمرون بتوظيف 5 عمال على الأقل لمدة غير محددة " ، وتهدف الدولة من خلال هذه الخطوة الى خلق مناصب شغل والمساهمة في امتصاص البطالة، حيث ارتفع عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى 369 ألف مؤسسة بزيادة بلغت أكثر 100 ألف مؤسسة مقارنة مع سنة 2006، أما المؤسسات الناشطة في الجنوب فقد تجاوزت نسبة 10 % من إجمالي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- واستمر عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الارتفاع حيث شهدت السنوات 2012، 2013، 2014، 2015 طفرة في عدد هذه المؤسسات، حيث تعدت 28 ألف مشروع سنويا في 2012وصولا الى 40 ألف مشروع سنة 2015، ويرجع سبب إقبال الشباب على خلق هذا النوع من المؤسسات في هذه الفترة إلى جملة التحفيزات الجبائية التي أقرتها الدولة في قانون المالية التكميلي لسنة 2011 (القانون 11-11، 2011، ص: 04) في المادة 4 و5 نصت على انه " تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستفيد من دعم الصندوق من الإعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات، ترتفع إلى ستة سنوات إذا كانت النشاطات في منطقة يجب ترقيتها، وتمدد بسنتين عندما يتعهد بتوظيف 3 عمال .." ،أما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الجنوب فقد تجاوزت عتبة 42 ألف مؤسسة سنة 2012، وهذا راجع وكما ذكرنا سابقا الى التحفيزات الجبائية التي أقرها قانون المالية التكميلي لسنة 2011، حيث منح لها أفضلية عن المؤسسات الناشطة في الشمال بإعفاء ضريبي لمدة ثلاثة سنوات إضافية، أما السنوات 2013 إلى غاية 2015 فرغم الزيادة في عدد هذه المؤسسات الناشطة في الجنوب إلى أن نسبتها وبالمقارنة مع المؤسسات على مستوى الوطن كانت في تراجع بسبب الزيادة الكبيرة في المؤسسات الناشطة في الشمال.

- ولكن في السنوات الثلاثة الأخيرة (2016-2017-2018) انخفض عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من 40 ألف مشروع سنة 2015 إلى38 ألف مشروع في 2016 و إلى 33 ألف مشروع سنة 2017، بالإضافة إلى سنة 2018 حيث لم تتجاوز عددها 19 ألف مشروع في السداسي الأول، وهذا راجع إلى سياسة الدولة في الفترة الأخيرة نتيجة لانخفاض أسعار البترول و واستمرار العجز المسجل في ميزان المدفوعات، ما حتم على الدولة إتباع سياسة التقليل والترشيد في النفقات بما فيها منح الإعانات والدعم للشباب المستثمر، بالإضافة إلى التشبع المسجل في بعض القطاعات على غرار نقل البضائع ونقل المسافرين، بالإضافة إلى ضعف البنية التحتية وتفاقم مشاكل الخدمات العمومية والبيروقراطية، وإلى نقص مصاريف تمويل المشروعات وتحفظ البنوك في تمويل كثير من المشاريع وشروطها الخاصة بالضمان والكفالات جعل عدد المشاريع الممولة من قبل البنوك والوكالة محدودا. أما الجنوب فقد بلغ عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 49 ألف سنة 2016، و51 ألف سنة 2017، ليصل إلى 53 ألف مؤسسة في السداسي الأول لسنة 2018، وهذا نتيجة لتطبيق قانون المالية لسنة 2014، والذي مدد سنوات الإعفاء الضريبي للمؤسسات الناشطة في الجنوب إلى عشر سنوات، بعدما كانت ستة سنوات في قانون المالية التكميلي 2011.

V- الخاتمة:

إن التحفيزات الجبائية التي أقرتها الدولة في قوانين المالية تأتي نتيجة للتوجه الاستراتيجي للجزائر، ورغبتها في إعطاء ديناميكية أكثر للاقتصاد خارج قطاع المحروقات، عن طريق تشجيع الشباب المستثمر لخلق مشاريع خاصة به، ورفع الغبن عن المناطق الجنوبية والمساهمة في تنميتها والقضاء على البطالة، باعتماد سياسة مالية تحفيزية عن طريق منح إعفاءات وتحفيزات جبائية لأصحاب المشاريع الناشئة خصوصا بالهضاب العليا والجنوب الجزائري. وعليه توصل البحث إلى النتائج التالية:

- تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أحد الركائز الأساسية للتنمية المستدامة للدول، نتيجة اعتمادها على موارد أقل تكلفة بالمقارنة مع المؤسسات الضخمة؛

- تلعب المشاريع الصغيرة والمتوسطة دورا فاعلا في الاقتصاد، من خلال توفير مناصب عمل جديدة، وتقديم منتجات وخدمات جديدة، بالإضافة إلى توفير احتياجات الشركات الكبيرة؛

- وفرت الدولة كل التدابير والإجراءات التحفيزية والتشجيعية للنهوض بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة،عن طريق إصدار مجموعة من التشريعات والقوانين، ومنحت المؤسسات الناشطة بالهضاب العليا والجنوب الجزائري امتيازات تفضيلية؛

- قانون رقم 09/16 المتعلق بترقية الاستثمار وقوانين المالية أعطت مجموعة من التحفيزات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، منح للمؤسسات الناشطة في الهضاب العليا والجنوب أكثر امتيازات، وذلك رغبة من الدولة في تشجيع الاستثمار في هذه المناطق وترقيتها؛

- تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من إعفاء وتخفيض جبائي وفقا لموقع وتأثير المشاريع على التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

- ساهم التحفيز الجبائي في توجيه الشباب المستثمر الى قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نتيجة للامتيازات التي وفرها لهم، خاصة الناشطة في الجنوب وهذا ما اتضح من خلال الامتيازات الجبائية التفضيلية الممنوحة لها، ولقد أثمرت هذه الجهود المبذولة في مجال النهوض بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تزايدا معتبرا في أعدادها، وبالتالي اتساع دورها الاقتصادي والاجتماعي.

التوصيات:

- على الدولة وفي ظل التحديات الجديدة للاقتصاد الوطني الاهتمام بالقطاعات المنتجة كالصناعة التقليدية والفلاحة، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة عامة، وأن تضاعف من الجهود لضمان بروز اقتصاد حديث ومتنوع بعيدا عن شبح وهاجس الاعتماد على النفط والغاز؛

- العمل على تكوين أصحاب المشاريع وتطوير قدراتهم عن طريق ورشات ميدانية، من اجل تحفيزهم على تطوير أنشطتهم وخاصة أصحاب المشاريع الريادية والابتكارية الناشطة بالجنوب؛

- الاهتمام أكثر بالبنية التحتية والقضاء على العراقيل الإدارية والبيروقراطية، مثل تحفظ البنوك في تمويل كثير من المشاريع وشروطها التعجيزية الخاصة بالضمان والكفالات.

- **قائمة المراجع:**

1. **مذكرات، مقالات ومداخلات:**

- زرقين عبود (2008)، تعزيز الصناعات الصغيرة والمتوسطة في السياسة الصناعية الجزائرية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المركز الجامعي أم البواقي.
- لسلوس مبارك وآخرون (2012)، التحفيزات الجبائية وإشكالية تمويل الجماعات المحلية بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، جامعة البليدة 02.
- زينات أسماء (2017)، دور التحفيزات الجبائية في تعزيز فرص الاستثمار، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، جامعة شلف.
- قاشي يوسف (2009)، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس.
- عبد الحق بوقفة (2009)، دور التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير، جامعة فارس يحي فارس المدية.
- عبد المجيد قدي (2005)، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.
- نجيب زروقي (2013)، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، جامعة باتنة.
- طالبي محمد (2009)، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، السداسي الأول، جامعة الشلف.
- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان،2012.
- لزهر العابد (2013)، إشكالية تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.
- سليمان ناصر، عواطف محسن (2011)، تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالصيغ المصرفية الاسلامية، المؤتمر الدولي الأول حول الاقتصاد السلامي ورهانات المستقبل، جامعة غرداية، الجزائر.

2. **القوانين والمراسيم:**

- الأمانة العامة للحكومة، القانون رقم 01-18 المؤرخ في 27 رمضان 1422 الموافق 12 ديسمبر 2001، والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، المادة 5 و6 و7، العدد 77.

- الأمانة العامة للحكومة، القانون رقم 17-02 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1438 الموافق 10 يناير 2017، والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، المادة 8 و9 و10، العدد.
- الأمانة العامة للحكومة، أمر 08-02 مؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق 24 يوليو سنة 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42.
- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وزارة المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19.
- الأمانة العامة للحكومة، قانون رقم 11-11 مؤرخ في 16 شعبان 1432 الموافق 18 يوليو سنة 2011، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011، الجريدة الرسمية، العدد 40.
- الأمانة العامة للحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 03-290 مؤرخ في 9 رجب عام 1423 الموافق 6 سبتمبر 2003، يحدد شروط الاعانة المقدمة للشباب ذوي المشاريع، الجريدة الرسمية، العدد 54.
- الأمانة العامة للحكومة، الامر رقم 09-01 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44.
- الأمانة العامة للحكومة، القانون رقم 16-09 المؤرخ في 29 شوال 1437 الموافق 3 غشت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 46.
- الأمانة العامة للحكومة، قانون رقم 13-08 مؤرخ في 27 صفر 1435 الموافق 30 ديسمبر سنة 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68.
- الأمانة العامة للحكومة، قانون رقم 14-10 مؤرخ في 08 ربيع الاول 1436 الموافق 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78.

3. مواقع الانترنت:

- موقع الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشاب، / https://www.ansej.org.dz/index.php/fr/support/documents
- موقع المديرية العامة للضرائب، موقع المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/

موقع وزارة الصناعة والمناجم،http://www.mdipi.gov.dz/?-Bulletins-d-Tnformation.

دور وسائل الدفع الإلكتروني في تفعيل التجارة الإلكترونية مع الإشارة لتجربة الجزائر-

The role of electronic payment methods in activating e-commerce

With reference to the experience of Algeria -

آمنة زربوط[1]

جامعة البليدة (الجزائر)[1]

تاريخ الإرسال:2019/06/19 تاريخ القبول: 2019/07/05 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة أهمية وسائل الدفع الإلكتروني في تنشيط التجارة الإلكترونية مع تسليط الضوء على أهم المفاهيم المتعلقة بالدفع الإلكتروني وإجراءاته الآمنة، كما عمدت إلى الوقوف على واقع تطبيقه في الجزائر والإنجازات المحققة في هذا المجال، وخلصت الدراسة إلى أن تطور التجارة الالكترونية يرتبط بتطور وسائل الدفع الإلكترونية المستعملة في تسوية المعاملات الإلكترونية كما أن هذه الوسائل التي اعتبرت الحل المثالي للمشاكل المطروحة خلقت هي الأخرى مشاكل وعيوب من نوع جديد يصعب محاربتها ؛أما موقع الجزائر من هذه التطورات فهو محتشم نوعا ما،حيث أنها تشهد مشاكل في تطبيق وسائل الدفع الالكترونية وتحسين خدماتها كما تشهد بعض الدول المتقدمة صعوبات في تطبيقها.

الكلمات المفتاحية: التجارة الإلكترونية ؛ وسائل الدفع الإلكترونية ؛الحماية الإلكترونية.

تصنيف JEL: G21؛F44؛ F36

Abstract: This paper aims to study the importance of electronic payment methods in activating e-commerce, highlight the most important concepts related to electronic payment and its safe procedures. it also examined the reality of its application in Algeria and the achievements in this field, the study concluded that the development of electronic commerce is linked to the development of electronic payment methods used in the settlement of electronic transactions, these methods, which were considered the ideal solution to the problems at hand, have also created problems and disadvantages of a new type that are difficult to fight. Algeria's position in these developments is rather modest, it is experiencing problems in the application of electronic payment methods and improve their services, and some developed countries are experiencing difficulties in their application.

Keywords: E-commerce ; Electronic payment methods ; ; Electronic Security .

Jel Classification Codes: F36 ؛F44؛G21

* المؤلف المرسل: ea.zerbout@univ-blida2.dz

I- تمهيد :

في ظل التطورات السريعة التي يشهدها العالم في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، مست موجة من التغيرات والتحولات الرهيبة مختلف مناحي الحياة حيث شهد ويشهد النشاط الاقتصادي والتجاري تطورا مستمرا، ويشمل هذا التطور مضمون النشاط، وكذلك الوسائل اللازمة، التي يعمل كل منهما على تطوير الآخر،وذلك ما شهده الهيكل الجديد للاقتصاد الرقمي وأدى إلى تحديث وسائل الدفع بآلية جديدة ألا وهي وسائل الدفع الإلكترونية وأبرز دورها في التعاملات الإلكترونية المبرمة عبر الإنترنت.

حيث كانت التجارة الالكترونية حديثة النشأة من أهم الأسباب التي أدت إلى استخدام وسائل الدفع الالكتروني و كحل للمشاكل والعراقيل التي أفرزتها وسائل الدفع التقليدية وبالفعل تمكنت الوسائل الحديثة من الانتشار بسرعة وقد ساعد في ذلك المجهود الكبير المبذول من طرف البنوك لجذب أكبر عدد ممكن من العملاء وجعلهم يختبرون فعالية ومزايا هذه الوسائل حديثة النشأة في ظل هذا الوضع، فالجزائر وجب عليها مسايرة هذه التحولات بكل ما لديها من إمكانيات داخلية وأن تقتنص كل الفرص المتاحة من أجل تكثيف استغلال تطبيقات تكنولوجيا المعلومات والاتصال المرتبطة بالتجارة الإلكترونية من أجل البقاء في السوق ومواجهة المنافسة الخارجية ويتجسد ذلك في البحث عن آليات جديدة لتطبيق التجارة الإلكترونية .

وهذا ما يدفعنا إلى طرح الإشكال حول: **مدى كفاءة وسائل الدفع الإلكتروني في تفعيل التجارة الإلكترونية؟ و ما مدى نجاحها في الجزائر؟**

فرضيات الدراسة:

- يتطلب نجاح وسائل الدفع الإلكتروني توفر بيئة قانونية وتشريعية واضحة وملائمة تحمي كافة الأطراف المتعاملة بها.
- تعد وسائل الدفع الإلكترونية من أهم الوسائل المؤثرة على تنشيط وتفعيل التعامل التجاري الإلكتروني.
- بذلت الجزائر مجهودات كبيرة لمواكبة البيئة الرقمية وتفعيل التجارة الإلكترونية إلا أنها تحتل موقعا ضعيفا.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن حصرها في ما يلي:

- التعرف على أنواع وسائل الدفع الإلكترونية وخصائصها وآليات عملها؛
- الوقوف على مختلف إجراءات تأمين الدفع الإلكتروني وأهميته في المعاملات التجارية الإلكترونية؛
- تحليل واقع تطبيق وسائل الدفع الإلكتروني بالجزائر ؛

أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية الدراسة من واقع العصر الرقمي الذي انتشرت وتعددت فيه أنظمة الدفع الحديثة على مستوى العالم، فأصبح من المهم اختيار التقنيات والوسائل والأنظمة التي تحقق رضا العملاء وراحتهم، والأهم في ذلك أن تساهم في تطور اقتصاد الدولة.

كما يستمد البحث أهميته من أهمية محصلة هذا التطور الذي سجل ظهور جرائم الكترونية تتطلب مواجهة ومكافحة من نوع خاص مستمد من طبيعة تلك الجرائم حديثة النشأة.

إذ تحاول الدراسة الخوض بعمق في مجال وسائل الدفع الإلكتروني وإجراءات أمنها باعتبارها من الموضوعات الحيوية ،والتي تستحق الدراسة والاهتمام من قبل المعنيين بهذا الموضوع ، كما أن المكتبة العربية بحاجة إلى المزيد من البحوث المتخصصة في هذا المجال ليستفاد منها طلبتنا في الدراسات الأولية والعليا.

الدراسات السابقة:

- وهيبة عبد الرحيم(2013)، **تحديث طرق الدفع ومساهمتها في خلق تجارة إلكترونية في الوطن العربي – حالة الجزائر-** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،هدفت الدراسة لاستعراض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتجارة الالكترونية، والتعرف على طرق الدفع الحديثة، كما حاولت عرض نماذج لبعض التجارب الدولية في تطبيقات التجارة الالكترونية، بالإضافة إلى التطرق لتجربة الوطن العربي في هذه التقنيات مع إبراز واقع تطبيقها في الجزائر.

ولقد توصلت الدراسة أن لطرق الدفع الالكترونية دورا فعالا في التجارة الالكترونية التي تدر بدورها تدر فوائد ومزايا عديدة على مختلف المتعاملين الاقتصاديين، مما يغطي عن كافة العراقيل والتحديات التي تعترضها، وهذا ما يدفع الدول العربية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة إلى التوجه نحو طرق الدفع الإلكترونية وعصرنة الجهاز المصرفي ككل لتتمكن من توفير الخدمات التي يحتاجها المواطن لممارسة التجارة الالكترونية.

- نسرين زروقي(2016)، **الإدارة الالكترونية كأحد إفرازات عالم تكنولوجيا الإنترنت والتجارة الالكترونية**،مقال من مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد2، العدد15،جامعة خميس مليانة،

هدفت الدراسة إلى عرض أهم تطبيقات عالم تكنولوجيا المعلومات ،و التعرف على مختلف المفاهيم حول التجارة الإلكترونية وإبراز وظائفها الأساسية في عمليات التبادل التجاري والمزايا التي تدرها على المنظمات التي تبنتها.

أما نتائج هذه الدراسة تبين أن الإدارة الإلكترونية أداة فعالة ووجه آخر للإدارة التقليدية وإن تطبيقها يسمح بتخطي العراقيل الناجمة عن الإدارة التقليدية كما تزيد من جودة أداء المنظمات التي تستخدمها، فهي تتيح التعامل مع الإنترنت بدل من الموظف العام التقليدي ، وتستخدم أساليب إلكترونية ذات كفاءة وسرعة عالية.إلا أن تخوف البعض من الفشل والتغيير لتطبيق الإدارة الإلكترونية إضافة إلى عدم وضوح التشريعات والقوانين التي تتعلق بوسائل الدفع والتجارة الإلكترونية، ومجموع المشاكل التي قد تنجر من التعامل بالإنترنت كالقرصنة ولد عائقا أمام الدول في تبني هذا التوجه الجديد.

- كريمة بن شنينة،عبد القادر مطاي(2019)، **مقومات تنشيط التجارة والصيرفة الالكترونية بالجزائر**، مقال من مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد5،العدد1، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، الجزائر، تهدف الدراسة إلى تحليل واقع التجارة والصيرفة الالكترونية بالجزائر مع التطرق لمتطلبات تنشيطها ،والتعرف على مختلف وسائل الدفع الالكتروني والمجهودات التي بذلتها الجزائر في سبيل اعتمادها وتعميم التعامل بها لتتمكن من الاستفادة من مزايا التجارة والصيرفة الالكترونية.

ومن النتائج المتوصل إليها: إن محاولة الجزائر لتحديث نظم ووسائل الدفع الالكتروني بغية مواكبة التطورات التكنولوجية في ظل البيئة الإلكترونية لم يحقق النتائج المرجوة بسبب غياب ثقافة الصيرفة الإلكترونية وعدم ملائمة البيئة التحتية والبيئة القانونية والتشريعية لممارسة التجارة والصيرفة الإلكترونية.

I - إشكالية تطوير وسائل الدفع الإلكتروني و التجارية الإلكترونية:

أدخل الاقتصاد الرقمي إلى السوق آليات جديدة لها صفات مختلفة عن نظيرتها التقليدية، وتعد التجارة الإلكترونية إحدى تطبيقاته التي أحدثت تغيرات كبيرة في العالم وتمكنت من تلبيت احتياجات العديد من المواطنين وأصبحت تساهم في خدمة أغراض التنمية الاقتصادية وتطوير المجتمعات وفرضت شروطها واحتياجاتها الخاصة من أجل النجاح في تلك الساحة العملاقة التي تختلف عن بيئة العمل التقليدية،إذ يجب أن تهتم بها دول العالم بصفة عامة والدول العربية بصفة خاصة ومن بينها الجزائر لتواكب البيئة الحديثة.

I .1- وسائل الدفع الإلكتروني وإجراءات تأمينها:

حصل تحولا كبيرا من الشكل التقليدي لوسائل الدفع إلى الشكل الإلكتروني الحديث،إلا أننا نجد بعض حالات الهجوم والجرائم التي تحصل عبر منافذ الإنترنت،حيث أثبتت الكثير من الدراسات الاستطلاعية تعرض العديد من المؤسسات الخاصة وحتى الحكومية والجامعات والمعاهد وغيرها من المؤسسات المالية لعمليات قرصنة وهجوم، ولذلك عمدت الهيئات المتخصصة بوضع أنظمة حماية .

1. تعريف وسائل الدفع الإلكتروني:

اختلفت التعريفات التي حاولت تقديم مفهوم لوسائل الدفع الإلكتروني،وذلك لاختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى هذا التعريف ،حيث تناولنا تعريف وسائل الدفع الالكتروني في ظل القانون**05/18** .

تعرف وسائل الدفع الإلكتروني في المادة **6** الباب الأول من القانون **05/18** بأنها:" كل وسيلة دفع مرخص بها طبقا للتشريع المعمول به تمكن صاحبها من القيام بالدفع عن قرب أو عن بعد، عبر منظومة إلكترونية"[1].

2. خصائص وسائل الدفع الإلكتروني:

إن ما يرسخ أهمية وسائل الدفع الالكترونية، الخصائص التي تميزها عن وسائل الدفع التقليدية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ **الدفع الالكتروني يتسم بالطبيعة الدولية** : أي أنه وسيلة مقبولة من قبل جميع الدول، حيث يتم استخدامه لتسوية الحساب في المعاملات التي تتم عبر فضاء الكتروني بين المستخدمين في كل أنحاء العالم[2] .
- ✓ **يتم الدفع باستخدام النقود الالكترونية** : وهي قيمة نقدية تتضمنها بطاقة بها ذاكرة رقمية أو الذاكرة الرئيسية للمؤسسة التي تهيمن على إدارة عملية التبادل.
- ✓ **يستخدم هذا الأسلوب لتسوية المعاملات الالكترونية عن بعد :** حيث يتم إبرام العقد بين أطراف متباعدة في المكان، ويتم الدفع عبر شبكة الانترنت، أي من خلال المسافات بتبادل المعلومات الالكترونية بفضل وسائل الاتصال اللاسلكية، يتم إعطاء أمر الدفع وفقا لمعطيات الكترونية تسمح بالاتصال المباشر بين طرفي العقد.
- ✓ **يتم الدفع الالكتروني بأحد الأسلوبين:**

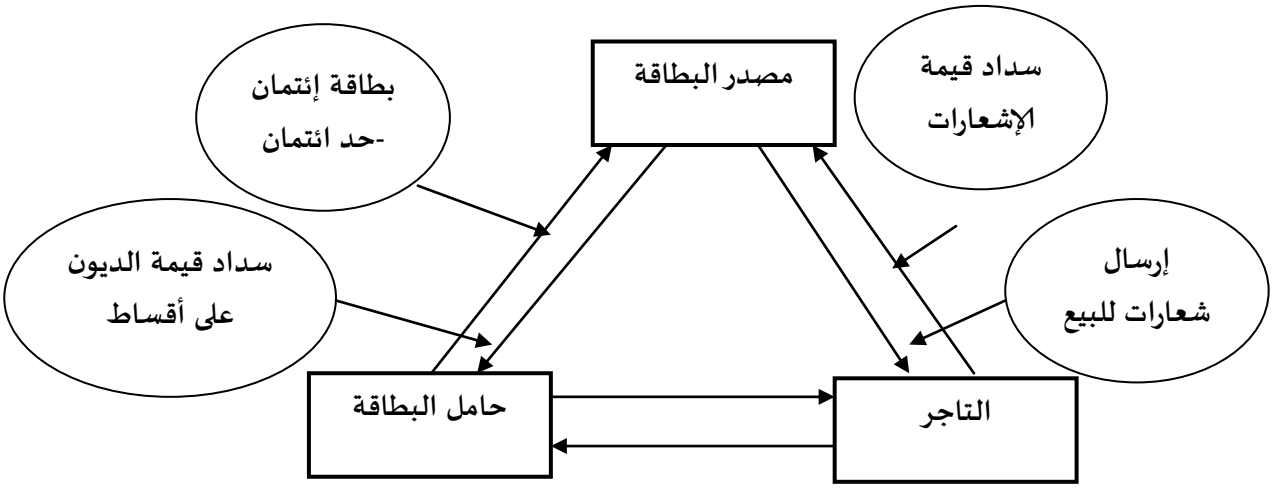
- **الأول :** من خلال نقود مخصصة سلفا لهذا الغرض، ومن ثم الدفع لا يتم إلا بعد الخصم من هذه النقود، ولا يمكن تسوية المعاملات الأخرى عليها بغير هذه الطريقة، ويشبه ذلك العقود التي يكون الثمن فيها مدفوع مقدما.
- **الثاني :**من خلال البطاقات البنكية العادية، حيث لا توجد مبالغ مخصصة مسبقا لهذا الغرض، بل إن المبالغ التي يتم السحب عليها بهذه البطاقات قابلة للسحب عليها بوسائل أخرى كالشيك لتسوية أي معاملة.

- ✓ **يلزم تواجد نظام مصرفي معد لإتمام ذلك**: أي توفر أجهزة تتولى هذه العمليات التي تتم عن بعد لتسهيل تعامل الأطراف وتوفير الثقة فيما بينهم.
- ✓

3. أطراف التعامل بأنظمة الدفع الالكترونية:

تشترك أنظمة الدفع الالكتروني في أنها وسيلة لانتقال النقود من شخص إلى آخر، ومجموعة لشخص آخر أو لمجموعة أخرى عبر شبكة الانترنت دون الحاجة للتفاعل وجها لوجه[3] ، وعلى اختلاف هذه النظم تجد أنها تحتوي جميعها على أربعة عناصر[4].

الشكل رقم(01) :أطراف التعامل بالبطاقة الائتمانية والعلاقة بينهم



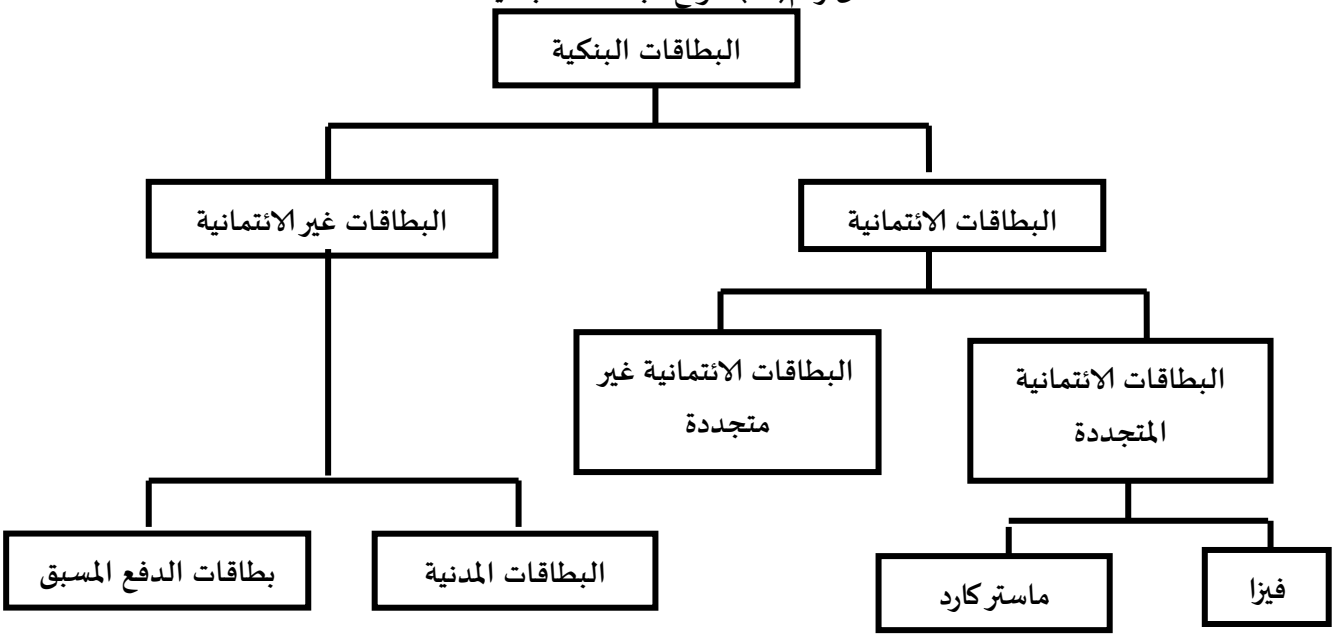
المصدر :بريكة سعيد. (2011). **واقع عمليات الصيرفة الالكترونية وآفاق تطورها في الجزائر.** أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة العربي بن مهيدي. الجزائر. ص 143.

- ✓ **المنظم(المركز العالمي للبطاقة:)** هي مؤسسة عالمية تقوم بعملية إنشاء البطاقات وتتولى رعايتها وتصدر تراخيص لجميع البنوك الموجودة في أنحاء العالم بالموافقة على دخولها في عضوية هذه البطاقات .
- ✓ **المصدر (المحرر:)**هو البنك أو المؤسسة المالية الكبرى التي لها أدوار عدة، ومنها التعاقد مع المركز العالمي للبطاقات من أجل حصولها على ترخيص يسمح لها بإصدار البطاقات من خلال دخولها في عضوية إصدار البطاقات، والتعاقد مع التجار المحليين من أجل قبول هذه البطاقات من عملائها لتسوية عملياتهم من شراء أو تقديم خدمات معينة بالإضافة إلى التعاقد مع عملائهم للتعامل بمثل هذه البطاقات في دفع ما يستحق عليهم للتاجر مقدم السلعة أو الخدمة وحصول التاجر على مقابل ما يقدمه إلى عملائه باستخدام هذه البطاقة.
- ✓ **التاجر** :إن هذا الوصف يطلق على الشركات، أو المؤسسات صاحبة السلع ومحلات البيع ومراكز تقديم الخدمات للجمهور بشكل عام ويبرم اتفاق مع مصدر البطاقة لقبول البيع بالبطاقة ومن ثم يرجع إلى مصدر البطاقة للحصول على ثمن هذه السلعة.
- ✓ **حامل البطاقة:**هو الشخص أو الأشخاص الذين حصلوا على البطاقة بناء على طلب تم تقديمه للمصدر ووافق على منحهم إياها، لتمكنهم من الشراء بواسطتها أو الحصول على الخدمات وكذلك تمكنهم من السحب النقدي من الصراف الآلي باستخدام البطاقة الممنوحة لهم من المصدر.

4. أنواع وسائل الدفع الإلكتروني:

1.4. البطاقات البنكية وأنواعها : وتمكن هذه البطاقة حاملها من الحصول على النقود عن طريق آلات الصرف الذاتي (ATM) Automated Teller Machines، كما تمكنت أيضا من شراء معظم احتياجاته أو أداء مقابل ما يريده من خدمات وذلك دون أن يكون لديه مبالغ كبيرة من الأموال قد تتعرض للسرقة أو التلف[5] .وهناك عدة أنواع من البطاقات البنكية و الشكل التالي يوضح ذلك:

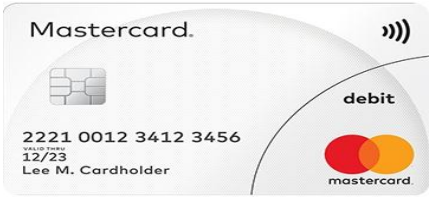
الشكل رقم(02):أنواع البطاقات البنكية



المصدر : باتورة نواف عبد الله. (1998). **أنواع البطاقات الائتمانية وأشهر مصدريها**. مجلة الدراسات المالية والمصرفية .6(4). 47.

- ✓ **البطاقات الائتمانية** :وهي بطاقات خاصة تصدرها البنوك أو المؤسسات المالية الأخرى لعملائها كخدمة إضافية، وهي عبارة عن بطاقات مغناطيسية يستطيع حاملها أن يستخدمها في شراء معظم احتياجاته أو أداء مقابل ما يحصل عليه من خدمات[6].

الشكل رقم(03):صورة لنموذج عن بطاقة بنكية ماستر كارد



المصدر : صورة لبطاقة ماستر كارد . تم الإطلاع عليه يوم**2019/05/16** على **11:00** .من **www.MasterCard.com**

الشكل رقم(04):صورة لنموذج عن بطاقة الدفع الكلاسيكية

المصدر: بطاقات الدفع الإلكترونية الكلاسيكية في الجزائر. تم الإطلاع عليه **يوم 2019/05/16** على **11:00**.من **http://www.djazairess.com**

- ✓ **البطاقات غير الائتمانية :** وهي بطاقات لا تمنح لصاحبها بعملية الدفع أو التسوية لمستحقاته إلا إذا توفر فعليا على الأموال المقابلة لعملية التسوية وبالتالي فهي لا تمنح لصاحبها أي ائتمان أو قرض.

2.4. النقود الالكترونية والمحافظ الإلكترونية :

- ✓ **النقود الالكترونية :** هي قيمة نقدية مخزنة على وسيلة الكترونية مدفوعة مقدما وغير مرتبطة بحساب بنكي[7]، وتشير النقود الالكترونية إلى سلسلة الأرقام الالكترونية التي تستخدم للتعبير عن قيم معينة[8] وتحظى بقبول واسع من غير مقام بإصدارها وتستعمل كأداة للدفع لتحقيق أغراض مختلفة[9].
- ✓ **المحافظ الالكترونية :** المحافظ الالكترونية تقوم بتحويل النقد إلى سلسلة رقمية، وتخزن على القرص الثابت في موقع العمل، وهذا يحد من استخدام النقود في المعاملات التي تتم على شبكة الانترنت،ومعظم الحقائب الالكترونية تقوم بتخزين النقد الالكتروني على البطاقات الذكية التي تتمكن من دفع أي مبلغ من الحقيبة الالكترونية في أي مكان[10].

3.4. **البطاقات الذكية :** ظهرت هذه البطاقات تماشيا مع التطورات التكنولوجية، وهي بطاقة بلاستيكية تحتوي

على خلية الكترونية يتم عليها تخزين جميع البيانات الخاصة بحاملها مثل الاسم، العنوان، المصرف المصدر،أسلوب الصرف، المبلغ المصروف وتاريخه، وتاريخ حياة الزبون المصرفية[11].

4.4. **الشيكات الالكترونية :** الشيك الالكتروني عبارة عن بيانات يرسلها المشتري إلى البائع عن طريق البريد الالكتروني المؤمن، وتتضمن هذه البيانات التي يحتويها الشيك البنكي تحديد مبلغ الشيك واسم المستفيد واسم من أصدر الشيك وتوقيعه، ويكون هذا التوقيع عن طريق رموز خاصة[12].

الشكل رقم(05) : نموذج عن الشيك الالكتروني

المصدر : فشيت حميت.،حكيم بناولة . (27/26 أفريل، 2011). **واقع وسائل الدفع الالكتروني في الجزائر**، الملتقى العلمي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر–عرض تجارب دولية-. المركز الجامعي خميس مليانة. ص9.

5. **إجراءات تأمين وسائل الدفع الإلكتروني :**

من وسائل أمن وحماية العمليات والصفقات التجارية الإلكترونية، نجد من أهمها:

✓ **الأمن البرمجي :**

يعتمد على تشفير المعلومات البنكية عن طريق برنامج خاص يعمل مع مستعرض الويب حيث يتدخل هذا البرنامج من أجل تشفير المعلومات الخاصة بإتمام عمليات الشراء بحيث لا يمكن قراءتها في حالة اعتراضها.

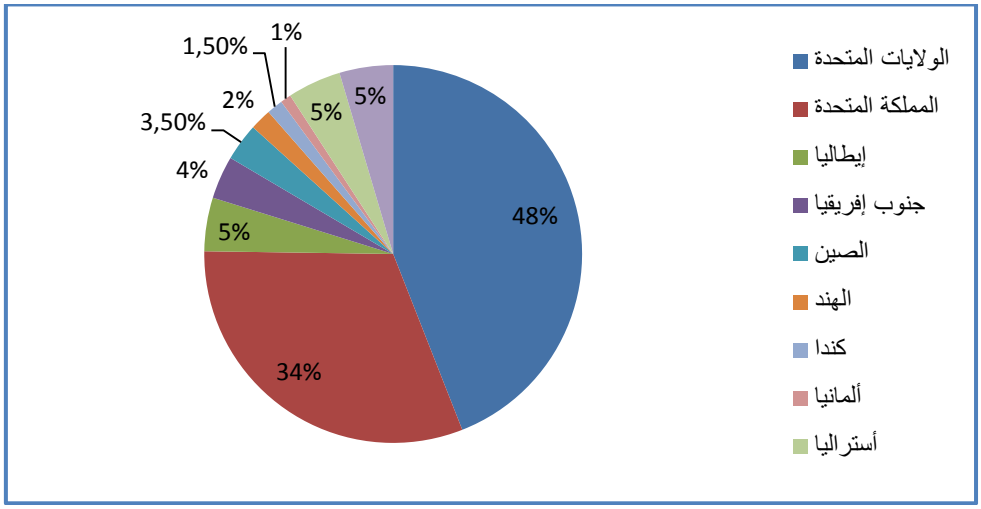
✓ **الأمن العتادي :**

يتم باستعمال البطاقة الذكية الخاصة بالمستهلك،فعندما يقوم هذا الأخير بعملية الشراء يدخل بطاقته في قارئ خاص ثم يدخل عليه مبلغ الشراء ورمزه السري وتتم عملية التأكد من الرمز محليا،أي أن الرمز السري يترجم مباشرة من قبل القارئ ولا يرسل عبر الشبكة لتتم مراقبته عن بعد.

ومن أهم الوسائل المستعملة في التحويلات الأمنية نجد:

- التشفير.
- البصمة الإلكترونية للرسالة.
- بروتوكول الطبقات الأمنية.
- بروتوكول الحركات المالية الإلكترونية.

الشكل رقم(06):ترتيب البلدان ال 10 الأوائل عالميا من حيث الهجمات .الالكترونية في جانفي2010



Source: RSA Online Fraud Report, February (2010).
www.rsa.com/solutions/consumer_authentication/intelreport11340_ Online_Fraud_report_0211
.

I.2- التجارة الإلكترونية وعوامل تطورها :

1. مفهوم التجارة الإلكترونية : تعددت المفاهيم التي تتعلق بتحديد أو توسيع نطاق الممارسة والمعاملات هذا النشاط. وتعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED إلى أن التجارة تشمل جميع أشكال المعلومات التجارية التي تمتد بين الشركات والأفراد والتي تقوم على أساس التبادل الإلكتروني للبيانات، سواء أكانت مكتوبة أم مرئية أم مسموعة، هذا بالإضافة إلى شمول الآثار المترتبة على عمليات تبادل البيانات والمعلومات التجارية إلكترونيا، ومدى تأثيرها على المؤسسات والعمليات التي تدعم وتحكم الأنشطة المختلفة.

وتعرف اللجنة الأوروبية التجارة الإلكترونية هي أداء الأعمال إلكترونيا حيث تقوم على أساس التبادل الإلكتروني وفي البيانات مكتوبة كانت أم مرئية أم مسموعة كأنها تتضمن العديد من الأنشطة التجارية الخاصة بتبادل السلع والخدمات وإتمام عمليات البيع والشراء والتسليم بالنسبة للمحتويات الرقمية والتحولات الإلكترونية للأموال والفواتير والمزادات التجارية وعمليات التسويق وخدمات ما بعد البيع[13].

وبالتالي يمكن القول أن مفهوم التجارة الإلكترونية مفهوم مشتق يشمل جميع عمليات تبال السلع والخدمات عن طريق وسيلة إلكترونية.

2. عوامل تطور التجارة الإلكترونية :

1.2. الدعم الحكومي :

للدعم الحكومي دورا مهما في تطوير التجارة الإلكترونية، وذلك من خلال المساعدة في توفير المقومات والبيئة الداعمة لتطوير ونمو التجارة الإلكترونية، خاصة في أولى مراحلها من جهة .كما أن هذه المساعدة تستطيع أن توسع من نطاق التجارة الإلكترونية، من خلال توسيع نطاق تعاملاتها إلكترونيا مع الجهود أو قطاع الأعمال، سواء أكانت متلقية أو موردة للسلع والخدمات، وإقامة ما يعرف بالحكومة الإلكترونية، كما أن هذا الدعم يلعب دورا لا غنى عنه بالنسبة لتطور التجارة الإلكترونية في الدول النامية بالذات.

2.2. الدعم بأسعار تنافسية للخدمات :

إذا كانت التجارة الإلكترونية المتطورة تستند إلى شبكة متطورة من تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات، فإن التطور العلمي والتكنولوجي من جهة، واتساع انتشار شبكة متقدمة للاتصالات والمعلومات تقدم خدماتها بأسعار تنافسية رخيصة يعطيان الفرصة لذوي الدخل المحدود لاستخدامها، مما يعتبر أحد أهم العوامل اللازمة لتطور التجارة الإلكترونية.

3.2. الدعم التنافسي بين المؤسسات :

تلعب المنافسة بين المؤسسات المختلفة للوصول إلى الأسواق في أسرع وقت ممكن، وبأكبر قدر متنوع من السلع والخدمات، مع عرضها على نحو مميز، دورا رئيسيا في تطور التجارة الإلكترونية بكل مراحلها وأنواعها على النحو سالف الذكر، وهو ما يعرف بالمنافسة الديناميكية، ويصدق ذلك على المنافسة في السوق الوطنية، أو على المستوى العالمي تلك المنافسة التي تتفق وطبيعة التجارة الإلكترونية، إذ من المعروف أن بعض المؤسسات الكبرى تراقب نشاط البعض الآخر في الإنتاج والتسويق، وهناك مؤسسات تعتبر أن تقدم إحداها في سوق ما في هذا المجال يكون على حسابها، ومن ثمّ تسعى للتعويض في أسواق أخرى ومنتجات أخرى باستخدام وسائل أكثر تطور ا .

4.2. توفير مناخ من الحرية الإقتصادية والتجارية :

إن لتوفير مناخ من الحرية الإقتصادية والتجارية دور ا مهما في تطور التجارة الإلكترونية من خلال إ زلة العراقيل على التبادل التجاري في الداخل أو مع الخارج، وإتاحة حرية البحث عن المعلومات وتبادلها وتداولها.

5.2. تطور وسائل التجارة الإلكترونية :

من العوامل التي أسهمت في تطور التجارة الإلكترونية التطور في وسائل هذه التجارة مع تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات . إذ بدأت مع استخدام الصحف والمجلات في التسوق، ثم استخدام الوسائل المرئية والسمعية، وأخيرا الإنترنت المحمول في ذات الغرض[14] .

II - تحليل تجربة الجزائر في تطوير وسائل الدفع الإلكتروني لتنشيط التجارة الإلكترونية :

1.II- الدفع الإلكتروني في الجزائر :

1. مشروع تطوير نظام الدفع في الجزائر :

في ظل تكنولوجيا الإعلام والاتصال بدأت الجزائر تتبنى مشاريع جديدة تسمح لها بمواكبة العصر، ولهذا سنتطرق إلى أهم المشاريع :

والمشروع يتمثل في تطوير نظام الدفع في الجزائر وكان أول مشروع لتطوير نظام الدفع في الجزائر في الفترة 2004/2003لتطوير وتحديث النظام المالي وتبناه بنك الجزائر، وزارة البريد وتكنولوجيا الإعلام والاتصال، واستفادت الجزائر لتطبيق هذا المشروع ب 16.5 مليون دولار أمريكي كمساعدة من البنك العالمي وفي إطار هذا المشروع وضعت برنامج أعمال يتكون من أربع مجموعات:

مجموعة الهندسة الإجمالية،مجموعة وسائل الدفع، المجموعة النقدية،مجموعة القانون[15].

ومن بين المكونات الرئيسية لمشروع تطوير وتحديث نظام الدفع في الجزائر: نظام التسوية الإجمالية الفوري و نظام المقاصة عن بعد.

2. أشكال الدفع الالكتروني في الجزائر :

تملك الجزائر أكثر من 8 ملايين حساب بنكي، و 6 ملايين بطاقة سحب و 1.5 مليون بطاقة دفع وهناك أكثر من3500 محطة دفع الكترونية 1300 موزع آلي، ومن أمثلة الشركات المساعدة على القيام بالعمليات التجارة الالكترونية في الجزائر epay.dz وهو موقع من مواقع الجزائرية التي تعالج الدفع الالكتروني بما في ذلك تغذي الائتمان ودفع فواتير الهاتف المحمول أو

شراء تذاكر الطيران، الشركة لديها أكثر من 1800 زبون، ففي سنة 2011 قدمت طلبا للحصول على الموافقة للربط بمنصة ما بين البنوكSATIM[16] .

تتنوع السوق الجزائرية بعدد كبير من طرق الدفع كاستخدام الحوالات البريدية، الدفع عن طريق الشيك، الدفع عند التسليم الدفع عن طريق باي بال (PayPal) بالأورو. و من خلال المقابلة التي قامت بها صحيفة إيكو مع السيد محمد حمزة مدير عامe- Pay.dz (2013) حول وسائل الدفع الالكترونية في الجزائر، حيث أكد أن الجزائر تعرف تأخرا في استعمال وسائل الدفع الالكترونية ، وقال أيضا أن عدد حاملي بطاقة مابين البنوك تسعمائة ألف، و 800 الموزعات الآلية للأموال(DAB) ، شبابيك الصراف الآلي (GAB) ، و 700 جهاز دفع، ورغم هذا كله إلا أن استخدامات البطاقات المصرفية منخفضة حتى في شراء تذاكره الطائرة ودفع مستحقات فواتير الكهرباء والغاز[17] .

II .2- المجهودات الجزائرية المحققة على صعيد وسائل الدفع الإلكتروني لتنشيط التجارة الإلكترونية :

1. البطاقات البنكية الدولية المستعملة في التجارة الإلكترونية الجزائرية :

إن إسهام البطاقات الإلكترونية في التجارة الإلكترونية لا جدال فيه، فالسبيل الشائع لتسوية مدفوعات هذه التجارة مباشرة عبر الإنترنيت هي البطاقة الائتمانية .إلا أن البطاقات البنكية المتوفر ة حاليا في الجزائر غير قابلة للتعامل على المستوى الدولي، لكنّها فاتحة لانطلاق التجارة الإلكترونية في بلادنا، فقد حاولت بعض البنوك الجزائرية إضفاء طابع الدولية على بطاقاتها البنكية، وقامت بإصدار هذه الأخيرة بترخيص من الشبكات العالمية VISA ، Mastercard.وإن مجرد حمل البطاقة لشعار هذه الهيئات الدولية سيمكن المستهلك الجزائري من التسوق عبر الإنترنيت بكل حرية وتسديد قيمة مشترياته لأي مكان في العالم [18] .

ومن بين هذه البنوك التي شرعت في تقديم البطاقات المقبولة على المستوى الدولي :القرض الشعبي الجزائري، بنك التنمية المحلية ، بنك الجزائر الخارجي، ويعتبر القرض الشعبي الجزائري CPA أ ول من أصدر بطاقة فيزا في الجزائر، وقام بوضع موزعات آلية للنقود ونهائيات للدفع الإلكتروني في المطارات والفنادق تقبل هذه البطاقات الدولية، وتمكن السواح من سحب المبالغ المالية بالعملة الوطنية بمجرد وصولهم الجزائر، وتمكّنهم كذلك من سداد مشترياتهم على مستوى نهائيات الدفع والتي قدرت سنة 2005 ب 182 وارتفع العدد ليبلغ حوالي 287 جهاز سنة 2009[19].

كما كرس بنك التنمية المحلية BDL في عام 2016 برنامجًا طموحًا للغاية بشأن الخدمات المصرفية الإلكترونية ولا سيما

الجزء المتعلق بالنشر الشامل لمحددات الدفع الإلكتروني (TPE) عن طريق القيام بمشروع " تطور وديناميكية شبكة قبول TPE "بقيادة الإدارة الجديدة لتطوير المدفوعات الإلكترونية(DDPE) ، كما قامت BDL أيضًا بإجراء عضوية التجار على شبكة الإنترنت، كجزء من تطوير الدفع الإلكتروني في الجزائر.

حيث زادت قاعدة عملاء BDL لبطاقة فيزا وعدد مشتركي الخدمات المصرفية الإلكترونية بشكل كبير في عام2016 [20].

2. أمثلة عن المتاجر الالكترونية في الجزائر :

بين نماذج المتاجر الالكترونية الناشطة في سوق التجارة الالكترونية في الجزائر هم كالأتي:

- سوق واد كنيس : Ouedkniss.com هو موقع يربط بين مختلف أصحاب الإعلانات الصغيرة الراغبين ببيع أو شراء أو حتى مبادلة مختلف المنتجات ، تم تأسيسه سنة 2006 ، وتمكن من تحقيق نجاح مميز منذ تأسيسه حيث نال الجائزة الثانية لأحسن موقع إلكتروني جزائري سنة 2009 والتي منحت له بهامش الدورة السادسة للصالون الدولي لتكنولوجيا الإعلام[21].

- مواقع البطاقات العالمية : masterdz.com توفر هذه المواقع البطاقة العالمية ذات الدفع المسبق VISA ،ويتيح

شراء الدينار الجزائري لبطاقات VISA عن طريق التحويل من الحساب البريدي الجاري لكافة متصفحي الأنترنت.
إذ لا بد من تتبع مجموعة من التوجيهات والخطوات ليتمكن الزبون من الحصول على بطاقة VISA يتأكد من خلالها الموقع من هوية الزبون قبل التعامل معه. بالإضافة إلى منتوجات أخرى يوفرها كبطاقات شحن الهاتف لشبكة جيز ي وموبيليس، كما توفر ميزات عديدة للعملاء لتسهيل التبادل التجاري الإلكتروني[22].

- موقع أشريلي : Echerily.com يقتصر البيع من خلال هذا الموقع على المنتجات الغذائية، ومواد التنظيف ومختلف مستلزمات التجميل ،تم تأسيسه بتاريخ 2012 / 07 / 05 ، وتوجه مبيعاته إلى ولايتين فقط- الجزائر العاصمة ووسط ولاية بومرداس – إذ 81% من زوار الموقع من الجزائر العاصمة ،يملك أكثر من 400 زبون مسجلين في شبكة التوزيع الخاصة بالموقع، وأكثر من 100 زائر يوميا[23] .

- دار الشهاب : www.chihab تعد من بين أوائل المؤسسات التي عملت على استغلال مزايا تكنولوجيا الإعلام والاتصال للتسويق لمنتوجاتها عبر الإنترنت، مما ساعد على بيع منتجاتها داخل وخارج الجزائر.
يوفر الموقع للمطلعين فهرس يحتوي على كافة معلومات الكتب بشكل مفصل حتى يتمكنوا من اختيار ما يحتاجونه ويرغبون بشرائه، كما يتيح اختيار طريقة الدفع سواء بإرسال شيك بالبريد، أو تحويل المبلغ للحساب البنكي لدار النشر[24].

نستنتج أن المواقع الافتراضية للتجارة الإلكترونية بالجزائر سهلت عملية التبادلات التجارية من خلال المزايا التي تتميز بها فهي متنوعة تتاجر بمختلف المنتوجات وبأسعار تنافسية، وتسهل على المتعامل بها عرض سلعته أو إيجاد ما يرغب باقتنائه

III - الخلاصة :

تعتبر وسائل الدفع الطريقة التي من خلالها يستطيع الأفراد تسوية التزاماتهم أو دفع أثمان السلع والخدمات التي يحصلون عليها وقد تطورت وسائل الدفع على مر الزمان، وذلك تبعا لتطور الحياة الاقتصادية وظروف السوق والتطورات التكنولوجية وقد حظيت بالقبول الاجتماعي لها.
لكن العصر الحديث وما طرأ عليه من تطورات غير من ملامح التجارة وأدخل عليها تعديلات جذرية تصب كلها في مصلحة البائع والمشتري، هذا الوجه الجديد للتجارة خلق ضرورة لتطوير طرق الدفع بما يتلاءم وطبيعتها لتظهر وسائل دفع الكترونية ،حيث أن العمل المتناسق لوسائل الدفع الالكترونية حديثة النشأة يتطلب تنظيما قانونيا و درجة أمان حيث تمكنت من الحد من بعض العراقيل و المشاكل التي أفرزتها تلك الوسائل التقليدية لكن بالمقابل لم تكن وسائل الدفع الالكترونية مثالية.
إن هذه التحولات التي يشهدها العالم اليوم نتيجة لاجتماع عدة عوامل منها، التطور التكنولوجي والعلمي وسيطرة النظام الرأسمالي ، في ظل هذا الوضع فالجزائر وجب عليها مسايرة هذه التحولات بكل ما لديها من إمكانيات ، وفعلا تدخل المشرع الجزائري مستجيبا لمتطلبات التطور فأصدر تشريعا نظم بمقتضاه التجارة الإلكترونية ، فقد صدر القانون رقم 05/18المحدد للقواعد العامة للتجارة الإلكترونية قصد التكفل بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والتقنيات التي ستسمح بإحداث جو من الثقة المواتية لتعميم وتطوير المبادلات الالكترونية.

نتائج الدراسة :

- فيما يخص الجانب القانوني الواجب تنظيمه ليضم الوسائل الجديدة هو ما خلصت الدول إلى ضرورة تنفيذه نظرا للمشاكل القانونية المتعددة التي أفرزها ظهور الوسائل الحديثة ، بل أصبحت الوسائل التقليدية تتقدم عليها فيما يخص هذه النقطة.
- يعد توفر الاقتصاد على وسائل الدفع الإلكتروني ضرورة حتمية لتنشيط التجارة الإلكترونية.

- لم تكن وسائل الدفع الالكتروني التي اعتبرت الحل المثالي للمشاكل المطروحة من الوسائل التقليدية في مستوى التوقعات، حيث خلقت هي الأخرى مشاكل و عيوب من نوع جديد يصعب محاربتها لارتكازها على عالم الكتروني يفتقر للمادة الورقية مما يصعب عملية الإثبات؛
- مخاطر وسائل الدفع الالكترونية و التي ظهرت بنسبة عالية و تنتج عن استخدام وسائل الدفع الالكترونية، و منها ما يقوم به بعض المحترفين لاختراق نظم شبكة الاتصالات و الانترنت ويقومون بتغيير نظم المعلومات و البيانات؛
- إن تطبيق وسائل الدفع الإلكترونية في الجزائر يشهد صعوبات نظرا لارتفاع تكاليفه ولصعوبة تقبله من قبل الجمهور؛
- عدم امتلاك المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين الثقافة والثقة في المعاملات الالكترونية؛
- إن استعمال وسائل الدفع الإلكترونية محدودة الاختيار بين طبقات المجتمع البسيطة؛
- رغم أن المشرع الجزائري أبدى خطوة بإصداره لقانون 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية إلا أن هذا القانون أغفل مفاهيم خاصة بالدفع الإلكتروني؛
- عدم اعتماد وسائل الدفع الالكترونية في الجزائر يعتبر أكبر عائق لنجاح التجارة الالكترونية.

مقترحات الدراسة :

- وضع خطط وبرامج تكوينية حول طرق الاستخدام الأمثل لوسائل الدفع الإلكترونية وذلك لضرورة الارتقاء بالعنصر البشري و تدريب الإطارات المصرفية على استخدامات أحدث النظم البنكية.
- وضع سياسة إعلامية و تسويقية من قبل البنوك، من شأنها إدخال ثقافة استخدام البطاقات لدى المستهلكين، من أجل جعل أسلوب الدفع بالبطاقة من رغبات الزبائن التي يطالب بها التجار، وبالتالي دفع هؤلاء التجار إلى اعتماد هذا النمط تحت ضغط زبائنهم و تلبية لرغباتهم.
- ينبغي على المشرع الجزائري إصدار قانون خاص بنظم الدفع الإلكترونية على الرغم انه ابدي خطوة حين اصدر قانون رقم 05/18 في التجارة الإلكترونية إلا انه ليس ذلك القانون الذي ينص على مفاهيم خاصة بنظم الدفع الالكترونية.
- استعمال أنظمة تكنولوجية عالية السرية والتطور من أجل حماية البيانات وهذا لضمان الموثوقية والسرية وكذا الحد من حالات إساءة الاستخدام وفرص الاحتيال في التعاملات الالكترونية كالتزوير والاختلاس.
- وضع آليات لمواجهة التحديات التي تعيق انتشار و تطور التجارة الإلكترونية في الجزائر.

- الإحالات والمراجع :

[1]. قانون رقم 18-05 مؤرخ في10ماي 2018 ، يتعلق بالتجارة الإلكترونية ،ج.ر.ج.ج ،العدد28 ، صادر في 16 ماي 2018.

[2]. بريكة سعيد. (2011). **واقع عمليات الصيرفة الالكترونية وآفاق تطورها في الجزائر**. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة العربي بن مهيدي. الجزائر. ص.152-153.

[3]. الجداية محمد نور"صالح. جودت خلف سناء. (2009). **التجارة الالكترونية**. الطبعة الاولى. عمان. دار الحامد للنشر والتوزيع. ص.235.

[4]. عايد الشورة جلال. (2008). **وسائل الدفع الالكتروني**. دار الثقافة للنشر والتوزيع. مصر. ص.35-38.

[5]. غنيم أحمد محمد. (2008). **التسويق والتجارة الالكترونية**. المكتبة العصرية للنشر والتوزيع. مصر. ص.242-243.

[6]. الطائي محمد عبد الحسن. (2010). **التجارة الالكترونية– المستقبل الواعد للأجيال القادمة**. دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان. ص.186.

[7]. أبو فروة محمود محمد. (2009). **الخدمات البنكية الالكترونية عبر الانترنت**. الطبعة الأولى. دار الثقافة. عمان. ص.63.

[8]. غنيم أحمد محمد. **مرجع سبق ذكره**. ص.236.

[9]. أبو فروة محمود محمد. **مرجع سبق ذكره**. ص.63.

[10]. حجازي بيومي عبد الفتاح. (2003). **النظام القانوني لحماية الحكومة الالكترونية**. الطبعة الأولى. دار الفكر الجامعي. الإسكندرية. ص.296 .

[11]. الطائي محمد عبد الحسن. **مرجع سبق ذكره**. ص.187.

[12]. الرومي محمد أمين. (2004). **التعاقد الالكتروني عبر الانترنت**. الطبعة الأولى. دار المطبوعات الجامعية. الإسكندرية. ص.145 .

[13]. عبد الخالق أحمد. (2006). **التجارة الإلكترونية والعولمة**. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. مصر. ص.34.

[14]. قشام إسماعيل. (2014). **التجارة الإلكترونية وتطبيقاتها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة بعض المؤسسات بولاية الجلفة**. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة الأغواط. الجزائر. ص.64.

[15]. بريش عبد القادر.(2005). **التحرير المصرفي ومتطلبات تطوير الخدمات المصرفية وزيادة القدرة التنافسية للبنوك الجزائرية**. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة الجزائر.ص.197.

[16] .Ibid ., page 221

[17]. خالد بن ساسي. (2017). **واقع التجارة الالكترونية والإمداد في الجزائر**. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية. (12). 215.

[18]. ديمش سمية. (2010). **التجارة الإلكترونية حتميتها وواقعها في الجزائر**. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير. جامعة قسنطينة. الجزائر. ص.245.

[19]. Crédit populaire Algérien.Rapport annuel 2007. rapport annuel 2006. Disponible sur le site : www.cpa-dz.com.

[20]. Banque de Developpement Local ,Rapport Annuel2016, Disponible sur le site : www.bdl-dz.com.

[21] L'Algérie prépare une loi sur le e-commerce,algerie eco, consulté le 06/09/2016, http://www.algerie-eco.com/index.php/2016/03/31/lalgerie-va-se-doter-dune-loi-e-commerce-mouture-de-lavant-projet-loi-cours-delaboration-groupe-de-travail-niveau-mini/

[22]. www.dzmaison.com

[23] L'éco n°61 / du 1er au 15 mars 2013, OP.Cit.,

[24] www.CHIHAB.com

تقنية النانو كآلية لتدعيم تكنولوجيا الطاقات المتجددة وحماية البيئة

Nanotechnology As a mechanism to support renewable energy technology and environmental protection

[1]عمارة منال*، [2] موساوي إلهام

[1]جامعة الجزائر 03 (الجزائر)

[2]جامعة فرحات عباس –سطيف02 (الجزائر)

تاريخ الإرسال:2019/06/14 تاريخ القبول: 2019/06/20 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى بيان دور تقنية النانو في تدعيم تكنولوجيا الطاقة المتجددة وحماية البيئة، باعتبارها *تقنية* مستحدثة، لها استخدامات كثيرة في مجال الطاقة عموما والطاقات المتجددة خصوصا، ويمكن التعويل عليها في تحقيق الكفاءة الاقتصاديّة وتلبية الطلب المحلي والعالمي المتنامي على الطاقة، فضلا على دورها الفعال في مجال حماية البيئة وتعزيز الاستدامة البيئية.

الكلمات المفتاح: تقنية النانو، طاقة، طاقات المتجددة، حماية البيئة، استدامة بيئية.

تصنيف JEL: ، Q4، Q2، Q56

Abstract:

This paper aims to demonstrate the role of nanotechnology in the promotion of renewable energy technology and environmental protection as an innovative technology. It has many uses in the field of energy in general and renewable energies in particular and can be relied upon to achieve economic efficiency and meet the growing domestic and international demand for energy. As well as its effective role in environmental protection and the promotion of environmental sustainability.

Keywords: Nanotechnology, Energy, Renewable Energies, Environmental Protection, Environmental Sustainability.

classification (jel) : Q4 ،Q2 ،Q56

* المؤلف المرسل: عمارة منال الإيميل: amara.manel@univ-alger3.dz

I- تمهيد :

حظي موضوع الطاقة المتجددة بمختلف مصادرها على اهتمام واسع من كافة الدول بمختلف أطرافها الاقتصادية والسياسية والايكولوجية، ويتجلى هذا الاهتمام في الحيز الواسع الذي أخذه هذا الموضوع ضمن المحاور والقضايا الأساسية للتنمية المستدامة، حيث تشير العديد من الدلائل إلى أن نظام الطاقة العالمي بدأ بمرحلة التحول من الاعتماد الكلي على مصادر الطاقة الأحفورية إلى عهد جديد يكون فيه لمصادر الطاقة المتجددة الدور المحوري في تلبية الاحتياجات الحالية والمستقبلية للطلب على الطاقة، خاصة وأن العالم سيحتاج إلى كميات هائلة من الطاقة الإضافية في العقود المقبلة لدعم النمو الاقتصادي وتخفيض نسبة الفقر، فاليوم أكثر من 1.1 مليار نسمة من سكان العالم لا يتمتعون بالطاقة الكهربائية، وحوالي مليارين يعتمدون على النباتات وبقايا الزراعة كمصدر للطاقة. كما أنه يستهلك يوميا حوالي 15 تيراواط ويتوقع أن يصل هذا المعدل إلى 30 تيراواط في أفاق 2050، ولن يكون للطاقات الأحفورية المقدرة على إتاحتها لوحدها، وذلك راجع للعديد من العوامل أهمها قضية الانفجار السكاني والمخاوف البيئية والضغوط الدولية المتعلقة بتغير المناخ بالإضافة إلى الجدل الدائر حول ما يعرف بنظرية " ذروة النفط" وصدور بعض الدراسات والتقارير ذات الرؤى المتشائمة عن قرب نضوب احتياطات النفط العالمية ومدى كفاية الطاقات الإنتاجية لتلبية الطلب العالمي.

ومن أجل أن تؤدي الطاقات المتجددة دورها على أكمل وجه، دعمت بالعديد من التقنيات والتكنولوجيات الحديثة لغرض زيادة فعاليتها ونجاعتها، وتأتي على رأس هذه التكنولوجيات تقنية النانو وذلك لما لها من قدرة على فهم المشاكل والتصدي لها عند المستوى الذري والجزيئي للمادة. فهي تستخدم في سلسلة القيمة المضافة للطاقة والتي تبدأ من تطوير تكنولوجيات ذات كفاءة عالية ومراعاة البيئة واكتشاف مصادر جديدة وتطويرها، وزيادة كفاءة تحويل الطاقة من صورة إلى أخرى، وتقليل الفاقد في الطاقات الناشئ عن النقل من المصدر إلى المستعمل النهائي، وزيادة كفاءة تخزين الطاقة الناتجة لاستعمالها للأغراض المختلفة، وأخيرًا استعمالها في التطبيقات المختلفة بأكبر قدر من المرونة والكفاءة.

وعليه تنطلق هذه الدراسة من إشكالية رئيسية مفادها **البحث في كيفية مساهمة تقنية النانو في تدعيم تكنولوجيا الطاقات المتجددة لأغراض حماية البيئة.**

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج إحدى المواضيع المعاصرة والحديثة تلك المتعلقة بدور تكنولوجيا النانو في تفعيل دور الطاقات المتجددة، هذه الأخيرة التي أصبحت مطلبا حتميا فرضته العديد من الظروف والتغيرات التي نشهدها في ظل انخفاض أسعار النفط، ونضوب حقوله في العديد من مناطق العالم هذا من جهة، وكونها طاقات نظيفة غير ملوثة للبيئة من جهة أخرى.

من أجل معالجة إشكالية الدراسة والإلمام بكافة جوانبها، من خلال التطرق أولا إلى **التأصيل النظري الخاص بالطاقات المتجددة**، ثم عرض **ماهية تقنية النانو** ومن ثم إلقاء الضوء على **الدور الذي تلعبه في تدعيم كفاءة وفعالية الطاقات المتجددة وحماية البيئة**.

I – دور تقنية النانو تكنولوجي في تدعيم كفاءة وفعالية الطاقات المتجددة وحماية البيئة:

I.1- التأصيل النظري للطاقات المتجددة :

أ. تعريف الطاقات المتجددة:

عموما هي الطاقة المستمدة من الموارد الطبيعية المتجددة غير النافدة أي الطاقة المستدامة، حيث لا تنشأ عنها في العادة مخلفات كثاني أكسيد الكربون أو أي غازات ضارة تعمل على الاحتباس الحراري، فهي تمثل الطاقات التي يتم الحصول عليها من خلال تيارات الطاقة التي يتكرر وجودها في الطبيعة على نحو دوري طبيعي، ويتم توليدها من مصادر طبيعية غير تقليدية،

مستمرة ليست معرضة للنضوب، تحتاج فقط إلى عملية تحويل من طاقة طبيعية إلى أخرى يسهل استخدامها بواسطة تقنيات العصر[1].

حيث تعرفها الهيئة الحكومية الدولية المعنية بتغير المناخ (IPCC) على أنها كل طاقة يكون مصدرها شمسي، جيو فيزيائي أو بيولوجي والتي تتجدد في الطبيعة بوتيرة معادلة أو أكبر من نسب استعمالها، وتتولد من التيارات المتتالية والمتواصلة في الطبيعة كطاقة الكتلة الحيوية والطاقة الشمسية وطاقة باطن الأرض، حركة المياه، طاقة المد والجزر في المحيطات وطاقة الرياح، وتوجد العديد من الآليات التي تسمح بتحويل هذه المصادر إلى طاقات أولية كالحرارة والطاقة الكهربائية وإلى طاقة حركية باستخدام تكنولوجيات متعددة تسمح بتوفير خدمات الطاقة من وقود وكهرباء[2].

وعليه يمكن القول أن الطاقات المتجددة هي تلك الطاقات المستمدة من الموارد الطبيعية، قابلة للتجديد وغير قابلة للنفاذ، وهي بذلك تختلف اختلافا جوهريا عن الطاقات التقليدية المهددة بالنضوب كالوقود الأحفوري من نفط وفحم وغاز طبيعي، أو الوقود النووي. وأهم ما يميز هذه الطاقات بجانب أنها طاقات مستدامة، أنها طاقات نظيفة لا تخلف غازات سامة كثنائي أكسيد الكربون، ولا تؤثر سلبا على البيئة المحيطة بها.

ب. **خصائص الطاقات المتجددة :**

من خلال التعاريف السابقة، يتضح لنا أن الطاقات المتجددة تتميز بعدة خصائص نذكر منها[3]:

- الشمس هي المصدر الأساسي للطاقات المتجددة سواءا بصورة مباشرة أو غير مباشرة لذلك هناك من أطلق شعار" **الشمس أم الطاقات**".
- خلافا لمصادر الطاقة الأحفورية الناضبة، تمن علينا مختلف مصادر الطاقات المتجددة بطاقة متجددة بلا توقف أو انقطاع، طاقة لا خوف من نفادها[4].
- عكس الطاقات الأحفورية التي تزايدت التأكيدات حول تسببها في الكثير من المشاكل البيئية، فإن معظم الطاقات المتجددة نظيفة بيئيا، مما يعني عدم تخصيص مبالغ إضافية لمعالجة الآثار الخارجية[5].
- يمكن لبعض أنواع الطاقات المتجددة إنتاجها بشكل دائم على مدار اليوم، مثل طاقة المحيطات والوقود الحيوي، وإنتاج بعضها الأخر يكون متقطع، مثل الطاقة الشمسية وطاقة الرياح، وذلك لارتباطهما بظواهر مناخية متغيرة.
- استعمال المصادر البديلة من شأنه أن يؤدي إلى تنويع مصادر الطاقة وبالتالي تحقيق وفرة في المصادر التقليدية للطاقة، وتوفير احتياجات الطاقة لمختلف القطاعات الاقتصادية، بالإضافة إلى إمكانية تحقيق فائض في المستقبل من الطاقة الكهربائية المنتجة من هذه المصادر المتجددة لتصديرها[6].
- إن إنتاج الطاقات المتجددة يتطلب تقنيات جد متطورة، وبالتالي فهي تحتاج لموارد بشرية ذات خبرات عالية.
- تتوفر أشكال مختلفة من الطاقات المتجددة الأمر الذي يتطلب استخدام تكنولوجيا ملائمة لكل شكل منها.

ج. **دوافع التحول نحو الطاقات المتجددة**

رغم تعدد أسباب ودوافع حتمية التحول نحو الطاقات المتأتية من المصادر النظيفة والمتجددة، إلا أنّ هنالك تقارب كبير في تحديدها حسب العديد من الباحثين والمهتمين بالموضوع، والتي يمكن إيجازها وتلخيصها في النقاط التالية[7]:

- **تغير المناخ**: لقد أدى التوجه نحو تطوير الصناعة إلى استخراج وحرق مليارات الأطنان من الوقود الأحفوري لتوليد الطاقة، هذه الأنواع من الموارد الأحفورية أطلقت غازات تحبس الحرارة كثاني أكسيد الكربون، وهي من أهم الأسباب تغير المناخ حيث تمكنت هذه الغازات من رفع حرارة الكوكب إلى 1.2 درجة مئوية مقارنة بمستويات ما قبل الثورة الصناعية. كما تسبب التغير المناخي في وفاة نحو 4400 شخص يوميا، وحكم على عدد من الأنواع الحية البرية بالانقراض، إضافة إلى أنه بدأ يكبد صناعات العالم خسارات بمليارات الدولارات كالصناعات الزراعية. وفي غياب تدخلات فعالة، سيرتفع عدد

الأشخاص الذين يعانون من سوء التغذية، وسيعاني عدد منهم من ضغط مائي مستقبلا، وبالتالي سيسهم التغيير المناخي في زيادة العبء الصحي.

- **استمرار النمو الإقتصادي**: فمن المتوقع أن ينمو الاقتصاد العالمي أربعة أمثال بحلول عام 2050، وما لم تحدث تغيرات تحويلية، فإن الطلب على الطاقة وانبعاثات ثاني أكسيد الكربون ذات الصلة بالطاقة سيتضاعفان أكثر.
- **المخاوف الدولية من نضوب موارد الوقود الأحفوري**، حيث يعتبر الوقود الأحفوري من المصادر الناضبة أو القابلة للاستنفاذ، ذلك أن هذه الموارد تستخدم بوتيرة أسرع مما تستطيع الطبيعة إعادة إنتاجها أو استكمالها، ولقد حذرت العديد من الجهات و العلماء والمنظمات والشركات من خطر النضوب داعية الدول والحكومات في نفس الوقت إلى ترشيد استهلاك الطاقة وتبني استخدام مصادر الطاقة المتجددة. فبلغ متوسط استهلاك العالم من النفط الخام أكثر من 4,80 مليون برميل في اليوم الواحد في عام2010 وهذا يعني أن العالم يستهلك قرابة 30 مليار برميل من النفط الخام سنويا، وبمقارنتها مع إجمالي احتياطي العالم المؤكد من النفط لسنة 2015 أين قدر بـ1697.5 مليار، فهذا يعني نفاد الاحتياطات العالمية من النفط الخام بعد قرابة نصف قرن بافتراض بقاء العالم على نفس مقدار استهلاكه في عام 2010 ، مما يهدد أمن الطاقة العالمي،[8] ومن هذا المنطلق فإن إيجاد مصدر بديل للنفط، لم يعد اختياراً بقدر ما أصبح طريقاً حتمياً وهدفاً إستراتيجياً تسعى إليه الآن أغلب بلدان العالم خاصة المتقدمة والمستوردة للنفط.
- **النمو الديموغرافي:** بما أن عدد سكان العالم بازدياد مستمر ومطرد فإنه سيفوق القدرة الاستيعابية للكرة الأرضية وبالتالي فإن عدد السنوات المتوقعة لقدرة لمصادر الطاقة التقليدية على سد احتياجات البشرية سوف يقل. وبناءاً على ذلك يمكن وبعملية حسابية بسيطة آخذين بعين الاعتبار عام 1987 م كنقطة مرجعية،[9]. وزيادة النمو السكاني للعالم حيث يقدر حاليا بحوالي5. 7 مليار نسمة والذي يقدر أن يصل إلى 10 مليار نسمة بنهاية هذا القرن،[10] فإن الطاقة المتوفرة ستكفي فقط لثلاثة مليارات نسمة. وهذا يعني ببساطة أن حوالي ثلثي سكان العالم سيصبحون بدون مصدر للطاقة.[11]

د. **مصادر الطاقات المتجددة**

مصادر الطاقة المتجددة هي مصادر لا تنضب أبدا على عكس مصادر الطاقة التقليدية، ومن بين هاته المصادر الطاقوية المتجددة: الشمس والرياح وحرارة الأرض والمياه والنباتات أو حتى النفايات.

- **الطاقة الشمسية:** يتم استغلال الطاقة الشمسية، إما عن طريق استخدام الحرارة الشمسية لتسخين ناقل ما للحرارة لكي يستهلك هذه الحرارة إما مباشرة أو من أجل تحويلها إلى أشكال أخرى للطاقة وبالدرجة الأولى إلى طاقة كهربائية[12]. وهي من أهم مصادر الطاقات المتجددة والبدلية وأقلها تكلفة، حيث زادت السوق ما يقارب من 50٪ من الطاقة الإنتاجية أي ما لا يقل عن 75 غودك - ما يعادلها إلى أكثر من 31،000 الألواح الشمسية المثبتة كل ساعة، وبذلك يكون قد ارتفع المجموع العالمي إلى 303 غودك على الأقل. وتعد الصين المُنتج الأكبر للطاقة الشمسية في العالم بتحقيقها رقماً قياسياً جديداً في مجال الطاقة الشمسية. وبناءً على المعطيات التي نشرتها إدارة الطاقة الوطنية NEA في الصين، فإن البلاد قد أنتجت في 2016 ضعف ما أنتجته في العام الذي سبقه، باستطاعة وصلت حتى 77.42 جيجا واط في نهاية العام الماضي، وولدت طاقة بقيمة 66.2 مليار كيلوواط ساعي .وعلى الرغم من ضخامة هذا الرقم، إلا أنه نسبة ضئيلة مقارنةً بعدد السكان في الصين، وكونها أكبر بلد صناعي في العالم، فذلك يعادل 1% فقط من إنتاج البلد الكلي للطاقة.
- **طاقة الكتلة الحيوية _الوقود الحيوي_ :** هي الطاقة المستمدة من الكائنات الحية سواء النباتية أو الحيوانية منها، وهي أحد أهم مصادر الطاقة المتجددة. فهو وقود نظيف يعتمد إنتاجه في الأساس على تحويل الكتلة الحيوية سواء كانت

ممثلة في صورة حبوب ومحاصيل زراعية إلى إيثانول كحولي أو ديزل عضوي مما يعني إمكانية استخدامها في الإنارة وتسيير المركبات وإدارة المولدات، وهذا ما يحدث وعلى نطاق واسع في دول كثيرة أبرزها الولايات المتحدة الأمريكية والبرازيل وألمانيا والسويد وكندا والصين والهند.[13] حيث بلغ إجمالي الطاقة المنتجة من طاقة الكتلة الحيوية على مستوى العالم سنة 2015 نحو 464 تيرا واط/ساعة وبلغ معدل نمو استخدام الكتلة الحيوية في إنتاج الطاقة حوالي 1.2% وهو معدل ثابت منذ عام 2010.

- **الطاقة المائية:** تهدف إلى توليد الطاقة من المياه، حيث تحتوي المياه المتحرّكة على مخزون ضخم من الطاقة الطبيعيّة، سواء أكانت المياه جزءاً من نهرٍ جارٍ أو أمواجاً في المحيط. ويمكن تسخير هذه الطاقة وتحويلها إلى كهرباء علماً أن توليد الطاقة من المياه لا يؤدّي إلى انبعاث غازات الدفيئة. كذلك هي مصدر طاقة قابل للتجديد لأنّ المياه تتجدد باستمرار بفضل دورة الأرض الهيدرولوجيّة. كلّ ما يحتاجه نظام توليد الكهرباء من المياه هو مصدر دائم للمياه الجارية كالجدول أو النهر. وخلافاً للطاقة الشمسيّة أو طاقة الريح، يمكن للمياه أن تولّد الطاقة بشكل مستمر ومتواصل، بمعدّل 24 ساعة في اليوم. هذا ويقدّر المجلس العالمي للطاقة قدرة الموج على إنتاج الطاقة باثنين تيراواط في العام، أي ضعف إنتاج العالم الحالي من الكهرباء، وما يعادل الطاقة التي تنتجها ألفي محطة نفط، غاز، فحم، وطاقة نوويّة. ويمكن أن تزيد الطاقة الإجمالية القابلة للتجديد في محيطات العالم على ما يفوق حاجة العالم الحاليّة للطاقة بخمسة آلاف مرّة، إذا ما تمّ تسخيرها. وتعد الطاقة الكهرومائية في الوقت الراهن المصدر المتجدد الرائد لتوليد الكهرباء على مستوى العالم وتوفر حوالي 71% من إنتاج الكهرباء من المصادر المتجددة. وتقدر كمية الطاقة الكهرومائية المركبة المنتجة عام2015 بحوالي 1064 غيغا واط، وتمثل نحو 16.4% من إجمالي الطاقة الكهربائية المنتجة من جميع أنواع مصادر الطاقة التقليدية[14] كما قدر إجمالي إنتاج الدول العربية من الطاقات الكهرومائية المركبة لعام 2015والتي بلغت حوالي000 11ميغاواط وبنسبه بلغت نحو0.1 % من الإنتاج العالمي من الطاقة الكهربائية المركبة.[15]
- **الطاقة الجوفية:** يقصد بالطاقة الحرارية الأرضية الجوفية، الحرارة المخزونة تحت سطح الأرض، وهي تزداد مع زيادة العمق، وتخرج من جوف الأرض عن طريق الاتصال والنقل الحراري، ويمكن استغلالها بالطرق الفنية المتوفرة وبصورة اقتصادية. وقد أجريت أول تجربة لتوليد الكهرباء عن طريق بخار جوف الأرض، في إيطاليا عام 1904 بطاقة إنتاجية 280 ألف كيلووات .كما توجد محطات توليد كهربائية تعمل بالحرارة الجوفية في المكسيك، أيسلندا، نيوزلندا، اليابان، روسيا، والولايات المتحدة (في شمال سان فرانسيسكو)، أما على مستوى الدول العربية فنجد مثل هذا المصدر في بعض الدول، كجيبوتي، الجزائر، اليمن، المغرب والسعودية وبصورة أقل في الأردن، مصر، والسودان، وتونس[16]. هذا، وشهدت صناعة الطاقة الحرارية الأرضية تقدما محرز في عام 2016، بالرغم من التحديات التي تواجهها هذه الصناعة المثقلة بالمخاطر العالية والكامنة في استكشاف الطاقة الحرارية الأرضية وتطوير المشاريع، وما يرتبط بذلك من نقص في التخفيف من حدة المخاطر، والقيود المفروضة على التمويل والعيب التنافسي بالنسبة للغاز الطبيعي منخفض التكلفة. لكن وبالرغم من هاته العقبات إلا كل من إندونيسيا وتركيا استطاعت أن تولد حوالي 200 ميغاواط، وهو ما يمثل الجزء الأكبر من الإضافات لعام 2016 لمجموع من 13.5 ميغاواط، أما على الصعيد العالمي، فتم إنتاج ما يقدر ب 78 تيراواط / ساعة من الطاقة الحرارية الأرضية.
- **طاقة الرياح:** هي الطاقة المتولدة من تحريك مراوح عملاقة مثبتة على أعمدة بأماكن مرتفعة بفعل الهواء، ويتم إنتاج الطاقة الكهربائية من الرياح بواسطة المراوح والتي تشكل كمحركات أو توربينات، وهذا الدوران يشغل التوربينات فتنتج طاقة كهربائية، وتعتمد كمية الطاقة المنتجة من توربين الرياح على سرعة الرياح وقطر الذراع،كما أن سرعة الرياح تزداد مع الارتفاع عن سطح الأرض، ويتم وضع تلك التوربينات بأعداد كبيرة على مساحات واسعة من الأرض لإنتاج أكبر كمية من

الكهرباء[17]. كما تستطيع التوربينات كبيرة الحجم المصممة لمؤسسات إنتاج الكهرباء للاستعمال العام لتوليد ما بين 650 كيلوواط و1.5 ميغاواط[18].

2.I - ماهية تقنية النانو تكنولوجي

تعتبر تقنية النانو أو التقنية متناهية الصغر من أحدث التقنيات العلمية التي يجب الإحاطة بمفهومها والوقوف على مجالات تطبيقاتها خاصة في مجال الطاقات المتجددة وحماية البيئة.

أ. مفهوم تقنية النانو:

هناك من يشير إلى أن كلمة نانو **Nano** في أصلها هي كلمة إغريقية مشتقة من الأصل **"Nanos"** وتعنى القزم، وتستخدم في العلوم للدلالة على جزء من البليون من شيء معين مثل الكتلة والمسافة[19]. وتستعمل كلمة نانو في الرياضيات للتعبير عن الجزء من المليار من وحدة القياس، وهو ما يعادل طول خمس ذرات إذا وضعت الواحدة تلو الأخرى.

فالنانو هي أصغر وحدة قياس مترية وتعادل واحد من ألف مليون من المتر، أي واحد من مليار من المتر، ويمثل ذلك أدق وحدة قياس مترية معروفة حتى الآن، والنانومتر يعادل عشرة أضعاف وحدة القياس الذري المعروفة بالأنجستروم، وحجم النانو أصغر بحوالي 80.000 مرة من قطر شعرة الرأس، فهي حقا تقنية المنمنمات[20]. ويمكن أن تصف كل شيء صغير ودقيق، ومن هنا يمكن القول أن مصطلح **Nanotechnology** يعنى به تقنية المواد متناهية الصغر.

وتقنية النانو هي تقنية مستحدثة، مشتقة من النانومتر، لا يوجد تعريف متفق عليه حتى الآن لهذه التقنية، ذلك لأن التعاريف المطروحة تختلف باختلاف طبيعة التعامل مع هذه التقنية، وكذلك تختلف باختلاف المجال الذي تطبق فيه هذه التقنية.

يعد العالم نوريو تانفيشي أول من حاول تعريف تقنية النانو، كان ذلك عام 1974، حيث وصفها بأنها "عبارة عن مجموعة من عمليات الفصل والتكوين والدمج للمواد على مستوى الذرات أو الجزئيات[21]". بعد ذلك قام عدد من العلماء والهيئات والمنظمات بمحاولة وضع تعريف شامل لتقنية النانو، ومن هنا جاء تعريفها على أنها " التقنية التي تعطينا القدرة على التحكم المباشر في المواد والأجهزة التي أبعادها تقل عن 100 نانومتر وذلك بتصنيعها وبمراقبتها وقياس ودراسة خصائصها". وهذا هو التعريف الأكثر شمولا وقبولا في الأوساط العلمية. كما تستخدم كلمة النانو التكنولوجي أيضا، ويعنى بها تقنية المواد المتناهية الصغر أو التكنولوجيا المجهرية الدقيقة أو تكنولوجيات المنمنات[22].

ب. آليات عمل تقنية النانو:

يعتمد أساس عمل تقنية النانو على إعادة ترتيب الذرات لتصنيع جزيئات جديدة ذات مواصفات جديدة محددة ومخطط لها. ومن المعروف أن ترتيب الذرات في الجزيء بصورة معينة يعطي تلك الجزيئة صفات فيزيائية وكيميائية ميعنة، وأن هذه الصفات تعتمد كليا على الترتيب الذي تتخذه الذرات لتشكيل تلك الجزئية، وأفضل مثال على ذلك أن حجر الألماس والفحم كلاهما مصنوعان من الكربون، غير أن ترتيب الذرات في جزيء الألماس يختلف عن ترتيب الذرات في الفحم. والخاصية التي يتسند إليها هذا العلم تتمثل في أنه كلما صغر حجم الحبيبات زادت نسبة المساحة السطحية إلى الحجم والتي وجد أنها تساعد على سرعة التفاعلات الكيميائية، وكذلك حقيقة بروز أكبر لبعض الظاهر الفيزيائية، وهذه التأثيرات لا تظهر بالذهاب من الأحجام الاعتيادية إلى مقياس الميكرو ولكن تظهر بالوصول إلى مقياس النانو[23].

ج. أسباب الاهتمام بتقنية النانو:

يرجع الاهتمام العالمي الكبير بتقنية النانو إلى جملة من الأسباب، لعل أهمها[24]:

- أن ظاهرة الحيز النانوني واعدة بكثير من التطبيقات والاستخدامات التي ستغير من المفاهيم التقليدية للتصنيع، الصحة والعلاج، الطاقة والمياه، والبيئة، والتي استطاعت أن تطلق سيلا من التقنيات، المنتجات والخدمات قدرت بحوالي 1-2.6- ترليون دولار سنة 2015، وخلق أكثر من سبعة ملايين فرصة عمل. ومن الأمثلة على ذلك التصنيع الكيماوي

استخدام التجميع الجزيئي المصمم، وغيرها من التطبيقات والاستخدامات الأخرى في الطاقة والمعلومات والفضاء والغذاء ...إلخ.

- بداية النموذج الصناعي الجديد والتسويق لهذه التقنيات. لذلك تضغط الحكومات في الدول المتقدمة بشكل مستمر وبأسرع ما يمكن لتطوير علوم وتقنية النانو، وتجدر الشارة إلى أن هذه البرامج قد بدأت تأخذ طريقها في هذه الدول بقوة وسرعة شديدتين، حيث تم الإعلان عنها في اليابان شهر أفريل من سنة 2001، وفي كوريا في جويلية من نفس السنة، الصين سنة 2002، والتايوان في شهر سبتمبر من سنة 2002. ولعل أول وأهم هذه البرامج هي المبادرة الوطنية لتقنية النانو التي أعلن عليها في الولايات المتحدة في شهر فيفري سنة 2000.

I.3 - دور تقنية النانو في تدعيم كفاءة وفعالية الطاقات المتجددة وحماية البيئة:

أ. دور تقنية النانو في حماية البيئة:

إن علوم وتقنيات النانو لها إمكانيات كبيرة لإصحاح البيئة ومعالجتها من التلوث الناجم عن الأنشطة الزراعية والصناعية والإسكان وغيرها. فالجسيمات النانونية تمثل جيلاً جديدًا من التقنيات النانونية التي تعمل على معالجة البيئة وإصحاحها من التلوث ولها مجموعة من الحلول قليلة التكاليف لمشاكل تنظيف البيئة. أحد هذه الجسيمات هي الجسيمات النانونية للحديد التي لها مساحة سطح كبيرة ونشاط سطحي عالٍ وبنفس الوقت فهي تعطي مرونة عالية للتطبيقات في الموقع. وهناك تنوع كبير من المنتجات النانونية التى أثبتت التجارب قدرتها على إزالة التلوث وتنظيف البيئة، وكذلك فإن الأغشية ذات المسامات النانونية والمرشحات تزيل الملوثات من الوسط المائي والغازي وبالمثل المحفزات النانونية والجسيمات النانونية المغناطيسية تعمل على تحليل الملوثات وإزالتها، وتستخدم تقنيات التوصيل النانوي لتوصيل الكبسولات النانونية التي تعمل على القضاء على الأجسام البيولوجية والكيميائية الملوثة للأراضي الزراعية[25]. وأحد أهم هذه التطبيقات التي تساهم في حماية البيئة هي[26]:

- **حل مشكل تلوث المياه:** إن حل مشكلة تلوث المياه الجوفية بالطرق التقليدية باهضة التكاليف، وتحتاج إلى عقود من السنين، لكن ظهور تقنية النانو خلال العقدين الماضين، وتطبيقاتها قدمت حلا لمعالجة تلك المشكلة العالمية، من خلال حبيبات نانونية من أشباه الفلزات وبعض الفلزات وخصوصا الحديد ذو التكافؤ الصفري الذي يستخدم في تقنية مياه الشرب والمياه الجوفية. حيث يعمل الحديد الصفري بكفاءة عالية لتنقية المياه الملوثة، خصوصا عندما تصغر أقطار ذرات الحديد ما دون 10 نانومتر، فتزداد كثافتها (أي زيادة عدد ذرات الحديد ذات التكافؤ الصفري) داخل سطح الحبيبة النانوية المتناهية في الصغر، وهذا ما يضاعف من نشاطها الكيميائي في تخليص المياه من ملوثاتها كما يلي:

أ. بالنسبة إلى المركبات الهالوجينية العضوية السامة رابع كلوريد الكربون، يعمل الحديد الصفري على تكسير جزيئاتها، ونزع الكلور منها، وتحويلها إلى مركبات عضوية أبسط لا تضر الإنسان ولا بيئته.

ب. نزع الأكسجين من أكاسيد النتروجين السامة، ويحولها إلى نتروجين يماثل النتروجين الموجود في الهواء الجوي.

ت. يؤكسد العناصر الثقيلة الموجودة في الماء، وخصوصا الزرنيخ الذي يسبب السرطان، ويحولها إلى أكاسيد غير ضارة.

أما في حالة المياه الجوفية الملوثة فإن ضخ الحديد ذات التكافؤ الصفري والمتناهية الصغر، يسهل عليها التغلغل إلى داخل المياه الجوفية، وما إن تلتقي بالمركبات العضوية الملوثة للماء حتى تعمل على تكسير روابطها، وتحولها إلى مركبات عضوية غير ضارة وذلك بالأكسدة والاختزال لتلك المركبات.

- **تحلية المياه المالحة:** تسمح تكنولوجيا النانو بتقليل نسبة تكاليف تحلية المياه إلى 70% باستخدامها أنابيب الكربون النانونية في صناعة الأغشية كمرشحات جزيئية، بحيث تسمح هذه المرشحات لجزيئات الماء النقي بالمرور من خلالها، بينما تمنع جزيئات الأملاح الذائبة في الماء من المرور. وتزداد فعالية هذه الطريقة بإضافة حبيبات نانونية من الماغنسيوم mg وأحد أكاسيده، من أجل قتل الجراثيم والبكتيريا إن وجدت في الماء.

- **تنقية الهواء من الملوثات:** يمكن اعتبار الحبيبات النانونية لثاني أكسيد التيتانيوم TiO2، والتي لا تتعدى أقطارها 10 نانو متر بداية حل مشكلة تلوث الهواء، لأنها تعمل كمحفزات ضوئية للتخلص من أكاسيد النتروجين التي تلوث الهواء الجوي، وذلك بتكسير جزيئاتها إلى غاز الأكسجين O2 وغاز النتروجين N2 صديقي البيئة، كما وتستخدم هذه الحبيبات في أكسدة أبخرة الزئبق الصلب، الذي لا يلوث الهواء ولا يؤذي الإنسان، إضافة إلى ذلك تستخدم حبيبات أكسيد التيتانيوم التي لا تزيد أقطارها عن 50 نانومتر في حجب الأشعة فوق البنفسجية الموجودة في الضوء، والتي تسبب زيادتها سرطان الجلد، لذا فهي تدخل في بفاعلية في تحضير مستحضرات التجميل، وخصوصا مراهم الوقاية من الشمس، ومقاومة التجاعيد الناتجة عن التقدم في العمر.

ب.تطبيقات تقنية النانو في مجال الطاقة بصفة عامة

إن تكنولوجيا النانو توفر القدرة على تعزيز استخدام الطاقة في جميع فروع الصناعة والاستفادة اقتصاديا من إنتاج الطاقة من مصادر متجددة. وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

أ. **مصادر الطاقة:** توفر تكنولوجيا النانو إمكانات تحسين وتطوير الطاقة التقليدية (الأحفورية والوقود النووي) ومصادر الطاقة المتجددة مثل الطاقة الشمسية والرياح والمياه والمد والجزر والكتلة الحيوية. كما يسمح استخدام النانو التكنولوجي أو المواد النانوية من الاستفادة المثلى في زيادة عمر وكفاءة النظم التقليدية المستخدمة لإنتاج البترول والغاز الطبيعي وأيضا تقليل التكلفة وذلك من خلال تطوير حقول النفط والغاز الطبيعي. أما بالنسبة لتوليد الطاقة الكهربائية من الرياح، فيتم استخدام المواد النانوية في تصنيع الجزء الدوار وذلك لتقليل وزنه وأيضا مقاومته للتآكل. كما تلعب تكنولوجيا النانو دورا هاما في مجال إنتاج الطاقة الكهروبائية من الطاقة الشمسية إذ تساهم في تصنيع الخلايا الشمسية بجميع أنواعها، سواء خلايا السيلكون أو خلايا الأغشية الرقيقة أو الخلايا الشمسية الحساسة للصبغة. وهو ما يؤدي إلى زيادة الكفاءة وأيضا قلة التكلفة، كما تساهم في تصنيع الخلايا الشمسية المرنة أي المصنعة على أغشية بوليمرية[27].

ب. **تحويل الطاقة:** تحويل مصادر الطاقة التقليدية إلى طاقة كهربائية وحرارية يتطلب أقصة قدر من الكفاءة، فزيادة كفاءة محطات الطاقة وخاصة محطات الغاز التي تعتمد على الوقود الأحفوري والطاقة البخارية يمكن أن تساعد في تجنب كميات كبيرة من انبعاثات ثاني أكسيد الكربون ذو التأثير الضار على البيئة وذلك باستخدام تكنولوجيا النانو في عمليات العزل الحراري وأيضا الحماية من التآكل. كما يمكن استخدام الأغشية المصنعة من مواد نانوية في عمليات فصل وتخزين ثاني أكسيد الكربون الناتج من محطات توليد الطاقة التي تعمل بالفحم، وذلك لجعل مهمة توليد الطاقة تتم بأقل كمية من غاز ثاني أكسيد الكربون. ويمكن تكثيف إنتاج الطاقة الكهربائية من الطاقة الكيميائية عن طريق خلايا الوقود (خلايا كهروكيميائية)[28].

ت. **توزيع الطاقة:** يتم فقدان نسبة من الطاقة خلال عملية التوزيع الحالية، أما باستخدام المواد النانوية فائقة التوصيل الكهربائي مثل أنابيب الكربون النانوية والتي يمكن أن تستخدم في الكابلات الكهربائية وخطوط الكهرباء فذلك يقلل من معدل الفقد. على المدى البعيد، يتم إعطاء خيارات لنقل الطاقة بطرق لاسلكية، على سبيل المثال، من خلال الليزر، والموجات الدقيقة أو الرنين المغناطيسي. وتوزيع الطاقة الكهربائية في المستقبل يتطلب زيادة كفاءة أنظمة الطاقة وتوفير ديناميكية تحميل وزيادة إمدادات الطاقة مع آليات سعر مرنة فضلا عن إمكانية تغذية من خلال عدد من المصادر المحلية للطاقة المتجددة ويمكن أن تساهم تكنولوجيا النانو بشكل حاسم في تحقيق هذه الرؤية[29].

ث. **تخزين الطاقة:** تستخدم تقنية النانو لزيادة معدل تخزين الطاقة الكهربائية في البطاريات والمكثفات الفائقة. تعتبر بطاريات أيون اليثيوم بالبديل الأكثر وعدا لتوليد وتخزين الطاقة الكهربائية وذلك بتحسين قدرة وسلامة البطاريات.

وعلى المدى الطويل فإن استخدام أنظمة لتوليد وتخزين الطاقة الصديقة للبيئة تمثل تطبيقا مهما لتكنولوجيا النانو. كذلك، يمكن أن ينخفض الطلب على الطاقة في المباني بشكل كبير، عن طريق استخدام مواد لتخزين الحرارة، كمخازن الإمتزاز باستخدام nanoporous materials مثل الزيول Zeolite، التي يمكن تطبيقها في تخزين الحرارة في شبكات التدفئة المركزية أو في الصناعة[30].

ج. **استخدام الطاقة:** توفر تكنولوجيا النانو العديد من الأساليب لتوفير الطاقة وذلك عن طريق تحسين كفاءة استخدام الطاقة وتجنب استهلاك الطاقة غير الضروري. ومن الأمثلة على ذلك الحد من استهلاك الوقود في السيارات من خلال مواد البناء خفيفة الوزن على أساس nanocomposites، والتحسين في عملية احتراق الوقود بإضافة بعض المواد النانوية، استخدام وتصنيع المحركات والمركبات من مواد نانوية أخف وزنا ما يجعلها أقل استهلاكا للوقود مثلا[31].

ج.دور تقنية النانو في تدعيم بعض مصادر الطاقات المتجددة

من الفوائد البيئية لتقنية النانو، أنه لها تأثير عظيم على إنتاج الطاقة النظيفة، فالأبحاث الجارية تستهدف الاستفادة من المواد النانوية لأغراض تتضمن خلايا شمسية أكثر كفاءة، وأيضاً خلايا وقود عملية وكذلك بطاريات صديقة للبيئة، وتتمثل أكثر مشروعات تقنية الصغائر تقدماً، تلك المرتبطة بمجال الطاقة وعمليات التخزين والتحويل وتحسينات التصنيع، وفيما يلي سنتناول بعض من مصادر الطاقة المتجددة التي ساعدت تلك التقنية في تحديثها وهى طاقة الشمس، وطاقة الرياح، والطاقة الهيدروجينية وذلك على التفصيل التالي:[32]

- **الطاقة الشمسية:** ساد الاعتقاد مع بداية القرن العشرين بأن الأجهزة القائمة على الإلكترونيات النانوية ستمكن من تصنيع المزيد من الخلايا الشمسية، بالإضافة إلى أنه سيكون لها عظيم الأثر في مواجهة متطلبات الطاقة العالمية. وأصبح الآن من الممكن بفضل هذه التقنية تحسين أداء الخلايا الشمسية المعتمدة على أشباه الموصلات ليصبح بالإمكان الاعتماد عليها كمصدر مناسب لتوليد الطاقة الكهربية من أشعة الشمس بكفاءة تحويل عالية. استبدلت تقنية النانو المواد شبه الموصلة بخلايا شمسية من مواد عضوية رخيصة وكفاءة أعلى. تستطيع ألواح الخلايا الشمسية المطلية بمواد نانوية من توفير طاقة بمقدار 220 Watt، وهي قيمة أعلى بثلاثة مرات من القيمة التي نحصل عليها من الخلايا الشمسية التقليدي .وأول نموذج عملي للنوع الجديد من الخلايا الشمسية تم ترخيصه للاستخدام، قادر على تزويد طاقة بمقدار 1500 DDC تعرف هذه الخلايا باسم Nanosolar وهو اسم الشركة التي تنتج هذه الألواح.[33]

كما يتم تطبيق تقنية النانو في مجال الطاقة الشمسية عن طريق دمج جزيئات النانو في لوحات السيلكون من خلال طبقة رقيقة للخلايا الشمسية، وتستخدم في ذلك أسطوانات مجوفة. أنابيب النانو. وهى عبارة عن (الفوليرينات، الفضة، وتلوريد الكادميوم، وثانى اكسيد التيتانيوم). وذلك لزيادة كفاءة الألواح الشمسية في امتصاص موجات مختلفة من الضوء وهذا ما يميزها عن غيرها من ألواح الشمس الاعتيادية، وبمعنى أخر فإن ألواح الخلايا الشمسية المعتمدة على النانو التكنولوجي تصنع من خلال شرائح من المواد النانوية متطورة، ومطعمة بنقاط تعمل بتقنيات الفيزياء الكمومية وتسمى باختصار (نقاط الكوانتم QD)، ومن المتوقع أن يتضاعف ما تنتجه خلايا الشمس من الكهرباء، وتعتبر هذه النقاط هي مواد متناهية الصغر تأتى من الرصاص والسيلينيوم الكادميوم، أي لا يتعدى قطر النقطة أجزاء من البليون من المتر.

وفي هذا الصدد عرض العالم الأمريكي لاري كازمارسكي رئيس مركز أبحاث الخلايا الشمسية في وزارة الطاقة الأمريكية الاتجاهات الحديثة لاستخدام النانو التكنولوجي ومواد جديدة في تصنيع الخلايا والتي تقفز بالكفاءة من نسبة 5% إلي 6% إلي حوالي 50- 60%. وبغرض التوجيه الأوتوماتيكي للخلايا الكهروضوئية الشمسية لزيادة كفاءة الطاقة وتوفيرها.[34]

كما تمكن فريق من الباحثين السعوديين بقيادة العالم الفيزيائي الأمريكي الفلسطيني الأصل منير نايفة من تطوير خلايا شمسية باستخدام تقنية النانو التكنولوجي، واكتشف الفريق الذي شارك فيه باحثون من جامعة ألينوي الأمريكية أنه عند

وضع غشاء رقيق للغاية من دقائق السيلكون المجهرية في داخل الخلايا الشمسية السيليكونية، تزداد الطاقة التحويلية لتلك الخلايا بشكل كبير تزيد عن 60% على نطاق الأشعة فوق البنفسجية وبنسبة تصل إلى 10% على نطاق الضوء المرئي[35].

ويعمل حاليا فريق من العلماء الأتراك، مكون من 10 مختصين، برئاسة الأستاذ في جامعة أتاتورك، البروفيسور أوميد دمير، على تطوير المشروع، الذي يحمل اسم «الجيل الجديد من إلكترودات (القطب الكهربائي) مركبة نانوية من أجل خلايا شمسية مزودة بجسيمات الكمومية (مثل الإلكترونات أو النترونات أو الفوتونات) ، لإنتاج ألواح طاقة شمسية متطورة، ذات قدرة عالية على توليد الكهرباء، بتقنية النانو، حيث يمكن للمتر الواحد منها، إنتاج ما تنتجه ألواح طاقة شمسية، تصل مساحتها مليون متر مربع، وذلك انطلاقًا من الحاجة المتزايدة للطاقة، من مصادر نظيفة ومستدامة.

والهدف الأساسي للمشروع، تأمين توليد الكهرباء من الطاقة الشمسية، عبر تشكيل جيل جديد من الإلكترودات، فهم يخططون لإنتاج ألواح أكسيد معادن، مغطاة بجسيمات كمومية، كمواد شبه موصلة، لا تتجاوز أحجامها حجم الذرة، بدل استخدام ألواح تقليدية تستخدم في توليد الكهرباء من الطاقة الشمسية.

والذي يساهم في تأمين توليد الكهرباء من ألواح طاقة شمسية، مغطاة بجسيمات الكمومية، يبلغ مساحتها مترا مربعا واحدا، بمعدل ما تنتجه ألواح طاقة شمسية، تصل مساحتها 100 هكتار، في الوقت الراهن. فهذا النوع من المواد، سيتيح إمكانية إنتاج وتحول كبير، في مساحات صغيرة، لأنها مصنوعة بتقنية النانو، وتعتبر هذه المواد خلايا شمسية من الجيل الثالث، ويمكن لها خفض المساحة التي نحصل منها على الإنتاج، من مليون متر مربع، إلى متر مربع.[36]

- **طاقة الرياح**: عند الحديث عن طاقة الرياح باستخدام النانوت كنولوجي فإننا نجد، أن هذه التقنية ساهمت في تصنيع تربينات رياح متقدمة جداً، قابله للتعديل وسريعة التركيب، لدرجة أن توربين رياح واحد معدل بهذه التقنية أكثر قوة مما كان يعادله منذ عقدين سابقين، وقد تم ربط هذه التقنية بمحطات الرياح من خلال استبدال الألياف الزجاجية أو الألمونيوم المستخدمة في ريشة التوربين المولد للطاقة الكهربائية بأنابيب الكربون النانوية، وهى عبارة عن أسطوانات مصنوعة من ذرات الكربون سمكها أرق بعشرة آلاف من الشعر البشرى، لها خصائص كهربائية فريدة من نوعها. كما ساهمت تلك التقنية في التغلب على المعوقات المتعلقة بالاحتكاك في التربينات، بمعالجتها من خلال تشحيم المراوح بمواد نانوية، وطلاء المراوح بمواد متناهية في الصغر مضادة للماء لتفادى الظروف المناخية الصعبة كالجليد والرطوبة، كما استخدمت أجهزة استشعار للتنبيه عن أعطال نظام التربينات.
- **طاقة الهيدروجين**: قام العلماء عام 2005 بجامعة تورنتو بتطوير جزيئية نانوية قابلة للرش على السطح، تحول الهيدروجين في اللحظة إلى مجمع للطاقة. وتعد استخدام أنظمة الطاقة النانوية أكثر صداقة للبيئة، إذ تمثل إحدى نماذج الطاقة الصديقة للبيئة في استخدام خلية وقود تشتعل بواسطة الهيدروجين، والتي تنتج بصورة مثالية من الطاقات المتجددة، ولعل أفضل مادة نانوية مستخدمة بخلية الوقود تتمثل في المحفز المكون من جزيئات المعادن النبيلة (مثل الهليوم والنيون.... وغيرها) المدعومة بالكربون ذات قياسات 5.1 نانومتر، وتحتوي المواد المناسبة لتخزين الهيدروجين على عدد ضخم من المسام النانوية الصغيرة، ومن ثم يتم الاستفادة من العديد من المواد النانوية ومنها الأنابيب النانوية. كما قد تساهم تقنية النانو في زيادة تقليص الملوثات المنبعثة من محرك الاحتراق من خلال استخدام مرشحات المسام النانوية. وباستخدام الكترودات مصنعة من تراكيب نانوية ومحفزات ضوئية وأغشية نانوية أصبحت خلايا الوقود تتمتع بكفاءة تحويل الهيدروجين والأكسجين إلى كهرباء. حيث تمكنت شركة Schunk Bahn الألمانية من إنتاج خلايا وقود تتكون من ألواح ثنائية القطبية قادرة على إنتاج الطاقة الكهربية .يمكن استخدامها لتشغيل الأجهزة الكهربية في المستشفيات وأجهزة الكمبيوتر وأجهزة الجوال في حالة الطوارئ.
- **الوقود الحيوي:** في السنوات الأخيرة ظهرت قضية الوقود الحيوي وعلاقته بتهديد بالأمن الغذائي في العالم، وعندما تُستخدم المحاصيل في إنتاج الوقود الحيوي، فإن أول أثر مباشر لذلك يتمثل في تقليص الكميات المتاحة من الأغذية

والعلف. ويفضي ذلك بدوره إلى ارتفاع في الاسعار وانخفاض في الطلب علي الأغذية من جانب الفقراء. [37] ومن أجل التقليل من هذه السلبيات المقرونة باستخدام الوقود الحيوي تم إدخال تقنية النانو في المجال الزراعي وهو ما يسمى Agro-Nanotechnology للمساهمة في زيادة الإنتاج وحفظ الأغذية ومكافحة الآفات الحشرية وألاكاروسات ورصد أماكن تواجد الإصابات الحشرية داخل الحقول الزراعية وتقليل الفقد في المحاصيل الزراعية وتنقية التربة من العناصر الثقيلة التي تعيق امتصاص النباتات للعناصر الغذائية والماء كما تساعد في تنقية المياه من المواد الثقيلة العالقة بها بصورة تفوق عملية التناضح العكسي وبشكل أقل في التكلفة.

وحديثا، أمكن استخدام المواد النانوية في التسميد الزراعي كبديل فعال للأسمدة التقليدية وبأسعار تنافسية وبكميات أقل كما يمكن تخزينها لفترات أطول نتيجة ثباتها العالي تحت الظروف المختلفة؛ كما تدخل في عملية معالجة بعض المنتجات الثانوية الأقل أهمية من الناحية الاقتصادية من خلال ما يسمى Nano bioprocessing والوقاية من الأمراض الحشرية والمسببات الميكروبية من خلال تعزيز دفاعات النباتات بالتعديل الجيني داخل الخلية النباتية فيما يسمى Nanogenentic Modifiedأو التعديل في أشكال المبيدات لجعلها مركبات أكثر فاعلية وأقل ضررا وأوسع انتشارا فيما يسمى Nanocidesكما يمكن تخليق المواد النانويه من بعض النباتات مما يقلل أضرارها على الإنسان ويقلل من تكلفة استخلاصها مثل استخلاص السليكا ذات البنية النانوية من قش الأرز.[38]

كما طورت مجموعة شركة فيلبس منتج يجمع بين التقنية التقليدية مع تقنية النانو تعرف باسم فرن الحطب. وفي معظم الدول النامية لازال الكثيرون يعتمدون على الحطب في إعداد الطعام، وكثير من الأشخاص يتعرض لانبعاث الدخان الضار الناتج من احتراق الحطب الخشب. ونتيجة لذلك يقدر بحوالي مليون ونصف في الدول الفقيرة يموتون بسبب الغازات السامة المنبعثة من أماكن الاحتراق.

إن الموقد التكنولوجي الجديد مجهز به مولد كهروحراري بتقنية النانو، ينتج تيار كهربي من حرارة الاحتراق. يستخدم التيار الكهربي الناتج في تحريك الهواء ليحسن عملية احتراق الخشب. وبهذه الطريقة يقل استهلاك الحطب وكذلك تنعدم تقريبا الغازات المنبعثة بنسبة 81% هذا بالتأكيد ينعكس على صحة المستخدمين ويوفر استهلاك الأخشاب.

- **طاقة الهيدروجين:** يشهد العالم بسبب التطور التكنولوجي المتسارع ولادة مصدر جديد للطاقة سيعيد صياغة شكل الحضارة الإنسانية على وجه الأرض وهو توليد الطاقة من الهيدروجين الذي سيصبح الوقود الأبدي الذي لا ينفذ عبر العصور، وهو عنصر لا ينتج عن احتراقه أي انبعاثات ضارة بالبيئة.[39]

II – الطريقة والأدوات :

اقتضت طبيعة الدراسة الحالية استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي سيتم من خلاله إلقاء الضوء على ماهية كل من الطاقات المتجددة وتقنية النانو والالمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بها، ومن ثم تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه تقنية النانو تكنولوجي كآلية تساهم في تدعيم كفاءة وفعالية الطاقات عموما والطاقات المتجددة خصوصا، إضافة إلى دورها في حماية البيئة.

III– النتائج ومناقشتها :

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

- تعد تقنية النانو من أهم ما توصل إليه العلم الحديث، حيث يهتم علوم النانو بالبحث في خواص المادة ومعالجتها على المقياس الذري والجزيئي.
- يمكن استخدام النانو تكنولوجي في العديد من المجالات ولا سيما المجال الطاقوي، وذلك لما لهذه التقنية من قدرة على فهم المشاكل والتصدي لها على عند المستوى الجزيئي والذري للمادة بشكل اقتصادي ومستديم.

- تساعد تقنية النانو تكنولوجي في ضمان إمدادات الطاقة على الأمد البعيد وذلك من خلال من تطوير مصادر الطاقة الحالية بأعلى كفاءة ومراعاة البيئة واكتشاف مصادر جديدة وتطويرها، وزيادة كفاءة تحويل الطاقة من صورة إلى أخرى، وتقليل الفقد في الطاقات الناشئ عن النقل من المصدر إلى المستعمل النهائي، وزيادة كفاءة تخزين الطاقة لاستعمالها للأغراض المختلفة، وأخيرًا استعمالها في التطبيقات المختلفة بأكبر قدر من المرونة والكفاءة، وتقليل استهلاكها.
- إن أهمية استخدام تقنية النانو في مجال الطاقة المتجددة تكمن في تعزيز تقنيات توليد الطاقة من مصادر غير تقليدية وغير قابلة للاستنفاد مثل طاقة الشمس والرياح.
- تعتبر الطاقة النانوية طاقة صديقة للبيئة بخلاف باقي أنواع الطاقات، فالتقنيات النانوية تعمل على حماية البيئة ومعالجتها من التلوث وبأقل تكلفة ممكنة.

IV- الخلاصة:

يتبن جليا من خلال ما تقدم أن **لتقنية النانو أهمية بالغة في مجال الطاقات المتجددة**، حيث تكمن تلك الأهمية في تعزيز ودعم تقنيات وتكنولوجيا توليد الطاقة من مصادر غير تقليدية وغير قابلة للنفاذ مثل الطاقة الشمسية وطاقة الرياح...الخ. كما تساهم في تقليص استهلاك الطاقة وزيادة كفاءتها الإنتاجية إضافة إلى كونها تقنية صديقة للبيئة، حيث **تسمح هذه التقنية بحماية البيئة وتعزيز الاستدامة البيئية**، وذلك من خلال إما إنتاج مواد نانوية غير مضرة بالبيئة أو بصحة الإنسان، أو إنتاج منتجات نانوية توفر حلولا لمشاكل البيئة.

وفي ضوء ما سبق، توصي الدراسة ب:

- ضرورة استعانة أصحاب القرار في قطاع الطاقة بصفة عامة والطاقات المتجددة بصفة خاصة بالخبراء في تقنية النانو لضمان توافر القدرات البشرية والمؤسسية اللازمة.
- إنشاء آليات وطنية وإقليمية للتعاون في مجال تصنيع نظم ومعدات الطاقة المتجددة المتطورة بما يحقق التكامل بين مختلف القطاعات لسد الفجوة التكنولوجية بين الدول.
- تعزيز البحث العلمي ونقل المعرفة وتوطينها من خلال إقامة مراكز بحث بين الجامعات والمراكز البحثية المحلية والعالمية للحصول ومتابعة مستجدات ما يتم التوصل له في علم تقنيات النانو في مجال الطاقات المتجددة.
- عقد دورات تكوينية وتدريبية لإطارات ومهندسي قطاع الطاقة حول أهمية تقنية النانو وكيف الاستفادة منها في تفعيل الأداء الطاقوي.

- الإحالات والمراجع :

[1] شنبي صورية، عريوة محاد، الاستثمار في الطاقات البديلة في الجزائر واقع وأفاق، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي– جامعة المسيلة –العدد – 02 سبتمبر 2017 ، ص: 156.

[2] Idenhofer Ottmar, Renewable Energy Sources and Climate Change Mitigation : Summary For Policymakers and Technical summary : Special report of the intergovernmental panel on climate change, Cambridge University Press, 2012, p : 178.

[3] بوزيد سفيان ، محمد عيسى محمد محمود، آليات تطوير وتنمية استغلال الطاقات المتجددة في الجزائر، ص: 116.

[4] محمد مصطفي الخياط ، الطاقة البديلة ... تحديات وآمال ، مجلة السياسة الدولية، المجلد41، – العدد 164- ، أبريل 2006، ص: 8.

[5] سعود يوسف عياش، تكنولوجيا الطاقة البديلة، سلسلة عالم المعرفة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، رقم 38 ، عدد فبراير 1981، الكويت، ص: 325.

[6] محمد مداحي، عبد القادر خليل، فعالية التوجه للاستثمار في الطاقات المتجددة كإستراتيجية لتامين إمدادات الطاقة التقليدية –دراسة حالة الجزائر، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، 2014، ص: 50.

[7] بوزيد سفيان، محمد عيسى محمد محمود، مرجع سابق، ص: 118- 119.

[8] ثائر محي الدين عزت، مصادر الطاقة المتجددة:حقائق الحاضر وخيارات المستقبل، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 17، الإصدار العدد 64 ،2011، ص197.

[9] سهيل كيوان مدير مركز الطاقة، الطاقة المتجددة سر الاهتمام،إلى أين؟ جامعة العلوم والتكنولوجيا الأردنية ، الأردن، العدد الأول، يناير 2012، ص13.

[10] Report Of Royal Dutch Shell: Shell Energy Transitions And Portfolio Resilience, Pcoe/124048 , May 2016, P:7 .

[11] سهيل كيوان مرجع سابق ص13.

[12] مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات الموارد والبيئة، ص: 189.

[13] موسى الفياض، عبير أبو رمان، الوقود الحيوي الأفاق والمخاطر والفرص، المركز الوطني للبحث والإرشاد الزراعي /المملكة الأردنية الهاشمية، 2010، ص: 1.

[14] منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول أوبك، مرجع سابق، ص:156.

[15] IRENA, Renewable Energy in the Arab Region. Overview of Developments, International Renewable Energy Agency, Abu Dhabi, 2016, p : 11.

[16] مخلفي أمينة، النفط والطاقات البديلة المتجددة وغير المتجددة، مجلة الباحث، العدد 09 ، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011 ، ص: 07 .

[17] سليمان كعوان، أحمد جابة، تجربة الجزائر في استغلال الطاقة الشمسية وطاقة الرياح، مجلة اقتصاديات شمال إفريقي، العدد العاشر، ص: 130.

[18] فروحات حدة، الطاقات المتجددة كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 11 ، 2012، ص: 150.

[19] منير محمد سالم، طب النانو...الآفاق والمخاطر، مجلة عجمان للدراسات والبحوث، المجلد العاشر، العدد الأول، ص: 69.

[20] محمود محمد سليم صالح، تقنية النانو وعصر علمي جديد، ص:01.

[21] منير محمد سالم، مرجع سابق، ص: 72.

[22] المرجع نفسه.

[23] المرجع نفسه، ص: 80.

[24] نعيمة خالدي، مستقبل تطبيق تقنية النانو في تدعيم استخدام الطاقات البديلة لتحقيق التنمية المستدامة-بالاشارة إلى حالة الجزائر-، بحث وتنمية، ص:38.

[25] http://www.maaber.org/issue_september12/spotlights1.htm, consulté le 29-01-2018, à 20 :00hr.

[26] حسن عز الدين بلال، النانو وتطبيقاته، ص: 40-52.

[27] المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، دراسة تشخيصية لمسح الإمكانيات في مجال علوم وتقنيات النانو في الوطن العربي، مركز تميز الدراسات المتقدمة والمستقبلية، مصر، أبريل 2017، ص: 35.

[28] المرجع السابق، ص: 36.

[29] المرجع نفسه.

[30] المرجع السابق: ص: 37.

[31] المرجع نفسه.

[32] راجع كل من:

- شيماء جمال مجاهد ، مرجع سابق، ص 4.
- عمر عبد المجيد مصبح، مدى ملائمة التشريعات القانونية لنانو الطاقة المتجددة، (الواقع والمأمول)، المؤتمر السنوي الحادي والعشرين الطاقة بين القانون والاقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية القانون، الفترة من 20-21 مايو 2013، ص: 644-645.

[33] طارق بن طلق المطيري، دور تقنية النانو في الحد من الكوارث، ورقة عمل مقدمة للجنة الحلقة العلمية المنعقدة بكلية التدريب في جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية الجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا، أيام 6-8 فيفري 2012، ص: 26- 25.

[34] http://nanotechnology-for-life.blogspot.com/2011/07/blog-post_5845.html consulté le 21 janvier 2018.

[35] http://www.mawhopon.net consulté le 04 janvier 2018 .

[36] mugtama.com/news/itemlist.html?start=23580, consulté: le 23 janvier 2018.

[37] أعضاء اللجنة التوجيهية لفريق الخبراء الرفيع المستوى المعني بالأمن الغذائي والتغذية . لوقود الحيوي والأمن الغذائي يونيو/حزيران 2013، ص: 18.

[38] أحمد هاشم نانو تكنولوجى جديد فى المجال الزراعى. مقال متوفر على الموقع: http://agri.ahram.org.eg ، تاريخ الإطلاع: 3يناير 2016.

[39] شيماء جمال مجاهد ، التحليل الاقتصادي لأثر استخدام النانو تكنولوجي على اقتصاديات الطاقة المتجددة في ضوء إحكام اتفاقية التدريس، ص: 3. مقال متوفر على الموقع التالي: www.aladalacenter.com/index.php تم الاطلاع عليه يوم:15 جانفي 2018.

أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

The importance of accounting measurement with fair value under the International Accounting Standards (IAS/IFRS)

[1]حاج قويدر قورين ، [2]عمر عبو

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)

تاريخ الإرسال: 2019/07/04 تاريخ القبول: 2019/07/13 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص:

رغم أن التكلفة التاريخية تعتبر من أهم المبادئ التي تعتمد عليها المحاسبة في عملية القياس لقدرتها على تمثيل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، وهي ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، إلا أن عيوبها تظهر بعد مرور الزمن، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي، الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمته الحالية، خاصة في تقييم الأصول الثابتة والمالية بقيمها الحقيقية التي تعكس حقيقتها في الوقت الحالي، ونتيجة لذلك، بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق مبدأ القياس بالتكلفة التاريخية، ومن هنا تم التحول مبدأ جديد يميل إلى الواقعية في تقييم الأصول وهو مبدأ القيمة العادلة الذي أصبح أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف وللقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية، ويظهر ذلك جليا في بعض معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، القيمة العادلة، المعايير المحاسبية الدولية، التكلفة التاريخية...

تصنيف JEL: M41

Abstract :

It's well known that the historical cost is one of the most important principles on which they depend on accounting measurement process for their ability to represent the actual reality of the event and the time of occurrence for the moment exchange, which is accuracy and validity in the moment of the acquisition or acquisitions, but that its Defects appear with the passage of time.

As a result of this Defects, the International accounting institutions started searching for an alternative to cover the gaps resulting from the application of the principle of measurement at historical cost . That's what made it necessary to switch to a new principle tends to realism in the valuation of assets which the principle of fair value, which became the basis and an An important tool to measure for the recognition and disclosure when the accounting treatment of financial operations, and clearly demonstrates it in some standards accounting International (IAS / IFRS).

***Keywords**: Accounting measurement, fair value, international accounting standards, the historical cost..*

classification (jel), M41

تمهيد:

في أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية. وتقع مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية على عاتق مجلس معايير المحاسبة الدولية ومن قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية الذي يسعى من خلال هذه المعايير إلى تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

ومن بين المواضيع التي عملت معايير المحاسبة الدولية على معالجتها تعدد بدائل القياس المحاسبي باعتبار القياس أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة. فكل بديل سوف يؤدي إتباعه للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة، وتعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية لما لها من درجة موثوقية عالية أكثر من أي أساس آخر للقياس، ولكن مع تطور العولمة الاقتصادية والأسواق المالية العالمية وتزايد عدد وحجم الشركات المتعددة الجنسيات زادت حاجة مستعملي القوائم المالية إلى معلومات مفيدة وملائمة تساعدهم على اتخاذ قراراتهم أكثر من التكلفة التاريخية.

فأصبح من الضروري التوجه إلى ملائمة المعلومة التي توفرها المحاسبة أكثر من مدى موثوقيتها لذلك تم التوجه نحو القيمة العادلة ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لبعض المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة أصبح من المهم الانتقال إلى القياس بالقيمة العادلة.

وعلى ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى أهمية مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ؟

أهمية البحث:

لقد عملت المعايير المحاسبية الدولية على توجيه الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول نحو الانسجام والتوافق في الممارسات المحاسبية مما يتطلب استخدام أسلوب قياس يكون مرن ويتلاءم مع كل المتغيرات ويحقق في نفس الوقت مبدأ العدالة في القياس المحاسبي، لذا نرى توجه المعايير المحاسبية الدولية إلى تلافي عيوب القياس بالتكلفة التاريخية من خلال استخدام أسلوب جديد يسمى القياس بالقيمة العادلة .

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية القياس بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية في الوقت الراهن كبديل لعملية القياس بالتكلفة التاريخية وذلك من خلال:

- التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بالقياس بالقيمة العادلة.
- أسباب التحول من القياس بالتكلفة التاريخية للقياس بالقيمة العادلة.
- الإطار التطبيقي للقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية.

منهج البحث: قصد الإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة على إشكالية البحث ، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية اعتمدنا على المنهج الاستنباطي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف الجوانب النظرية للموضوع وكذا عرض مختلف التطبيقات المتعلقة بعملية القياس بالقيمة العادلة .

ومن أجل الإلمام بجوانب هذا البحث عمدنا إلى تقسيمه كما يلي:

1- ماهية القيمة العادلة

2- الإطار التطبيقي للقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

أولاً: ماهية القيمة العادلة

تعد القيمة العادلة من بين بدائل القياس المحاسبي التي تغطي الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية ورغم مزاياها إلا أنها لم تسلم من الانتقاد من قبل المهنيين، حيث تمحورت هذه الانتقادات حول صعوبة تقدير القيمة العادلة لبعض بنود الأصول كالممتلكات الاستثمارية وبعض بنود الالتزامات.

I- مفهوم القيمة العادلة

لا جدال في أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييرًا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى اجل طويل. وكان ذلك نتاجًا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة التي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة التي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة.

I.1. تعريف القيمة العادلة: لقد تعددت التعاريف التي أعطيت لمفهوم القيم العادلة ومن أهمها:

- تعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيداً عن ظروف التصفية[1].

- هي المبلغ الذي يتم الاتفاق عليه لاستبدال الموجودات (بيع) أو تسوية (دفع) مطلوبات بين طرفين على إطلاع ورغبة وليسوا ذوي مصلحة[2].

- **عرف معيار المحاسبة الأمريكي رقم (107)** القيمة العادلة على أنها قيمة تبادل الأصل في عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل، دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري[3].

- **تعريف القيمة العادلة حسب المعيار IAS13:** أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ماي 2011) معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر (IFRS13) بعنوان قياس القيمة العادلة، قدم هذا المعيار تعريفا جديدا للقيمة العادلة ويحل محل المعايير الفردية في متطلبات قياسها عند معالجة عناصر القوائم المالية ،كما يعتبر هذا المعيار كإطار تصوري للتقييم بالقيمة العادلة ويعرف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر القيمة العادلة على أنها:[4] السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع أصل، أو دفعه لقاء تحويل التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القياس.

ويتطلب من المؤسسة عند قياسها للقيمة العادلة أن تأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الخصم محل القياس، تقييم أساس الملائم للقياس، وهذا فيما يخص الأصول غير المالية، السوق الأساسي للأصل أو الالتزام، تقييم التقنيات الملاءمة للقياس مع الأخذ بعي الاعتبار مدى توفر المعلومات اللازمة في السوق الأساسي. لأن المشاركين في السوق يعتمدون على هذه الخصائص عند القيام بعملية القياس.

كما يقدم هذا المعيار ثلاث طرق مستعملة في تحديد القيمة العادلة:

- .**طريقة السوق** :تستعمل هذه الطريقة كل من الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق المعاملات الذي يشمل أصول والتزامات مشابهة أو مماثلة للأصول والالتزامات محل القياس.
- **طريقة التكلفة** :تعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال نفس القدرة الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية .
- **طريقة الدخل** : وتقوم هذه الطريقة على تحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية، وهذا باستخدام طريقة الاستحداث.

ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة ، وفي حالات عدم توفر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري

I.2. شروط تحديد القيمة العادلة: عند تطبيق قياس القيمة العادلة لبد من توفر الشروط التالية:[5]

أ- وجود سوق نشط (بورصة الأوراق المالية) إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية.

ب- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة.

ج- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه المجرد فقط .

د- أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.

هـ- أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.

I.3. مقومات القيمة العادلة: تقوم القيمة العادلة على عدة مقومات وهي:[6]

أ- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها: وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل وفق عدة طرق:

- القيمة العادلة هي مقدار النقدية وشبه النقدية التي تدفع مقابل الحصول على الأصل نقدا.
- القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه وهذا عند الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى (مماثلة أو غير مماثلة).

ب- قيمة سداد الالتزام: وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

ج- وجود عملية تبادل حقيقية(*): أي أن القيمة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

د- أن تكون عملية المبادلة تمت بناء على إلزام المؤسسة: وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل) وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

I.4. أهداف القيم العادلة: يهدف مفهوم القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع، في تاريخ إعداد الميزانية بحيث مفهوم القيمة العادلة يكون مبني على أساس أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي القيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المؤسسة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطر للبيع.

تقيس المؤسسة أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية وذلك:[7]

- من أجل اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية.
- العمل على إدارة وقياس المخاطر.
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

II- أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

لقد اتجه مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تشجيع التوسع في استخدام القيمة العادلة نظراً لما توفره من معلومات ملائمة وهذا ما يرغب به المستثمرون والمقرضون من أجل اتخاذ قرارات سليمة.

II.1. أسباب التحول إلى القيمة العادلة: من بين الأسباب التي أدت إلى التحول إلى القياس بالقيمة العادلة ما يلي:[8]

أ- لم تعد القيم التي تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية تقدم الخدمات المطلوب منها بالنسبة للمستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات عادلة تمثل الوقائع الاقتصادية لاتخاذ قرارات سليمة، ومن هنا كان البحث عن البديل الذي يقارب بين القيم الاقتصادية و القيم المحاسبية، فكانت محاسبة القيمة العادلة هي الخيار الأمثل لتقريب المفاهيم بين المحاسبين و الاقتصاديين، إذ أصبح الاقتصاد وثيق الصلة بالمحاسبة فلا يمكن تصور دراسة عن العرض أو الطلب أو مدى الاستثمار أو حجم الانفاق أو حجم الائتمان أو الدخل القومي أو السياسة النقدية وغير ذلك من المواضيع دون توفر معلومات مالية دقيقة وذات موثوقية ومكتملة من حيث النوعية أو الكمية ومقدمة في أوقاتها المناسبة.

ب- يعد منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس هو الأكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير، بصفته منهج يعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية، إلى معلومات تكون موثوقة في بدايتها لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات بعد فترة من وقوع الحدث، لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للموجودات والمطلوبات دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما أن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منهج تقيمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة، في حين أن التكلفة التاريخية تشتمل على سلة من التقييمات والفرضيات والمسلمات المختلفة التي لا يمكن معها إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة.

ج- تعتبر أداة قياس كفؤة خصوصا إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات المالية (الأدوات المالية بشكل عام).

د- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد.

هـ- تعزز القيمة العادلة من مبادئ الحوكمة، حيث عرفت الحوكمة على أنها التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والإداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات ، فهي مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة و أصحاب المصالح المرتبطة بها، وعلى رأسهم المساهمين الذين يولون أهمية للمؤسسة في إتباع سياسات واضحة تتسم بالشفافية و العدالة في تعاملاتها وأدائها، ونظرا لما توفره الحوكمة من ثقة في طريقة وأسلوب تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح، فإن القيمة العادلة تعزز من مبادئ الحوكمة، باعتبار القيمة العادلة تهدف إلى الشفافية و تقديم معلومات عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة هذا ما يدعم الحوكمة.

2.I. التوجه نحو القياس بالقيمة العادلة: يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير، إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة، وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، مع ذلك فمازال هناك الكثير من العمل ينتظر القيام به قبل أن تصبح تقديرات القيمة العادلة موثوق بها وقابلة للتطبيق. ولقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية، بسبب أنه يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية. حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.[9]

أما بخصوص تأثير استخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية، فإن القيم العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة و موثوقية وذلك كما يتضح في الجدول التالية:

جدول رقم (1) مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.
التفسير	القيمة العادلة تعتبر مفهوم حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة.	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح، لأن التكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى جميع مستخدمي القوائم المالية.

المصدر: ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا, مرجع سبق ذكره ص 17-18

بالإضافة إلى ما تقدم ذكره فإن معلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية حيث أنها في كثير من الحالات تؤدي إلى الآتي:[10]

- تعكس تقدير الأسواق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات.
- تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شرائها ومن قام بذلك.

- توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بها أو سدادها.

III- المزايا والانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

أدى ظهور مفهوم القيمة العادلة إلى فتح نقاش في الوسط المحاسبي والمالي حول المزايا وعيوب القياس بالقيمة العادلة، رغم ظهورها في البداية لمعالجة نقائص التكلفة التاريخية التي تفتقد لخواص الملائمة والقابلية للمقارنة وإمكانية الاعتماد عليها.[11] إلا أن نموذج القيمة العادلة مثله مثل بقية المقاييس المحاسبية اتسم ببعض من العيوب .

1.III. مزايا القياس بالقيمة العادلة: جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي:[12]

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- يوفر هذا المدخل مقياسًا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة.
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسًا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

2.III.عيوب القيمة العادلة: وعلى الرغم من المزايا السابق ذكرها لاستخدام القيمة العادلة، إلا أن اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجًا متكاملا للاعتراف والقياس والإفصاح المالي، ومن ثم لازالت القيمة العادلة تواجه انتقادات عديدة على أساس عدم ملاءمتها، ومن أهم هذه الانتقادات[13]:

- إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.
- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.
- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.
- إهمال مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة.
- تذبذب القيم في السوق يمكن أن يعطي انطباع حول تذبذب في المعلومة المالية.
- قد تلجأ المؤسسة عند استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول التي ليس لها سوق نشط إلى نماذج تقييم داخلية يكون للمسيرين تأثير في وضع فرضياتها، هذا الأمر قد يكون له تأثير سلبي على موضوعية وحياد التقييم وبالتالي على الموثوقية وقابلية المقارنة.
- صعوبة الطرق المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية المعقدة مما يجعل فهم المعلومة المالية صعبا في بعض الأحيان على المستخدمين.
- قد يؤدي التذبذب في النتائج بسبب تطبيق القيمة العادلة والتقلبات في السوق إلى إيجاد غموض في نظرة المستثمرين لأداء المؤسسة.

- تطبيق نموذج القيمة العادلة يترتب عنه وضع نموذج قياس طويل الأمد, وقد تلجأ المؤسسة إلى جهات مختصة في التقييم مما يترتب عنه تكاليف تعتبر مرتفعة، كما يتطلب القياس بالقيمة العادلة تطوير نظام المعلومات في المؤسسة ليستجيب لمتطلبات التقييم الجديدة.
- عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج والأنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة لمنافسين.
- التقييم بالقيمة العادلة يستند إلى وجود السوق وهذا الأخير، يمكن الاعتماد عليه في المدى القصير ولا يستجيب لحاجات المؤسسات في التسيير على المدى البعيد.
- التقييم بالقيمة العادلة ووضع الفرضيات تحت مسؤولية المسيرين وهذا يترتب عنه تكاليف متابعة ورقابة.
- نموذج القيمة العادلة لم يتوصل إلى حل من أجل تقييم الأصول غير الملموسة المولدة داخليا مثل رأس المال البشري وعلاقته مع الزبائن.

ثانياً- الإطار التطبيقي للقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

ورد قياس القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية في أكثر من معيار محاسبي و قد عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إصدار و تعديل العديد من المعايير التي تطبق القيمة العادلة وقبله لجنة معايير المحاسبة الدولية خاصة في ظل انتشار الأسواق المالية و تعقد المشاكل المحاسبية، بحيث أن التعديلات جاءت بعد الانتقادات المترتبة عن تطبيق القيمة العادلة ومعارضة بعض المؤسسات تطبيقها نضراً لصعوبة تحديد القيمة العادلة للأصل أو الالتزام محل القياس.

I- محاسبة القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من بدائل القياس التقليدية في قياس بعض عناصر الأصول والالتزامات خصوصاً تلك المتعلقة بقياس الأدوات المالية. لقد شجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على التوسع في استخدام القيمة العادلة لتشمل عدة مواضيع سواء الأدوات المالية ،الاستثمارات العقارية ،الموجودات الزراعية (محاصيل وموجودات بيولوجية) أو المطلوبات التأمينية (التزامات عقود التأمين).

I.1. استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة: اتجه النظام المحاسبي الدولي إلى خيار القيمة العادلة في عدة معايير محاسبية، حيث كان أول استخدام لها في إطار المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر IAS16 لإعادة تقييم الاستثمارات الثابتة[14]، بعد ذلك أصبح استعمال النظام المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة ملحوظا و أصبحت أكثر استخداما.

جدول(2):استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة

المعايير المحاسبية	استخدام القيمة العادلة في القياس
IAS16 الممتلكات، المصانع والمعدات	نصت الفقرة (27)، (33)من المعيار: بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمعدات بمبلغ اعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحًا منها أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة.
IAS17 عقود الإيجار	تقييم الأصول في إطار عقود إيجار التمويل في البيانات المالية للمستأجر بمقدار قيمتها العادلة
IAS18 إيرادات الأنشطة العادية	التسجيل المحاسبي بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام، و تسجيل الفرق بين القيمة العادلة و القيمة الاسمية للمقابل المستلم كإيراد مالي.
IAS20 الإعانات الحكومية	التقييم بالقيمة العادلة للإعانات الحكومية غير النقدية
IAS21 آثار التغيرات في أسعار الصرف	المعاملات بالعملة الأجنبية يجب أن تسجل بعملة التقرير و باستخدام سعر صرف بين العملتين بتاريخ المعاملة .
IAS26 بالمحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	حيث نصت الفقرة 32 من المعيار على إلزام تسجيل استثمارات برامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، وفي حالة الأوراق المالية القابلة للتداول، فان القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوافر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرامج، فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.

IAS28 تقييم المساهمات في الشركات الزميلة	إذا توفرت للمؤسسة أسعار معلنة لمساهماتها في المؤسسات الزميلة المدرجة في البورصة يجب الإفصاح عن قيمتها العادلة .
IAS32 الأدوات المالية	الإفصاح والعرض، وفقًا لهذا المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية، ففي حالة ما إذا كانت الأداة المالية يتم تداولها في سوق نشط فإن سعرها السوقي يمثل الأساس المناسب للقيمة العادلة .وفي حالة عدم توافر الأسعار الجارية لعروض الشراء والبيع، فإن سعر آخر عملية تمثل أساسًا مناسبًا لقياس القيمة العادلة بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ إعداد البيانات المالية، أما في حالة قيام المنشأة بالاحتفاظ بموجودات ومطلوبات متقابلة، فمن المناسب استخدام متوسط أسعار السوق كأساس لاحتساب القيم العادلة
IAS36 اضمحلال قيمة الأصول	ينص هذت المعيار على ضرورة اعتماد القيمة العادلة خاصة عند حساب القيمة الاستردادية للأصل (القيمة القابلة للتحقق) والتي تساوي (قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.
IAS38 الاستثمارات غير الملموسة	هذا المعيار خاص بالأصول غير الملموسة، ويتضمن تحديدًا لأسس الوصول الى القيمة العادلة في إظهار الأصول عند الاعتراف المبدئي للأسعار المدرجة في سوق نشط وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة وعادة ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي، ووفقًا لهذا المعيار اذا تم اقتناء أصل غير ملموس مقابل أصل أخر فيتم قياس الأصل المقتنى بقيمته العادلة بشرط توافر سوق نشطة لتقييم تلك الأصول.
IAS40 عقارات التوظيف	يمكن للمؤسسة أن تقيم عقارات التوظيف التي تحتفظ بها بعد تسجيلها الأولي بالتكلفة بقيمتها العادلة بتاريخ معين وتبعا لتغير أحوال الأسواق من وقت لآخر
IAS41 الأصول البيولوجية	تقييم الأصول البيولوجية عند التسجيل الأولي و عند إعداد القوائم المالية بقيمتها العادلة بعد خصم مصاريف البيع
IFRS1 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	القيمة العادلة = القيمة الظنية أو المحتملة
IFRS2 الدفع على أساس الأسهم	القيمة العادلة للدفعة المرتكزة على الأسهم = قيمة البضائع والخدمات المستلمة
IFRS9 المشتقات والأدوات المالية الذي عوض IAS39	يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حال عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو تكلفة العمليات، أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية، فإنه يتم تقسم الأصول المالية إلى تصنيفين رئيسيين: - أصول تقاس بالتكلفة المطفأة .وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم. - أصول تقاس بالقيمة العادلة، حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية، والمشتقات، والدين)بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.

المصدر: جمسل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 العدد 3 ، 2013.

2.I. أهم المواضيع المقاسة بالقيمة العادلة : تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع التالية:

أ- الأدوات المالية: هي عقود تؤدي إلى نشوء أصل مالي لمؤسسة ما و في نفس الوقت نشوء التزام مالي أو أداة حق ملكية لمؤسسة أخرى.[15]

- تقيد الأدوات المالية عند نشؤها بالتكلفة .
- لأغراض قياس الأدوات المالية بعد نشؤها فان المعيار المحاسبي يصنف الموجودات المالية على النحو التالي:[16]

المجموعة الأولى : الموجودات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة:

وهي تلك الموجودات المالية التي تشتريها المؤسسة ويكون الغرض الأساسي من اقتنائها هو تحقيق الأرباح في المدى القصير من خلال التغير في أسعارها، حيث يتم قياس وتقويم هذه الموجودات عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة من عملية التقويم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث فيها.

المجموعة الثانية : الموجودات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق:

وتمثل الموجودات المالية التي يكون لدى المؤسسة النية أو القدرة على الاحتفاظ بها لتاريخ استحقاقها ويجب أن يتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المطفأة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

المجموعة الثالثة : القروض والمدينون الذين أنشأتهم المؤسسة:

وتمثل الموجودات المالية التي تنشئها المؤسسة عن طريق تزويد المقترض بالأموال أو تقديم الخدمات وبطريقة مباشرة، ويجب قياسها بالتكلفة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

المجموعة الرابعة : الموجودات المالية المتوفرة (الجاهزة) للبيع وتمثل هذه الموجودات التي ليست :

- محتفظ بها للمتاجرة
- محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
- قروض أو مدينون.

والمقصود بها تلك الموجودات المالية التي يمكن أن تبيعها المؤسسة في أي وقت تحقق عائدا بها أو ترغب ببيعها عند الحاجة، ويجب أن يتم قياسها وتقويمها بالقيمة العادلة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء تدني قيمتها، والربح أو الخسارة الناتجة من عملية التقويم يتم الاعتراف بها أما في قائمة الدخل للفترة التي حدثت بها أو في بند منفصل ضمن حقوق الملكية تحت مسمى أرباح أو خسائر غير محققة.

ب- الاستثمارات العقارية:[17] هي أراضي أو مباني (أو جزء من مبنى)أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير

أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة العقار الرأسمالية .

في حالة اختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية:

- عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود إيجار حالية، و الافتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية .
- عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلي سبيل المثال لا تقييم المصاعد الموجودة في البناء و التي تعتبر جزء أساسيا منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة.
- أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية .

عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الأولي للاستثمارات العقارية الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في بيان دخل الفترة التي حدث فيها التغير. و تعتبر هذه المرة الأولى التي تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الأصول غير المالية كأرباح تظهر في قائمة الدخل.

ج- المحاصيل الزراعية والموجودات البيولوجية:[18]

- تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع ويؤخذ التغير في القيمة العادلة في بيان الدخل شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

د- التزامات عقود التأمين: يتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأخذ أي عجز قد يحدث في بيان الدخل.

II-:المعالجات الأساسية التي تترتب عن تطبيق القيمة العادلة

سنحاول أن نتطرق إلى أهم المعالجات التي تقترحها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة، وذلك من خلال الحديث عن خسائر القيمة ثم إعادة التقييم التي تكتسي طابع الدورية حيث يتم إجراؤها بانتظام كاف لكي لا تبتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة العادلة

1.II. معالجة خسائر القيمة: خسارة القيمة هي تقدير للنقص الذي يمكن أن تتعرض له أصول و موجودات المؤسسة من جراء أحداث خارجية أو داخلية بما يجعل مبلغها القابل للاسترداد أقل من قيمتها المحاسبية الصافية.

- و يمكن تعريف القيمة القابلة للاسترداد لأصل ما بأنها القيمة الأكبر من بين قيمته الاستعمالية من جهة و قيمته العادلة بعد خصم أعباء البيع منها ، أي أنها تمثل المبلغ الأعلى و الأقصى الذي يرجى الحصول عليه من الأصل :[19]
  - سواء باستعماله إلى نهاية فترة الاستعمال
  - أو بالتنازل عنه بعد طرح أعباء البيع

وتمثل القيمة الاستعمالية أو قيمة المنفعة لأصل ما، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعماله و من بيعه بعد المدة المتوقعة لاستعماله.

ونلاحظ هنا أنه يجب تخفيض قيمة الأصل فقط إذا كانت قيمته القابلة للاسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية . لا تحتاج المؤسسة للقيام بذلك إلى حساب القيمة القابلة للاسترداد في نهاية كل دورة ، بل يكفي أن تقوم باختبار انخفاض القيمة إن وجدت مؤشرات تدعوا إلى الاعتقاد بفقد الأصول لقيمتها .

و قد تكون هذه المؤشرات خارجية ،مثل انخفاض قيمة الأصل في السوق أو حدوث تغييرات مهمة في المحيط التكنولوجي و التجاري و القانوني للمؤسسة أو ارتفاع كبير في معدلات الفائدة أو تجاوز صافي المركز المالي لمؤسسة مسعرة في البورصة لقيمة رسملتها المالية فيها، كما قد تكون هذه المؤشرات داخلية ، مثل تعرض الأصول للعطب و التقادم أو حدوث تغيرات معتبرة في مستوى استعمالها الحالي أو المستقبلي أو تراجع مستوى نجاعتها الاقتصادية مقارنة بالتقديرات ، و من ثم إذا أدى اختبار الانخفاض إلى حساب قيمة قابلة للاسترداد للأصل أقل من قيمته المحاسبية تسجل خسارة القيمة و تطرح من قيمة الأصل كما تطرح منه الاهتلاكات. بالنسبة للأصول المعنوية ذات مدة الاستعمال غير المحدود مثل المحل أو الأصول غير الجاهزة بعد للاستعمال مثل الأصول في طور التطور، يعتبر القيام باختبار الانخفاض في هذه الحالة إجباريا، و لابد أن يتم آليا في نهاية كل سنة سواء وجدت مؤشرات انخفاض أو لا.[20]

من الواضح أن تحديد القيمة القابلة للاسترداد يطرح كثيرا من المشاكل التقنية التي تجعل تطبيق مفهوم القيمة العادلة صعبا إلا في البيئات المتطورة المتميزة بوجود أسواق فعالة و ذات شفافية. و لكن هناك بعض الأصول ليس لها أسواق مما يجعل معرفة القيمة السوقية لهذه الأصول أمراً صعبا.

ولا يمكن التعرض لمشكلة انخفاض القيمة دون الحديث عن صعوبة إضافية تطرحها الأصول التي تشكل جزءا من كل متكامل بحيث أنها لا تولد تدفقات نقدية محددة يمكن تخصيصها لها وحدها. بل تساهم في عملية إنتاج السلع و الخدمات مع غيرها من الأصول بما يمكن من الحصول على التدفقات النقدية من ذلك. و المثال الذي يمكن تقديمه لذلك هو المنجم الذي يستعمل سكة حديد فيجعلها غير قادرة على توليد تدفقات نقدية بصفة مستقلة و تصبح قيمة التنازل عنها بذلك مساوية لصفر و قيمتها الاستعمالية غير قابلة للتحديد بصفة مستقلة عن قيمة المنجم ، و الحل المقترح في هذه الحالة هو ربط هذا النوع من الأصول بأقرب مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية مستقلة، وهو ما يعني في المثال السابق ربط سكة الحديد بالمنجم لتحديد القيمة الاستعمالية لكليهما.[21].

2.II. عملية إعادة التقييم: إن إعادة تقييم التثبيتات التي تم تقييمها لدى حيازتها بتكلفتها الأصلية هي معالجة مرخص بها حسب معايير المحاسبة الدولية .

تتمثل عملية إعادة التقييم في قياس الأصول بالقيمة العادلة محل القيمة المحاسبية الصافية ، و يمكن تحديد القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي لها سوق فاعل عن طريق تقييم الخبرة الذي يعطيه خبراء التقييم لهذا الأصل انطلاقا من معرفتهم به و بقيمته السوقية ، و هو الحال بالنسبة للأراضي و المباني ، أما بالنسبة للأصول الخاصة التي لا تكون موضوع صفقات منتظمة في أسواق فاعلة فإن قيمتها تتحدد على أساس تكلفة الإحلال أو على أساس مردودية الأصل انطلاقا من معطيات استعماله الحالي، و عليه فإن القيمة المعاد تقيمها تدل إذن على القيمة العادلة للأصل أي قيمته السوقية أو الاستبدالية.

فعند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة مثلا فإن كل الأجزاء المشكلة له يعاد تقييمها، و تشكل القيمة المعاد تقديرها قاعدة جديدة للاهتلاك. كما أن تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة هذا التقييم على اعتبار أن القواعد الجبائية تعتمد في ذلك أساسا على التكلفة التاريخية في الاهتلاك. أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة.[22]

III - أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS13

يجسد هذا المعيار التوجه الحديث لمجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة؛ وهدف هذا المعيار إلى إعطاء تعريف واضح ومفصل للقيمة العادلة، وتحديد إطار واحد للمعايير لقياس القيمة العادلة .كما يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة.

1.III. تقديم معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث عشر: يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للأصول و الالتزامات و الإفصاح عن قياس القيمة العادلة ، و تزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة و بشكل مستمر. و قد كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول و الالتزامات و الإفصاح عنها، مما أدى إلى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة و الإفصاح عنها مما يؤدي إلى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة. و جاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة و الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة .و يبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتبارا من 2013/1/1.[23]

أ- هدف المعيار: إن الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) هو ما يلي:

- تعريف القيمة العادلة .
- تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة .
- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة .

ب- نطاق المعيار : يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن قياس القيمة العادلة، للأصول و الالتزامات المالية بشكل أساسي والتي تقاس بالقيمة العادلة .

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس القيمة العادلة و الإفصاح عنها لما يلي:

- عمليات المدفوعات على أساس الأسهم و التي تقع ضمن نطاق IFRS2
- عمليات عقود الايجار و التي تخضع لنطاق معيار IAS17
- المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة ،مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار" المخزون" IAS2 أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS36 "الانخفاض في قيمة الموجودات"
- كما أن متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار لا تنطبق على معيار رقم IAS19 "منافع العاملين"، كما لا تنطبق متطلبات الإفصاح على خطط منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة بموجب معيار IAS26
- لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار على الأصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب معيار المحاسبة IAS36 "الانخفاض في قيمة الموجودات"

2.III. تقنيات التقييم: الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تحديد السعر الذي تتم به صفقة بيع أصل أو تحويل خصم بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس و في ظل ظروف السوق الحالية ،و هناك ثلاث طرق تقييم مستخدمة على نطاق واسع هي:[24]

- طريقة السوق: وفق هذه الطريقة تستخدم الأسعار التي يقدمها السوق بالإضافة إلى المعلومات ذات الصلة عن الصفقات التي تنطوي على أصول أو خصوم مطابقة أو مشابهة
- طريقة التكلفة : و تعكس المبالغ المطلوب حاليا لتعويض الخدمات التي يقدمها الأصل (يشار إليها بتكلفة الإحلال الجارية)

- طريقة الدخل: وفق هذه الطريقة تحول المبالغ المستقبلية المتمثلة في المداخيل أو التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة و الخارجة إلى مبلغ حالي واحد مخصوم(مستحدث) ،القيمة العادلة وفق هذه الطريقة تعكس توقعات السوق الحالية للمبالغ المستقبلية.

تستخدم المؤسسة طريقة تقييم واحدة كما يمكنها أن تستخدم عدة طرق تقييم بالتزامن، و تطبق طريقة التقييم المستخدمة باستمرار و ثبات و أي تغيير في طريقة التقييم المتبعة أو في طريقة تطبيقها ينبغي أن يكون مبررا بنتائج قياس أكثر تمثيلا للقيمة العادلة .

III .3. مدخلات تقنيات التقييم: عند استخدام تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة تختار المؤسسة المعطيات التي تتلاءم مع خصائص الأصل أو الخصم و التي يعتمد عليها المشاركون في السوق عند الدخول في أصل أو خصم مماثل ، ويصنف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر مدخلات تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات:[25]

- **المستوى الأول** : تعطى الأولية للمعطيات التي تقدمها الأسواق النشطة ممثلة في الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة
- **المستوى الثاني:** يتمثل في المدخلات الأخرى غير الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة ويتضمن الأسعار المعلنة لأصول و خصوم مماثلة في أسواق نشطة ،و الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة بالإضافة إلى مدخلات أخرى كمعطيات السوق حول الأصول و الخصوم محل التقييم
- **المستوى الثالث**: يتمثل في المعطيات غير الملاحظة حول الأصل أو الخصم ، و تستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة ، كما ينبغي أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر. والمدخلات غير الملاحظة هي مدخلات تستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن السوق، و يتم تطويرها بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة حول افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم.

IV- القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13)

يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 إطار تصوري للقياس بالقيمة العادلة، فلقد تناول قياس الأصول و الالتزامات و كذا أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة.

IV.1. القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي: قد تختلف القيمة العادلة عن القيمة التي تم بها اقتناء الأصل أو تحمل الخصم (سعر الصفقة) ،و من أجل تحديد ما إذا كان هناك اختلاف بين القيمتين تعتمد المؤسسة على عوامل مرتبطة بالصفقة و الأصل أو الخصم ، و هذه بعض الحالات التي يمكن أن يختلف فيها سعر الصفقة عن القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي:

- إذا كانت الصفقة بين أطراف ذات علاقة خاصة.
- إذا تمت الصفقة تحت الإكراه لأحد الطرفين أو كان البائع مكرها لقبول السعر
- السوق الذي تتم فيه الصفقة يختلف عن السوق الرئيسي

إذا ثبت أن سعر الصفقة يختلف عن القيمة العادلة للأصل أو الخصم تعترف المؤسسة بالربح أو الخسارة الناتجة عن الاختلاف ضمن حساب النتيجة

IV.2. القياس العادلة للأصول غير المالية

أ- يعرف الأصل وفق الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية و يتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المؤسسة.

تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية و ما في حكمها إلى المؤسسة. ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمؤسسة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج تستخدم المؤسسة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو

حاجات العملاء، و لأن هذه السلع و الخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات و الحاجات فأن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك و عليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمؤسسة.

يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المؤسسة بعدة طرق، فعلى سبيل المثال يمكن للأصل أن [26]:

- يستخدم بمفرده أو مع أصول أخري لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المؤسسة
- يستبدل مع أصول أخري
- يستخدم لسداد التزام
- يوزع على أصحاب المؤسسة

ب- تحديد القيمة العادلة للأصول غير المالية يأخذ في الحسبان قدرة المشاركين في السوق على توليد منافع اقتصادية من خلال أعلى و أفضل استخدام للأصول و بيعه إلى مشارك آخر في السوق و الذي يستخدمه بنفس الشكل . المقصود هنا بأعلى و أفضل استخدام لأصل غير مالي أن :[27]

- إمكانيات الاستخدام الفعلي للأصل و يأخذ بعين الاعتبار الخصائص المادية للأصل التي يأخذها المتعاملين بالسوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل، مثل موقع وحجم المباني.
- و الترخيص القانوني للاستخدام متاح، و يتم الأخذ بعين الاعتبار أي قيود قانونية على استخدام الأصل سيأخذها المتعاملين بالسوق بالاعتبار عند تسعير الأصل، حيث تختلف التشريعات باختلاف المناطق.
- الجدوى المالية من استخدام الأصل متوفرة، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار فيها إذا كان استخدام الأصل الذي تتوفر به إمكانيات الاستخدام الفعلي و القانوني سيولد دخل او تدفقات نقدية (مع الأخذ بالاعتبار تكاليف تحويل الأصل ليصبح جاهز للاستخدام) لتوليد العائد على الاستثمار في ذلك الأصل الموضوع في الاستخدام المحدد له.

يتحدد أعلى و أفضل استخدام بناءا على النقاط الثلاثة السابقة و من خلال منظور المشاركين في السوق للأصل حتى و إن كانت المؤسسة تعتزم استخدام مختلف له ، و مع ذلك يعتبر أن الاستخدام الحالي للأصل من طرف المؤسسة هو أعلى و أفضل استخدام إلا إذا كانت هناك عوامل في السوق أو عوامل أخرى تشير إلى أن استخدام مختلف للأصل من طرف المشاركين في السوق قد يؤدي لتعظيم قيمة الأصل.

3.IV. القيمة العادلة للأصول المالية والخصوم المالية

أ- عرف الإطار التصوري للمحاسبة الخصوم أنها التزامات حالية على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية، و يتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة تنطوي على منافع اقتصادية، و يعتبر تحمل المؤسسة لالتزام قائم أحد الخواص الرئيسية لأي عنصر من عناصر المطلوبات، و الالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما، و يمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمطلب تشريعي كما هو الحال مع المبالغ المستحقة مقابل سلع أو خدمات تم استلامها[28].

ب- إذا كانت المؤسسة تحوز مجموعة أصول و خصوم مالية معرضة لمخاطر الائتمان ، و إذا كانت المؤسسة تسير هذه المجموعة على أساس صافي قيمتها بالنظر إلى بالنظر إلى المخاطر المعرضة لها، يمكن للمؤسسة قياس القيمة العادلة للمجموعة على أساس السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو دفعه لتحويل الالتزام في ظل المخاطر المحددة.

4.IV. القيمة العادلة للخصوم وأدوات حقوق الملكية

أ- حقوق الملكية هي عبارة عن مصالح أصحاب المشروع في المنشأة والتي تتمثل في زيادة الأصول عن الالتزامات و تمثل حقوق الملكية الباقي من الأصول بعد استعاد الالتزامات،وتؤدي الايرادات إلى زيادة هذه الحقوق ولا يعتبر بمثابة إيرادات إلا ما يزيد عن رأس المال الذي استثمره الملاك في أعمال المؤسسة.[29]

ب- يرتكز قياس القيمة العادلة للخصوم وأدوات حقوق الملكية على فرضية أن الخصم أو حق الملكية سوف يتم تحويله إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس، على أن يبقى الخصم مستحقا والتحويل مطلوب للوفاء بالالتزام فالخصم لا يتم تسديده بالمقابل ولا

يتم إطفاؤه بتاريخ القياس. كما أن أداة حق الملكية تبقي مستحقة وأن التحويل يكون على مستوى الحقوق والالتزامات المرتبطة بها فحق الملكية في هذه الحالة لا يتم إلغاؤه أو إطفاؤه بتاريخ القياس.

في حالة ما لم يتوفر سعر معروض لتحويل خصم أو أداة حق ملكية مماثلة أو مشابهة للخصم أو أداة حق الملكية محل التقييم ،و كان هناك خصم أو أداة حق ملكية مماثلة محتفظ بها من طرف آخر كأصل، تقوم المؤسسة بقياس القيمة العادلة للعناصر محل تقييم من خلال منظور المشاركين في السوق و الذين يحتفظون بالعناصر المماثلة كأصل أما إذا لم تتوفر جهة تحتفظ بعناصر مماثلة كأصول فتعتمد المؤسسة في تحديد القيمة العادلة على تقنيات التقييم

الخاتمة:

تعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية، وبصفة عامة تكلفة الأصل تمثل قيمته عند اقتنائه والقيمة العادلة تمثل قيمة الأصل عند إقفال الحسابات بالرجوع إلى سعر السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل، فحسب نموذج القيمة العادلة يجب على المؤسسات إعادة تقييم استثماراتها في كل عام.

بعد أن قمنا بعرض ماهية القيمة العادلة وجدنا أن هناك آراء معارضة و أخرى مؤيدة لتطبيق القيمة العادلة وكل رأى مبنى على أسس موضوعية فالآراء المؤيدة ترى في القيمة العادلة مرآة عاكسة للمركز المالي للمؤسسة بصدق، وأراء معارضة ترى أن القيمة العادلة معقدة و صعبة التطبيق لذا يجب عدم التوسع في استخدامها محاسبيا.

تقتضي بعض المعايير الدولية أو تسمح للمؤسسات بقياس القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية الخاصة بها و الإفصاح عنها، كما تضمنت هذه المعايير إرشادات محدودة حول كيفية قياس القيمة العادلة في حين تضمنت معايير أخرى إرشادات شاملة ولكنها لم تكن متناسقة على الدوام، لذا جاء المعيار IFRS13 لمعالجة هذا المشكل وتوحيد قياس القيمة العادلة ضمن كافة المعايير.

نتائج البحث:

- تهدف عملية القياس بالقيمة العادلة إلى إظهار الحسابات بقيمة أقرب ما يمكن إلى الواقع.
- يتطلب تحديد القيم العادلة توفر أربع شروط أساسية وهي؛ ضرورة وجود سوق نشطة ، توفر كوادر مؤهلة ، توفر قوانين وتشريعات تنظم وتضبط أخلاقيات العمل ، ضرورة أن يتم التبادل بين الطرفين في حرية تامة دون ضغوط.
- من بين أهم الأسباب التي جعلت الهيئات الدولية و المحلية تعتمد القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية؛ هي حتمية إظهار القوائم المالية بالقيمة الحقيقية العادلة التي تعكس حقيقة الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة، تساعد القيمة العادلة على القياس الكفء لأسعار الأسهم والسندات، كما تساهم في تعزيز الحوكمة.
- تطبق القيمة العادلة في المؤسسات المتطورة التي لها قدرة كبير على تحديد التكاليف ومختلف المعاملات بدقة عالية، وخاصة المؤسسات التي تطبق نظام الجودة الشاملة.
- من الصعب تطبيق القيمة العادلة في اقتصاديات ضعيفة مثل اقتصاديات العالم الثالث التي تفتقر لمؤسسات اقتصادية قوية قادرة على المنافسة.
- رغم الميزات الكثيرة والمتعددة التي تختص بها القيمة العادلة إلا أن بها بعض العيوب التي تحد من وظيفتها.
- يرتبط مبدأ القيمة العادلة أكثر بنظام الحوكمة.
- لقد تم الإشارة للقيمة العادلة في عدة معايير للمحاسبة الدولية سواء (IAS/IFRS) والتي تعبر مجتمعة عن مفهوم القيمة العادلة.
- تضمنت المعايير المحاسبية إرشادات شاملة حول القيمة العادلة ولكنها لم تكن متناسقة على الدوام، لذا جاء المعيار IFRS13 لمعالجة هذا المشكل وتوحيد قياس القيمة العادلة ضمن كافة المعايير.
- لحد الآن لا يوجد مفهوم محدد للقيمة العادلة أو مقياس يعكس بصدق القيمة العادلة ويحدد طرق القياس بها.

توصيات البحث:

- لتطبيق القيمة العادلة بشكل فعال يجب توفير الأطر القانونية والتشريعية التي تنظم العمل المحاسبي وحتى التجاري.
- يجب على الدول الراغبة في تطبيق هذا المبدأ القيام بإصلاحات محاسبية واقتصادية جدية للزيادة من فاعلية القياس بالقيمة العادلة.

- **يجب على الهيئات الدولية المعنية بالمحاسبة العمل على التحديد الجيد لمفهوم القيمة العادلة مع ضرورة تحديد طرق وأساليب القياس بها.**

الهوامش والمراجع

[1] رضا إبراهيم صالح،أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية العدد رقم 02 المجلد رقم) 46- يوليو 2009.

[2] بونعجة سحنون, أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية, بالإشارة إلى حالة الجزائر, مذكرة ماجيستر في التسيير, تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف، 2011/2010, ص61.

[3] رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

[4] هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف ،2013، ص 39.

[5] ماهر موسى درغام, تامر بسام الآغا, مرجع سبق ذكره, ص11.

[6] حواس صالح, التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي, أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر 2008/2007, ص115-116.

[(*)] إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة .

[7] بونعجة سحنون, مرجع سبق ذره.ص 61

[8] ماهر موسى درغام, تامر بسام الأغا, مرجع سبق ذكره 2012, ص8.

[9] نفس المرجع السابق, ص 10-11.

[10] حواس صالح, مرجع سبق ذكره، ص:144.

[11] هني محمد فؤاد, مرجع سبق ذكره، ص:37.

[12] جمسل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 العدد 3 ، 2013

[13] جعارة، أسامة عمر .المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة – الملاءمة والموثوقية ومشكلات ، التطبيق،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد29/ 2012 جامعة بغداد، العراق، ص –ص .189-207.

[14] هني محمد فؤاد ، مرجع سبق ذكره، ص:36

[15] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ،ط:03،دار وائل للنشر ، 2014 ، ص:458

[16] نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، بحث حول دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية ز العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة،المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، أغسطس2009، ص ص:14-15

[17] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 609-612

[18] نعيم سابا خوري، القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونين في سورية، محاضرة في المركز الثقافي العربي في دمشق، 2007،ص:8

[19] نظام حسين، مجلة المدقق الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، مقال حول معيار المحاسبة الدولي 36 عن تدني القيم، العدد40 ،1999 ،ص: 17

[20] نظام حسين، مرجع سبق ذكره، ص: 18

[21] سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر،2009-2008 ،ص:100

[22] حاج قويدر ثورين، مجلة دراسات إقليمية جامعة الموصل، مقال حول متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي(IAS16) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري، العدد26 ، نيسان 2012 ، ص:111

[23] محمد أبو نصر، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ، ص ص:821-822

[24] هني محمد فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص:41

[ن] فس المرجع السابق، ص: 42

[26] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، 2008 ، ص:86

[27] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 824

[28] هني محمد فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص:24

[29] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ،ص: 66

نجاعة التسيير في الجماعات المحلية الجزائرية على ضوء مقتضيات التسيير العمومي الحديث

Management effectiveness in Algerian local collectivities in the light of the requirements of New public management

[1] أحمد بوشارب [2] أحمد بن يوسف [3] كنزة بن غالية

[1] جامعة دالي الجزائر 03 (الجزائر)

[3.2] جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)

تاريخ الإرسال: 2019/06/11 تاريخ القبول: 2019/06/23 تاريخ النشر: 2019/07/16

ملخص: تعالج هذه الورقة البحثية "نجاعة التسيير في الجماعات المحلية الجزائرية على ضوء مقتضيات التسيير العمومي الحديث"، وسنتطرق من خلالها لمفهوم نجاعة التسيير، ومتطلبات التسيير العمومي الحديث، مع ما يقتضيه من وجوب اعتماد مقاييس للأداء في الإدارات العمومية، وتفعيل دور القطاع الخاص، واستخدام التقنيات الحديثة في التسيير ونحاول قياس مدى نجاعة عمل الجماعات المحلية بالرجوع إلى المجهودات المبذولة وتقييمها ومدى وجود مؤشرات قياس وأبعاد التسيير العمومي الحديث.

وتخلص الورقة من خلال قراءة لتوجهات الجزائر في إصلاح الجماعات المحلية إلى تحديد أوجه الاعتماد على فلسفة التسيير العمومي الحديث، وأثرها في تطوير نجاعة الأداء من خلال استقراء برنامجي إصلاح هياكل الدولة، ومشاريع إصلاح الولاية والبلدية وكذا مشروع الجزائر الالكترونية، وتستنتج استمرار سيادة التوجه المركزي في إدراج الإصلاحات المختلفة وقصور تفعيل جميع جوانب اللامركزية ومقتضيات التسيير العمومي الحديث في عمل الجماعات المحلية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: نجاعة الأداء، التسيير العمومي الحديث، الجماعات المحلية، الجزائر

التصنيف jel: J53

Abstract:

This research paper addresses the topic of management effectiveness in Algerian local collectivities in the light of the requirements of New public management. We will discuss through it the concept of management effectiveness and the requirements of New public management, as the necessity of adopting performance measures in public administrations, activating the role of the private sector, and using Modern management techniques, and we try to measure the management effectiveness in local collectivities, referring to the efforts made.

The paper concludes, through Algeria's trends of reform in local collectivities, to identify different aspects of dependence on New public management philosophy, and its impact on developing management effectiveness by extrapolating state structure reform programs, and collectivities reform projects as well as e- Algeria project.

The paper concludes also that centralization trend in incorporing reforms still prevails and that There is a weakness in activating all aspects of decentralization and in providing the requirements of New public management in Algerian collectivities.

Key words: management effectiveness, New public management, local collectivities , Algeria

classification (jel) : J53

المؤلف المرسل: أحمد بن يوسف الإيميل: **a.benyoucef@univ-chlef.dz**

مقدمة:

يشكل النقاش حول النجاعة والتسيير العمومي الحديث اهتماما أساسيا للدول في الوقت المعاصر، خاصة الدول النامية التي تعاني أزمة ثقل وتخلف أجهزتها الإدارية وتتخبط في الفساد، وهي بحاجة إلى جميع الجهود من أجل تحسين أداء منظماتها العامة وزيادة فعاليتها.

حيث تستمد المنظمات العامة أهدافها ومهامها من توجهات الدولة وسياساتها، وقد شهدت أدوار الدولة تطورا مع التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة، تركت بصمتها على هذه المنظمات وطريقة تسييرها، وأفرزت شكلا من أشكال التسيير يقترب في فلسفته من توجهات القطاع الخاص ويحافظ على الخصوصية التي تميز منظمات القطاع العام.

حيث ومع بداية تسعينات القرن العشرين بدأ الاتجاه نحو توسيع تطبيق تقنيات التسيير في القطاع الخاص كظاهرة عالمية سعت إليها مختلف الحكومات بهدف خفض التكاليف ورفع جودة الخدمات في ضوء ما واجه الدور الحكومي من انتقادات حول أدائه وكفاءته في تقديم الخدمات، وانتشرت الخوصصة كحركة تقوم على أساس أن المنافسة في السوق في القطاع الخاص وسيلة أكثر كفاءة لتقديم الخدمات التي توفرها الحكومات عادة،واعتبرت اللامركزية أداة تفعيل هذه الإصلاحات.

وقد ساعد على سهولة هذا التحول اعتبار حقل الإدارة العامة أكثر الحقول العلمية مسايرة للتطورات العالمية وقدرة على التكيف معها، وظهور العديد من المداخل لدراسة الإدارة العامة متأثرة بالتطورات في الفكر الإداري، ومنها المدخل الإيكولوجي والذي يهتم بإبراز العلاقة بين الإدارة وبين البيئة التي تعيش فيها.

وأمام بيئة عنوانها العولمة والتطور التكنولوجي الهائل أخذت الدول تعمل على إصلاح نظمها الإدارية وتعظم استفادتها من التكنولوجيا وتبادل تجاربها مع عالم تنقضي فيه الحدود.

ووجدت الجزائر أمام حتمية إصلاح نظامها الإداري وجماعاتها المحلية على ضوء التحولات العالمية، والذي ألزمها بصياغة توجهاتها الإصلاحية مع ما تفرضه متطلبات المرحلة ومنها جهود إصلاح هياكل الدولة، الولاية والبلدية، ومشروع الجزائر الالكترونية.

إلا أنه وفي نظام ذو خلفية تاريخية خاصة، نجد الجماعات المحلية في الجزائر - باعتبارها واجهة تمثيل الدولة- لا تزال بعيدة عن مقتضيات النجاعة وتجسيد التطبيقات الحديثة للتسيير كحكم عام سائد لدى غالبية المواطنين ، وأنها لا تزال أداة لتطبيق توجهات الأجهزة المركزية في الإصلاح مما يقصي دورها الفاعل في التغيير، ويدفعنا للتساؤل عن مدى وجود الفكر التسييري الحديث السائد في العالم في الجماعات المحلية باعتبارها أساس مشاركة المواطن وتجسيد الدولة محليا.

مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يمكن الحكم على نجاعة التسيير في الجماعات المحلية الجزائرية على ضوء مباديء التسيير العمومي الحديث؟

وتتفرع عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي محددات نجاعة الأداء في العمل المحلي؟
- ماهي متطلبات تطبيق فلسفة التسيير العمومي الحديث في الجماعات المحلية؟

ما هي توجهات الجزائر في إصلاح الجماعات المحلية وما مكانة التسيير العمومي الحديث ضمن هذه التوجهات؟

أهداف البحث: يرمي البحث إلى تحقيق مجموع الأهداف التالية:

- إبراز التوجهات الحديثة في الإصلاح والتطوير الإداري العمومي.
- تسليط الضوء على أدوات وتقنيات التسيير العمومي الحديث.

- الإشارة إلى أهمية استفادة القطاع العمومي من التطورات الحاصلة في القطاع العام .
- تقييم توجهات الإصلاح في الإدارة العمومية الجزائرية المحلية على ضوء التطورات والإصلاحات العالمية.
- الخروج بتوصيات حول سبل ومتطلبات تفعيل العمل العمومي المحلي وتحقيق نجاعته

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في:

- التركيز على موضوع يدخل ضمن الاهتمامات الرئيسية للدولة الجزائرية وغيرها من الدول في الوقت الراهن، ويتعلق الأمر بتطوير الاداء في القطاع العام
- اتجاه غالبية الدول نحو تدعيم اللامركزية وما يقتضيه ذلك من تفعيل الأداء في الجماعات المحلية.
- متطلبات المرحلة التي تمر بها دول العالم لاسيما الدول النامية ومنها الجزائر، وما تفرضه من ضرورة تقليص الإنفاق العام وترشيد النفقات.

منهجية البحث: لتحقيق الأهداف السابقة تم تقسيم البحث إلى ثلاث محاور كما يلي:

أولا: مفهوم نجاعة التسيير

ثانيا: التسيير العمومي الحديث (NPM) كنموذج ما بعد البيروقراطية

ثالثا: مدى نجاعة عمل الجماعات المحلية في الجزائر على ضوء التسيير العمومي الحديث

أولا: مفهوم نجاعة التسيير

بصفة عامة، ومن خلال وظائفه المختلفة، يهدف التسيير في مختلف أنواع المنظمات إلى الوصول بنجاعة المؤسسة إلى أعلى مستوياتها، حيث يستعمل تحليل النتائج كأداة فعالة وعملية للوقوف على عناصر ضعف وقوة عملية التسيير ككل، ومن ثم العمل على تحسينه. إذ لا يمكن تحسين نجاعة تسيير المؤسسة دون تحسين نتائج هذه الأخيرة التي تظهر في أغلب الأوقات على شكل مؤشرات من خلال أرقام قابلة للمقارنة والقياس.

نحاول من خلال هذا المحور تحديد مفهوم نجاعة الأداء باعتبارها هدفا تسعى إليه المؤسسات الحديثة، والذي يتعين إقراره في العمل العمومي، لا سيما على مستوى الجماعات المحلية.

1- المفهوم اللغوي للنجاعة

نظرا لأنه نشأت إدارة الأعمال (المناجمنت) وتطورت، بهذا المحتوى وبهذه التسمية، في المجتمعات الناطقة باللغة الإنجليزية، فإن ترجمة مصطلحاته ومفاهيمه إلى اللغة العربية قد لا تعكس بالتحديد محتواها والعكس صحيح، لذلك نجد مصطلح النجاعة في اللغة العربية ذو معنى واسع وشامل، فالنجاعة في معجم لسان العرب مننجع، ينجع، نجوعا، بمعنى الفائدة والصلاح، إذ نقول نجع الطعام في الإنسان أي هنأ آكله أو تبينت تنميته واستمرأه وصلح عليه، ونجع فيه الدواء وأنجع إذا عمل، ويقال أنجع إذا نفع، ونجع فيه القول والخطاب والوعظ إذا عمل فيه ودخل وأثر[1]،وفي الحديث الموقوف: حدثنا أبو بكر، قال : حدثنا أبو أسامة، قال : حدثنا الثوري، عن سلمة بن كهيل، عن ذر بن عبد الله، عن سعيد بن عبد الرحمن بن أبزى، عن أبيه، قال : سألت أبي بن كعب عن النبيذ فقال: «عليك بالماء، عليك بالسويق، عليك بالعسل، عليك باللبن **الذي نجعت به**»،[2]

وعليه، نستنتج أن مصطلح النجاعة ليس جديدا ولا دخيلا في اللغة العربية، إذ استعمل كثيرا للدلالة على الإيجابيات المتأتية من الشيء أو العمل المنجز، وبالتالي نستنتج أن أقرب مفهوم لغوي للنجاعة هو النجاح، وبالتالي نجاعة منظمة أو وظيفة ما بداخلها يعني نجاحها، وبالتالي شروط النجاعة تعني شروط النجاح، وتسيير النجاعة هو التسيير الهادف إلى النجاح.

أما في مجال علوم التسيير فمصطلح «النجاعة» قليل الاستعمال، إذ نجده في أغلب الأحيان يعبر عنه المختصون بمصطلح آخر هو «الأداء» والذين يعبران كليهما عن الترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية والانجليزية «**performance**».

هذه الأخيرة تترجم إلى اللغة العربية في القواميس العامة[3] بمصطلح إنجاز، أداء، فعالية وهي تعني «الطريقة التي يتم بها الفعل، وقدرة الفرد التي تسمح له بأن يؤثر على مجموعة من المراقبين أو الملاحظين المتواجدين بصفة مستمرة في مناسبة معينة»[4].

كما يعني كذلك مصطلح النجاعة « **performance** » في قواميس اللغات الأجنبية المتخصصة بأنه تأدية أو القيام بفعل أو بذل جهد من أجل هدف معين، أو كنتيجة حسابية محصلة من طرف شخص أو مجموعة أشخاص بعد بذل جهد معين حيث يتم الحكم عليه بالأكثر جهدا، الأكثر كفاءة أو الأمثل ...وبالتالي فهو يدل على «النتيجة المتحصل عليها خلال العملية التنفيذية، وهو النجاح الذي يلاحظه الجميع في شكل أرقام تقيس تلك النتائج[5]»، ومنه يقصد بالكلمة الإنجليزية:»«**performance rate** كمية العمل التي ينجزها العامل خلال فترة زمنية محددة، أو مقدار الزمن اللازم لتنفيذ العمل المطلوب.

وعليه نستنتج أن أقرب تعريف يمكن اقتراحه لتحديد المفهوم اللغوي للنجاعة هو **تلك الجهود المبذولة أو الواجب بذلها التي تؤدي بنجاح لنتيجة أو لنتائج مطلوبة**، فعبارة «نتائج مطلوبة» تعني أن هناك مجموعة أهداف تم تسطيرها مسبقا، وعلى أساس النتائج المتحصل عليها يمكن قياس مدى تحقيق النجاعة، وبالتالي يرتبط تسيير النجاعة بتحديد طريقة العمل التي تسمح بتحقيق تلك الأهداف، وهذا يعني أن التعمق في البحث في مفهوم النجاعة يقودنا إلى البحث عن أدوات وطرق قياس (**Mesures**)علمية وعملية من خلال مجموعة من المؤشرات الدقيقة **(indicateurs)** التي تعكس معطيات مهمة عن مدى نجاح الجهد المبذول ككل، والتي تقاس في الأخير مقارنة بالأهداف المسطرة.

2-المفهوم الاصطلاحي للنجاعة: تحقيق الأهداف التنظيمية

تتوقف استمرارية حياة وديناميكية التنظيمات الحديثة أساسا على قدرة المؤسسة، أو بالأحرى قدرة مسؤوليها، على تحقيق النجاعة، فهذا المفهوم ذو معنى شامل ويعتمد على أدوات قياس نشاطات ونتائج المؤسسة؛ فمثلا، يبرز هنري سافال (**HENRI SAVALL**)[6] في دراسته وتحليله لهذا المفهوم باعتماده على إبراز التوافق والتكامل بين الجوانب الاجتماعية والجوانب الاقتصادية لتدعيم النجاعة الكلية (**Performance globale**)، فحسبه النجاعة الكلية ما هي إلا امتداد لتدعيم ما يسمى بالجودة الشاملة، أي أن تحقيق هذه الأخيرة مرتبط بنوعية الهيكلة التنظيمية السائدة في المؤسسة، وبالأخص نوعية تداخل وإدماج الموارد البشرية في تحقيق مشروع المؤسسة.

من جهة أخرى، يقوم تجسيد ثقافة النجاعة داخل المؤسسة على تحفيز وتهيئة الجو والمناخ البشري اللازم لذلك، وباعتبار أن الأفراد هم الأساس القاعدي الذي يتوقف عليه تطوير المؤسسة وتحقيق الربح، يبرزالأستاذ علي السلمي أن النجاعة في مجال تسيير الموارد البشرية باعتبارها الأساس القاعدي الذي تتوقف عليه تنمية المؤسسة وتحقيق الربح، تتعلق على الخصوص بـ [7]:تقييم إنتاجية الموارد البشرية؛تقييم السياسات والنظم؛تقييم الإجراءات؛تقييم سلامة الهيكل التنظيمي؛تقييم كفاءة الموارد المستخدمة؛تقييم أساليب التوجيه؛ وتقييم أساليب الرقابة.

من جهة أخرى، يبرز فرانسوا منغوفاند (**FRANÇOIS MINGOFAND**)[8] أن النجاعة كمفهوم يرتبط ارتباطا وثيقا بمنهجية القيام بتقييمها، والتي تكون من خلال:

- تحديد المعايير اللازمة عن طريق البحث عن المتغيرات التي تندرج والمتغيرات التي لا تندرج في تحديد المفهوم المعياري (**STANDARD**)؛
- دراسة أهمية الجوانب الكيفية التي تشكل صعوبة في مجال القياس؛

- ضمان أن العناصر المعتمد عليها في مجال قياس وتقييم النجاعة هي حقيقية وواقعية وملموسة، ويمكن إخضاعها لعملية رقابية؛
- وجوب تحديد مستوى تحليل الفوارق؛
- تقييم واتخاذ القرار.

وحسب فرانسوا منغوفاند، من بين مؤشرات التنبؤ بتحسن النجاعة تحقيق تقارب بين الهياكل والوسائل الممنوحة لوظيفة التسيير من جهة وتحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى، أو بالأحرى المقارنة بين الموارد المستغلة (مالية، مادية وبشرية) والنتائج المحققة فعليا؛ أي أن المقصود بالنجاعة في المؤسسة هو مدى أو درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة (كنظام) لتحقيقها.

من جهة أخرى، اقترحO.GELINIER في كتابه «سر نجاح المؤسسات العصرية»بعض المؤشرات المهمة من أجل تحسين النجاعة، حيث لخصها في[9]:

- البحث عن الوقائع وأخذها بعين الاعتبار في كل قرار يخص المؤسسة؛
- القيام دوريا بعمليات للتقييم؛
- التحضير الجيد من جميع النواحي التي يتطلبها التسيير؛
- المنافسة الداخلية والخارجية؛
- المرونة في التعامل؛
- العمل والتقييم على أساس المردودية؛
- تعزيز الثقة في اليد العاملة؛
- الحق في الخطأ– غير المتعمد- في حدود الأعمال المنوطة بالفرد؛
- العقاب من خلال تفعيل الجانب التاديبي الخاص بنظام المؤسسة؛
- الحكم على أساس النتائج المحققة فعليا؛
- مبدأ التطور المبني على تشجيع المبادرات الفردية والجماعية.

من كل ما سبق، يمكن تمثيل النجاعة كدالة بدلالة كل من: المردودية، الإنتاجية داخل المؤسسة، كعوامل (متغيرات) مؤثرة[10]، وعليه، كلما ارتفعت وزادت المردودية أو الإنتاجية كلما زادت النجاعة داخل المؤسسة، وكلما اهتمت المؤسسة وخصصت جزءا كبيرا من سياستها ومواردها لقياس ومراقبة نشاطها بشكل دوري، كلما ساعد ذلك في زيادة وتحسين النتائج المحققة، وبالتالي تحسين النجاعة، كما أن تحسن النشاط بحد ذاته يمثل مؤشرا هاما حول نجاعة سياسة المؤسسة المتبناة أمام كل المتعاملين معها،

وإن كانت الملاحظة الأولية تشير إلى ارتباط المفهوم بالمؤسسة الاقتصادية التي تعمل في بيئة تنافسية، إلا أن التطورات والإصلاحات التي شهدها القطاع العمومي جعلت من المصطلح رائجا في أدبيات التسيير العمومي خصوصا مع نمط التسيير العمومي الحديث، والذي نحاول التطرق له من خلال المحور الموالي.

ثانيا: التسيير العمومي الحديث (NPM) كنموذج ما بعد البيروقراطية

أدى تطبيق النموذج البيروقراطي، إلى سلبيات كثيرة مما دفع بالحكومات والمنظمات إلى البحث عن بدائل بهدف تحقيق نجاعة أكبر في مجال تقديم الخدمات العمومية، التي تميزت بالضعف في المردودية وغياب الفعالية في التقديم وارتباطها بثقل الإجراءات، حيث أن تقديم الخدمة العمومية من طرف منظمات لا تهدف إلى الربح تنشط في محيط قانوني منضبط يحدد بشكل دقيق مهام كل هيئة وكيفيات تمويلها، وهو ما يجعل هامش الحرية لدى المسير العمومي أقل بكثير مما

هي عليه في القطاع الخاص، مما يقيد في غالب الأحيان الإبداع والتجديد، وبعبارة أخرى فإن ارتباط ثقافة الهيئة العمومية بصرامة وبيروقراطية الإطار القانوني ينعكس سلبا على أنماط النجاعة فيها.

مجمل هذه الظروف صاحبتها تغييرات كبيرة في السياسة والاقتصاد والمجتمع لدرجة جعلت الحكومات نفسها تتحدى التقاليد الإدارية التقليدية، مدعمة بمطالب شعبية بضرورة استحداث برامج فعالة، وهو ما يؤكده معظم المدافعين عن التسيير العمومي الجديد، الذين يرون في هذا الأخير ثورة عالمية لصالح الأشكال ما بعد البيروقراطية (**post-bureaucratique**)، أطلق على تسميته بالتسيير العمومي الحديث (**the new public management**) ومبررات ذلك:

- كبر حجم وتكلفة القطاع العام الذي أنتج ضغوطات تدفع نحو تخفيف البرامج وزيادة النجاعة؛
- الابتكارات التكنولوجية الهائلة المستخدمة في التسيير لا سيما تكنولوجيات الإعلام والاتصال؛
- العولمة، السرعة وزيادة المنافسة؛
- بروز الحاجة لتحرير القطاع الاقتصادي العمومي الذي بات يفرض عبئا ثقيلا على خزينة الدولة نتيجة سوء التسيير، عدم الكفاءة، الفساد في إدارة الموارد المتاحة وما إلى ذلك من المظاهر السلبية.
- المطالبة بالجودة في الخدمات العمومية التي توفرها الإدارات العمومية.

ويعود مصطلح التسيير العمومي الجديد إلى الباحث كريستوفر هود (**CHRISTOPHERHOOD**)أواخر الثمانينات، ليتم تعميم التسمية فيما بعد على جل المشاريع العمومية في الدول الغربية ودول آسيا وأمريكا اللاتينية، حيث أصبح التسيير العمومي الجديد هو المرجعية لكل الحكومات المركزية والهيئات المحلية خاصة في مشاريع إدخال تغييرات على مرافق الدولة وإصلاحها.

وقبل التطرق إلى خصائص هذا النمط الجديد من التسيير العمومي، نشير إلى أنه لا توجد طريقة وحيدة لتعريف التسيير العمومي، ويعود ذلك إلى صعوبة ضبط مفهوم التسيير في حد ذاته مضافا إليه خصوصية البنية العامة والقطاع العام، مما يطرح بشدة مدى خصوصية التسيير العمومي في حد ذاته.

وبرغم ذلك يكاد أحد الباحثين ينفي وجود تسيير عمومي قائم بذاته، ويذهب إلى القول بأن هذا التسيير العمومي هو قبل كل شيء تسيير، وأن التفرقة بين عام وخاص لا تفيد دائما، حيث يمكن لمؤسسة خاصة كبيرة أن تقترب في تسييرها من المنظمات العامة بالنظر إلى حجمها وهيكلتها ونموذجها البيروقراطي.[11]

1- تعريف التسيير العمومي الحديث

ظهر وتطور مفهوم التسيير أو المناجمنت في البيئة الانجلوساكسونية أين يحال الفرق بين العام والخاص إلى اختلاف مصادر التمويل وليس إلى متغيرات أخرى قانونية أو إدارية تعزى إلى خصوصية الهيئة أو المنظمة في حد ذاتها.[12]

كما كان ظهوره بهدف مراجعة أشكال تدخل الدولة وطرق تسيير المرافق العامة لمواجهة تداعيات الأزمات الاقتصادية وتلاحق انتشاره في معظم دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

إلا أنه في المقابل تجدر الإشارة إلى أن المؤسسات الخاصة ومؤسسات القطاع العام ليس لها نفس الأهداف، ولا نفس طريقة التعاطي مع المتغيرات البيئية المحيطة، وهو ما يفرض تبني نمط تسيير يعتمد شخصنة علاقة العمل وعقلنة الوسائل وتقييم النتائج بما يتلاءم مع أهداف كل نمط.

وهناك العديد من المحاولات لصياغة مفهوم للتسيير العمومي يتلاءم مع خصوصية القطاع العام، حيث عرفه كل من**Carfer&Birland** 1980 بأنه طريقة أو منهج، وأن القطاع العام هو المكان الذي يطبق فيه هذا المنهج.[13]

وهو تعريف يتفق مع ما ذهب إليه **Kreif** 1999 باعتباره كتسيير أو نمط تسيير تمارسه منظمات الخدمة العامة.[14]

ويعرف التسيير العمومي بصيغة أكثر شمولا بأنه مجموع مسارات التهيئة و التنظيم والتبسيط والمراقبة للمنظمات العامة والذي يعمل على تطوير نجاعتها العامة وقيادة نموها وتطورها مع احترام واجباتها، ويقوم على مبدأ أساسي للتسيير وهو الموقف، [15] وهو يفترض بعبارة أخرى تكييف أدوات التسيير لتلائم تنوع وتعدد المواقف والتحديات.

سنة 2004 أعطى **Gibert** نظرته للتسيير العمومي بتعريفه في مضمونه العام بأنه مفهوم من وجهين، عام يتعلق بتسيير المنظمات العامة من جهة وتسيير السياسات العامة من جهة أخرى، وتكميلي مع التأكيد على أن الغاية الأساسية له هي ضمان تحقيق السياسات العامة لأهدافها.[16]

أما أبحاث **Bezes**، 2005 فقد قادته إلى إعطاء نظرتين للموضوع، نظرة تاريخية لصيقة بالاقتصاد وبتسيير المؤسسات الخاصة، ونظرة حديثة تراه كمذهب متناسق عام (دولي) للتسيير العمومي.[17]

وحديثا ظهر التسيير العمومي الحديث كحركة تسييرية ذات أبعاد سياسية تعمل على تغيير ممارسات الإدارة العامة بتعويض مبادئ التسيير البيروقراطي التقليدي، والذي يمثل رمزا لجميع أشكال الخلل في القطاع العام، بمبادئ وقواعد للتسيير أكثر حداثة وعصرنة، وحسب بعض الكتاب فإننا نشهد مع ميلاد وانتشار التسيير العمومي الحديث ميلاد منظمات حديثة يطلق عليها منظمات ما بعد البيروقراطية.

وعلى خلاف التسيير العمومي التقليدي الذي يستمد مبادئه من العلوم الإدارية والقانونية، فإن أفكار ومعالم التسيير العمومي الحديث مستوحاة من العلوم الاقتصادية ومن سياسات التسيير في القطاع الخاص، ومن دوافع وأسباب ظهورها الرغبة في تحسين ومعالجة الاختلالات التي اتسم بها التسيير العمومي التقليدي.[18]

ويعمل هذا التوجه الحديث على تطوير وتحوير مفهوم التسيير الداخلي للمنظمات العامة بغية الوصول إلى أقصى درجة من النجاعة، كما يعمل في المقابل على إعادة ضبط أساليب تسيير السياسات العمومية بمعنى الطريقة التي يتم بها تقييم وقياس نتائج هذه السياسات.

ويعتمد في ذلك على ترقية تطبيق أدوات التسيير المالي الحديث والتسيير الفعال للموارد البشرية في القطاع العام، وإدراج فلسفة إدارة الجودة وباقي التقنيات التسييرية الحديثة بنية تحسين تسيير القطاع، وهي أدوات منشؤها في الأصل القطاع الخاص، ما دفع بعض الباحثين إلى اعتبار التسيير العمومي الحديث جامعا لمجموعة من الإصلاحات الجزئية التي استوحت من ممارسات القطاع الخاص، وحسب آخرين هي إصلاحات تقوم فلسفتها على ترجمة شكلية لليبرالية الجديدة.[19]

يمكن مما سبق القول أن التسيير العمومي الحديث مزيج من المذاهب تشكل نتيجة تتابع وتراكم للأحداث، طورت طرقا جديدة للنظر للمنظمات العمومية انطلاقا من كل غير متجانس للأدوات مستوحاة من تطور دور الدولة والنظريات الاقتصادية والمسلمات الناتجة عن تطور الفكر التسييري ومن بيان الممارسات المجربة في إصلاحات مختلف الدول (خصوصا الانجلوساكسونية) والمساهمات المقدمة من طرف المنظمات المختلفة.

2- خصائص التسيير العمومي الحديث

يعمل التسيير العمومي الحديث على نقض التصميم التقليدي للنموذج البيروقراطي ويعمل على قيامه بديلا عنه، حيث ينظر المروجون لهذا النمط من التسيير إلى الإدارة البيروقراطية على أنها إدارة جامدة، غير منتجة، غير ناجعة ومبذرة للموارد، ويرون في النموذج السوقي والأدوات المعتمدة في تسيير القطاع الخاص حلا لأزمة البيروقراطية في الإدارة العامة.

وفي تطبيقه لآليات القطاع الخاص على المنظمة العامة مع خصوصيتها، تتضح بعض المميزات للتسيير العمومي الحديث تلخصها الوثيقة الصادرة عن لجنة إصلاح الدولة الصادرة عن وزراء للوظيفة العمومية في النقاط التالية:[20]

- لا مركزية الوحدات الحكومية وتفويض المسؤولية للمستويات الدنيا من الحكومة كالبلديات مثلا، وتجد هذه الخصوصية تأسيسها طبقا للمبدأ الذي يقوم على أن كل مستوى أعلى يحظر عليه القيام بنفسه أو تنفيذ ما يمكن لمستوى أدنى القيام به، ويترافق مع هذا المبدأ مبدأ الفاعلية والذي يؤسس للثقة في الرشادة الاقتصادية

للفاعلين العموميين، ويؤمن بقدرة السوق والمنافسة على تحسين جودة الخدمات المقدمة، ويدفع هذا المبدأ نحو التركيز على بعض النشاطات وتفويض النشاطات الأخرى أو لامركزيتها.

- إعادة تدقيق وضبط النشاطات الحكومية، عن طريق تحديد ما يجب أن تعمله الحكومة وأن تدفع مقابله، وما يجب أن تدفع مقابله ولا تعمله، وما يجب أن لا تعمله ولا أن تدفع ما يقابله.
- الفصل بين الأنشطة بالنظر إلى أهميتها الإستراتيجية والفائدة المرجوة منها، والاعتماد على منهج الطرد المركزي في تنفيذها - نموذج "مركز/ محيط"-، حيث تراقب المؤسسات الكبيرة نشاط المؤسسات الصغيرة، وتحيل نحو الخارج دائما النشاطات ذات القيمة المضافة المنخفضة، ومعها نشاطات الأعمال الأقل أهمية، ويرى ديرون أن هذا النموذج اخترق كل النشاطات التابعة لجميع المنظمات العامة.[21]
- تخفيض حجم القطاع العام وخوصصة بعض النشاطات أو خلق هيئات مستقلة للقيام بها، وهو ما يؤكده مبدأ الفصل الصارم بين السياسة والإدارة وبين القرار والتنفيذ خصوصا في ما يتعلق بتقديم الخدمات، مع تشجيع توكيل المهام لوحدات تنظيمية منفصلة أو من خارج القطاع العام في إطار الخوصصة، وغيرها من الإجراءات التي تقود إلى تشكيل ما يسمى الدولة المجوفة.[22]
- تقليص التكاليف وتحسين مردودية نشاطات الحكومة عن طريق المقاولة من الباطن، تفعيل ميكانيزمات السوق والدفع من طرف المرتفق.
- إعلام الزبون عن إدراج معايير الجودة للخدمة العامة.
- المقارنة المرجعية (البنشماركينغ) وتقييم النتائج.
- إصلاح موجه نحو تبسيط التشريعات وتقليص تكاليفها.
- انتشار الطرق الحديثة في تسيير الموارد البشرية كتفعيل التقييم على أساس الاستحقاق، النجاعة، الشخصنة وتشجيع العمل بالعقود محدودة الأجل لما تمثله من تخفيض للتكلفة طبقا لثنائية الطرد المركزي.

ويمكن مما سبق استخلاص بعض أوجه المقارنة بين التسيير العمومي التقليدي والتسيير العمومي الحديث، والذي نوضحه من خلال الجدول

جدول رقم01: الفروق الجوهرية بين التسيير العمومي التقليدي والتسيير العمومي الحديث

وجه المقارنة	التسيير العمومي التقليدي	التسيير العمومي الحديث
مجال التركيز	تقوم على احترام الشرعية واحترام القاعدة والقانون والخضوع للسلطة العمومية	ترمي إلى البحث عن أفضل استغلال للموارد لتحقيق الأهداف التطورية حيث تقوم شرعيته على النجاعة، النتائج، والإجابة على الإشكالات المطروحة
نمط التنظيم	اعتماد التنظيمات الهرمية التقليدية التي تمركز السلطات وترفع من مستويات الرقابة	التركيز على اللامركزية وتشجيع التفويض وتمكين العاملين، ويعتمد على فرق العمل والتنظيمات الشبكية
حجم الهيئات الإدارية	الاتجاه نحو تضخيم الجهاز الإداري واتساع نشاطات الهيئات العمومية	جهاز يتماع بالمرونة والرشاقة عن طريق التخلص من الهيئات غير الضرورية، والتخلي عن بعض العمليات لفائدة القطاع الخاص
أدوات العمل	يحددها القانون وفق إجراءات تقيد معاني الإبداع والمبادرة	تتحدد بميكانيزمات السوق، وتستعين بآليات القطاع الخاص والتقنيات الحديثة في التسيير.
تنفيذ الخدمات الحكومية	ترتبط بسيادة الدولة وتنفذها هيئات عمومية بحتة	تشارك في تقديم الخدمة العمومية الهيئات العمومية والخواص

المصدر: من إعداد الباحثين

3- مكانة التسيير العمومي الحديث في الدول المعاصرة

جميع مبادرات الإصلاح للتسيير العمومي ومن بينها التسيير العمومي الحديث تهدف إلى تحقيق ثلاث غايات أساسية: تحقيق الفعالية، زيادة وتحسين جودة الخدمة المقدمة والتحكم الأمثل في التكاليف.

ولقد أصبح التسيير العمومي الحديث الذي يستوحي من الممارسة المقاولاتية القاطرة الأساسية لكل المشاريع الإصلاحية للدول والمنظمات العامة، ووسيلتها في ذلك البحث عن مطابقة مثلى بين العرض للخدمة العامة والطلب عليها، مع اعتماد فلسفة التقييم الشامل للأنشطة والخدمات العامة كالموظفين والموازنات.

وتختلف محاور تركيز السياسات العامة على التسيير العمومي الحديث باختلاف الدول، ففي ألمانيا يركزون على تقديم الخدمات ذات المنفعة العامة، أو ما يطلق عليه **VeuesSteuerungs** والذي يشكل الإطار لسياسة العصرنة للدولة وإداراتها، في حين أن اعتماد التعاقد في الوظيفة العامة في ايطاليا شكل نقطة تحول في عمل المصالح العامة،أما فرنسا فنظرا لخصوصيتها فهي تبحث منذ أكثر من 80 سنة لخدمة عمومية فرنسية خالصة والتي تتجه شيئا فشيئا إلى السياسة ومنطق السوق.

يعرف التسيير العمومي في ألمانيا بـ **Dasinsvrsage** ما يفيد لغويا "ما يتعين لمواجهة احتياجات الوجود"، وهو ما يعني البحث عن تحقيق الخدمات الأساسية، فقط وهو ما يضع فرقا بين الخدمات الأساسية وغير الأساسية.

نتج عن الإصلاح واعتماد التسيير العادي الحديث خمس مباديء أساسية للمنظمة [23]:

- الفصل بين وظيفة الإستراتيجية القيادة والرقابة وبين الوظائف التشغيلية للتنفيذ
- تجزئة وتكسير وتقسيم البيروقراطية الراسية العمودية عن طريق خلق وحدات إدارية مستقلة (وكالات) عن طريق اللامركزية والتمكين**Empowerment** لمجموعات العاملين.
- اللجوء المباشر لميكانيزمات السوق(المنافسة بين الفاعلين العموميين وبينهم وبين القطاع الخاص، التحفيز...)
- تغير في الهيكل الراسي للإدارة عن طريق تدعيم المسؤوليات واستقلالية مستويات التنفيذ.
- وضع وتأسيس للتسيير عن طريق النتائج قائم على تحقيق الأهداف، قياس وتقييم النجاعة.

إن وضع مؤشرات النجاعة ورواج الاتجاه الزبوني وغيرها من الإصلاحات التي تدخل ضمن التسيير العمومي الحديث أخذت أشكالا متعددة حسب البلد ومجال النشاط العمومي، فمع مجيء حكومة **New Labor** في المملكة المتحدة عام 1997 ظهرت متغيرات عديدة على طرق التنسيق بين مختلف المصالح في الإدارات العامة والتي كانت تعتمد نموذج ما بعد البيروقراطية نحو اعتماد نموذج جديد للحوكمة يقوم على شركاء داخل شبكة بين مجموعة المهنية المواطنين والفاعلين الخواص.

وقد قادت هذه التغيرات نحو علاقات أقل سلمية بين الفاعلين الأساسيين والأعوان، وساعدت على انهيار أشكال التنسيق السوقي كما كان الحال عليه في مرحلة تاتشر وذلك لفائدة التنسيق حسب الشبكات.

مع بداية القرن الواحد والعشرين تطورت مفاهيم التسيير العمومي الحديث لتفسح المجال أمام مفاهيم التسيير للقيم العمومية **Public Value Management** ، وعلى خلاف مبادئ التسيير العمومي فإن الاتجاه الجديد يجمع علاقات متعددة وبأشكال مختلفة سواء على مستوى القطاع العام وأيضا بين الحكومات وباقي الفاعلين بما فيهم الناخبين.[24]

يوسع أيضا الاتجاه الجديد القدرة على تقديم خدمات الإدارة الالكترونية خارج مجال الحكومة، كما أنه يحمل أيضا مفاهيم المسؤولية، الديموقراطية، المشاركة، الشفافية والشرعية، إضافة أيضا إلى الإبداع المؤسسي والتحول والتغيير والذي أصبح ممكنا مع الإدراج والالتزام المباشر للقطاع غير الحكومي.

ونعيش حاليا تغيرا في مجال تصميم وتقديم الخدمات انطلاقا من براديغم/ اتجاه يركز على المستعمل للخدمات أو المرتفق إلى آخر يقوم على مدى مشاركته، وتقوم المقاربة الجديدة على اعتبار أن الإدارة الالكترونية تذهب بعيدا عن المنهج المركز على المستعمل (والذي يقتضي اخذ احتياجات الزبون والاستفادة من تجارب المستعملين في إعداد استراتيجيات القطاع العام وتنفيذها)، وذلك بدعوته أو دعوة ممثليه إلى الاستثمار مباشرة في مسار تحديد الاستراتيجيات ونشاطات القطاع العام.

نخلص مما سبق أن التسيير العمومي الحديث ظهر نتيجة عدة تطورات شملت الدول الانجلوساكسونية أساسا، التي عملت على إصلاح التسيير العمومي التقليدي نحو نمط تسيير يقوم على التركيز على منهجية أو أسلوب إدارة القطاع الخاص، مع تحويل مجال الاهتمام إلى النتائج، وإعطاء أهمية للقيادة المبدعة على جميع المستويات، التركيز على مباديء تنظيمية أساسها اللامركزية، قلة عدد المستويات والمرونة في مواجهة التأثيرات الايجابية الخارجية، وتعزيز التعلم التنظيمي سواء على المستوى الفردي أو الجماعي، والمشاركة في اتخاذ القرارات، وكذلك التركيز على خدمة العميل أو المنتفع باعتباره المركز الرئيسي للانعكاس أو رد الفعل لمدى جودة عمل المنظمة.

ونستطيع أن نفترض مبدئيا أن التسيير العمومي الحديث هو مدخل أساسي لتطوير وإصلاح المنظمات العامة، وإقرار النجاعة فيها وهو ما نحاول تتبعه في محاولات الجزائر لإصلاح الجماعات المحلية

ثالثا: مدى نجاعة عمل الجماعات المحلية في الجزائر على ضوء التسيير العمومي الحديث

نحاول تتبع ملامح نجاعة العمل الحكومي المحلي في الجزائر من خلال توجهات الإصلاح المعتمدة لا سيما ضمن أعمال لجنة إصلاح هياكل الدولة واستراتيجية الجزائر الالكترونية.

1- نجاعة الجماعات المحلية من خلال جهود الإصلاح

تعود حتمية الإصلاح الإداري في كل إدارات العالم بمختلف اتجاهاتها وتياراتها ومدارسها إلى عوامل موضوعية متعددة، ففي الدول المتقدمة، الإصلاح الإداري هو إجراء مستمر يسعى لمواكبة التطور والتقدم الذي يشهده المحيط العام، أما الدول النامية، ونظرا لكثرة مشاكلها الإدارية الحادة والمستمرة، وجدت نفسها أما ضرورة الإصلاح الإداري كحل لا بديل له، وسواء كان هذا الإصلاح تصحيحا ظاهريا وإعادة لتأهيل الوضع الإداري السائد، أو إصلاحا جذريا وفق تصور جديد من مختلف الأبعاد السياسية والاقتصادية والاجتماعية، خاصة في حالة تغير الرؤية السياسية العامة للنظام السياسي القائم، فأي تغيير في هياكل أو وظائف هذا الأخير يستدعي بالضرورة تكييفا للإدارة مع هذا الوضع، وهذا ما عرفته الجزائر منذ دستور 1989، حيث كان لزاما على الدولة مباشرة التغييرات المطلوبة على وظائف الإدارة تماشيا مع النهج الجديد الذي اعتمدته، كما أنه منذ سنة 1999 كان هناك تصورا مختلفا للإصلاح الإداري خاصة بتشكيل لجنة إصلاح هياكل الدولة ولجنة إصلاح العدالة ولجنة إصلاح التربية وغيرها من الورشات التي تصب في نفس الهدف، وما تبعها من إعادة النظر في القوانين الأساسية للوظيفة العمومية ومراجعة الأجور ومواثيق الأخلاقيات المهنية وغيرها.

ومحور تركيزنا ينصب على لجنة إصلاح هياكل الدولة التي تم تأسيسها في نوفمبر 2000 لتضم 70 عضوا من كبار الموظفين والجامعيين والمنتخبين، وقد تضمن تقرير اللجنة التي دامت أشغالها 09 أشهر عرضا مفصلا عن كافة ميادين الإدارات العمومية والمصالح العمومية والموارد البشرية المستخدمة.

اعتبر التقرير نجاح المشروع مشروطا بظهور قيم جديدة وبروز عقد اجتماعي جديد يكرس مكانة المواطن كرهان استراتيجي، مع ضرورة ترقية دولة القانون.

تضمن التقرير الإشارة إلى إقامة 06 ورشات تشكل جوهر إصلاح الدولة تمثلت أهم ورشة فيها في عصرنة المؤسسات والمرافق العمومية،والتي ركزت على الاتجاه نحو عقلنة المصاريف، وفتح الأبواب أمام الخواص والمجتمع المدني لتسيير بعض

الخدمات العمومية مما يؤدي إلى الانخفاض المعتبر للتكاليف المادية للدولة، وهو ما يؤكد التوجه نحو أبعاد التسيير العمومي الحديث، وظهور التفكير في البعد المالي أساسا وترشيد الإنفاق العام.

وقد تكفل برنامج الحكومة لسنة 2000 بوضع أهداف الإصلاح الذي تعمل الحكومة على تحقيقها كما يلي[25]:

- عصرنة الإدارة العامة وذلك بهدف تكوين إطارات الإدارة العامة وأعوانها.
- تعميم استعمال الإعلام الآلي وشبكة الانترنت.
- تخفيف إجراءات وأجال انجاز المهام الإدارية.
- تطوير الشفافية والاتصال داخل الإدارة العامة.
- ترشيد الإدارة العامة عن طريق دعم التناسق بين مختلف الإدارات العامة المركزية والمحلية للإسراع في حركة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- اللجوء للخبرات الأجنبية ومنح الامتياز للتحكم في تكاليف مهام الإدارة العامة وتقليصها.
- التضامن والتكامل والتنسيق بين مختلف الإدارات ومصالح الرقابة لمكافحة مظاهر الغش والاعتداءات على إطار معيشة المواطنين.
- رد الاعتبار للإدارة العامة بواسطة محاربة كل أشكال السلوكيات الريعية واللاأخلاقية في المرفق العام.
- استعادة سلطة الدولة في محاربة كل أشكال الغش والمساس بممتلكات المجموعة الوطنية.

وعلى ضوء هذه الأهداف تم ضبط المحاور الأساسية لبرنامج الإصلاح المعتمد من طرف الجزائر من طرف لجنة إصلاح هياكل الدولة سنة 2001 والتي ركزت على المحاور التالية:

- تحديد المهام الجديدة للدولة في ظل اقتصاد السوق والعولمة.
- تنظيم الإدارة المركزية من أجل تهيئتها للقيام بالمهام الجديدة بفعالية.
- التأكيد على اللامركزية وعدم التمركز واللذين يعتبران حسب محرري التقرير محورا أساسيا للإصلاح.
- تثمين الموارد البشرية الموظفة من طرف القطاع العام عن طريق إعادة هيكلة الحقوق والواجبات حول ميثاق الخدمة العمومية، وإعادة تهيئة وتكوين الكفاءات عن طريق نظام للتكوين موجه كليا للتكوين الإداري وقيم المهنية للوظيفة العامة.(النجاعة المسؤولية والأخلاقيات).

طبقا لهذا التوجه تتحدد النجاعة في الإدارة العامة الجزائرية بالاستناد إلى ثلاث محاور:[26]

- ✓ الأثر أو النتيجة النهائية للعمل العمومي (الفعالية).
- ✓ جودة الخدمة المقدمة للمرتفق.
- ✓ الفاعلين أو الكفاءة المعبر عنها عن طريق تثمين العلاقة بين الوسائل المستهلكة والتنفيذ.

ميدانيا، تم في أفريل سنة 2003، إعادة بعث المديرية العامة للإصلاح الإداري ولكن تحت الوصاية المباشرة لرئيس الحكومة[27]، ليتم سنة 2006 إلحاقها بوزارة الداخلية والجماعات المحلية[28]، إلى غاية 11 سبتمبر سنة 2013 حيث تم إسناد المهمة إلى وزارة جديدة تسمى الوزارة لدى الوزير الأول مكلف بإصلاح الخدمة العمومية والتي كلفت بـ:[29]

- دراسة وتقييم تنظيم الخدمة العمومية وسيرها.
- اقتراح كل تدبير يهدف إلى تحسين أداء الخدمة العمومية.
- دراسة واقتراح كل تدبير يهدف إلى تسهيل الاستفادة من الخدمة العمومية.
- دراسة واقتراح كل تدبير يهدف إلى تثمين وتحسين مردود المرفق العام وترقيته.

- ترقية الأعمال الموجهة لتحسين نوعية الخدمة العمومية.
- تنسيق أعمال تبسيط الإجراءات الإدارية وتخفيفها.
- مساعدة الإدارات والمؤسسات والهيئات العمومية في إعداد برامجها الخاصة بعصرنة الخدمة العمومية وتنفيذها.
- التشجيع على تطوير الإدارة الإلكترونية بإدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال وتعميمها.
- تحسين ظروف عمل أعوان المرفق العام وضمان حماية حقوقهم.
- العمل على تحقيق المهنية وأخلاقيات المرفق العام.
- ترقية حقوق مستعملي الخدمة العمومية وحمايتها.
- وضع أنظمة وإجراءات فعالة في مجال الاتصال لإعلام المواطنين حول خدمات المرفق العام، وتحسين حصول المستعملين على المعلومات وجمع آرائهم واقتراحاتهم والرد على شكاويهم.
- وضع آليات ملائمة للمتابعة والتقييم الدوري لخدمات المرفق العام.
- اتخاذ التدابير الضرورية لبعث الثقة والحفاظ عليها بين أعوان المرفق العام ومستعمليه.
- ترقية القيم الأخلاقية المرتبطة بنشاطات أعوان المرفق العام.
- ترقية ثقافة المردودية والاستحقاق الشخصي لأعوان المرفق العام.
- تحفيز وتشجيع مشاركة مستعملي المرفق العام والمجتمع المدني في تحسين الخدمة العمومية.

ولتحقيق هذه الوزارة للمهام المنوطة بها ألحقت بها الهياكل التالية:

1) المديرية العامة للخدمة العمومية.
2) المديرية العامة للإصلاح الإداري.
3) المديرية العامة للوظيفة العمومية.

غير أننا نشير إلى أن هذه الوزارة تم التخلي عنها في أقل من سنة وذلك بتاريخ 05 ماي 2014 مما يطرح تساؤلا جوهريا حول السبب الحقيقي لإنشائها، أما من حيث تقييم عمل هذه الوزارة، فنشير هنا إلى بعض التعليمات المرسلة للوزراء والولاة مثل التعليمة رقم 298 المؤرخة في 22 سبتمبر 2014، والتعليمة رقم 321 المؤرخة في 20 أكتوبر 2014 والتعليمة رقم 382 المؤرخة في 11 نوفمبر 2014، وهي بذلك تتصور إصلاح الخدمة العمومية من خلال:

- نشر قائمة الوثائق المكونة للملفات المطلوبة لكل إجراء أو خدمة عمومية؛
- تكييف مواقيت الافتتاح وأيام استقبال المواطنين؛
- تقليص عدد الوثائق المكونة للملفات الإدارية، وجعلها مقتصرة فقط على الوثائق الضرورية لدراسة هذه الملفات، والحلول محل المواطن عند الإمكان لطلب المعلومات الضرورية لهذا الغرض، مباشرة من المصلحة أو الهيئة المعينة؛
- توفير الوسائل العصرية للاتصال والإعلام وتوجيه المواطنين؛
- المطابقة للأصل والمصادقة على الوثائق من طرف المصلحة المعنية بالوثيقة المطلوبة؛
- جعل اللجوء إلى استدعاء المواطن مقتصرا فقط على الحالات التي تقتضيها ضرورات المصلحة وفي غياب طريقة اتصال أخرى؛
- تهيئة وتوفير هياكل ملائمة تتوفر على جميع المرافق الضرورية لضمان الاستقبال الأحسن للزوار وراحتهم؛
- وضع نظام التذكرة يسمح باحترام ترتيب مرور الزوار وتفادي التجاوزات في هذا المجال؛

- نظام لإعلام وتوجيه الزوار؛
- سجل الشكاوى مرقم ومؤشر عليه من طرف مسؤول المصلحة؛
- انتقاء واختيار أعوان الشبابيك والأعوان المكلفين باستقبال المواطنين من بين المشهود لهم بالكفاءة المهنية ومعرفتهم للقطاع والصفات المهنية؛
- حمل الشارة والبدلة من طرف أعوان الشبابيك والأعوان المكلفين بالاستقبال؛
- تعيين موظف ذي كفاءة وسيرة حسنة، كوسيط مسهل بين مختلف المصالح والزوار.

أما منذ تاريخ 03 جويلية 2014 فقد تم إنشاء المديرية العامة للوظيفة العمومية والإصلاح الإداري تابعة مباشرة للوزير الأول تتولى مهمة الإصلاح الإداري.[30]

نستنتج من كل ما سبق، أن حالة عدم الاستقرار التي عرفتها هيئات الإصلاح الإداري تؤكد تردد الدولة في اعتبار عملية الإصلاح ضرورية، وتؤكد كذلك على عدم وجود هدف واضح ومنهجية واضحة للإصلاح الإداري والهدف المرجو منه، مما يدفعنا إلى الحكم بعدم نجاعة الإصلاحات الإدارية التي اتخذت لحد الآن، وذلك لعدم تناسق الجهود وعدم استمراريتها، وتأثرها بالتوجهات السياسية أكثر من تيارات الفكر الإداري.

يضاف إلى ذلك بعد الإصلاحات المتخذة عن ما تقتضيه ممارسات التسيير العمومي الحديث من حيث تركيزها على البعد المركزي في الإصلاح خصوصا، وهو ما تجسده الهيئات المنشأة وتسمياتها بالإضافة إلى توصيات لجنة إصلاح هياكل الدولة، حيث ولإقرار النجاعة في الجماعات المحلية فإن اللجنة تعتبر النجاعة آلية للرقابة على حسن تسيير المصالح يتم استعمالها من طرف المسؤولين بهدف التسيير الدائم، إذ يقيس المؤشر مدى تنفيذ الهدف الموضوع مركزيا والمطبق محليا.

2- مدى تحقيق النجاعة من خلال استراتيجية التحول إلى الحكومة الإلكترونية.

أما بخصوص إستراتيجية الجزائر الالكترونية[31] فهي تندرج ضمن الرؤية الرامية إلى بروز مجتمع المعلومات والمعرفة الجزائري، وتقوم على فكرة أن إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال وتعزيز استخدامها في الإدارة العمومية سيحدث تحولا كبيرا في أساليب تنظيمها وعملها، مما سيجعلها تعيد النظر في كيفية سيرها وتنظيمها وتكييف الخدمة المقدمة للمواطنين بشكل أنسب، لاسيما من خلال وضع خدماتها المختلفة على شبكة الانترنت، وتم في هذا السياق وضع أهداف خاصة وأحيانا مشتركة تخص الجوانب التالية:

- استعمال البنى الأساسية للمعلوماتية.
- وضع نظم معلومات مندمجة.
- نشر تطبيقات قطاعية متميزة.
- تنمية الكفاءات البشرية.
- تطوير الخدمات الالكترونية لفائدة المواطنين والشركات والعمال والإدارات الأخرى.

وعلى المستوى المحلي ركز برنامج الجزائر الالكترونية 2013 على عصرنة أشكال الحكم المحلي لتحسين ظروف حياة المواطنين، وذلك عن طريق إلزامية ديمومة الخدمة العمومية، مع ضمان النجاعة والجودة في الخدمة المقدمة، والتركيز على مفهوم الخدمة الجوارية.

وقد حدد البرنامج عدة أهداف على المستوى المحلي:

- إعادة تحديد مهام المؤسسات وتنظيمها على المستوى المحلي.

- تكييف المؤسسات المحلية لحقيقة التعدد السياسي ومتطلبات عدم الإقصاء والشفافية، مع ضمان ديمومة الخدمة العامة.
- تشجيع المشاركة الفعالة للمواطن في تسيير وترقية الديموقراطية المحلية.
- تقليص الفجوة الرقمية بين الجزائر والدول المتقدمة.
- تشجيع إنشاء مجتمع المعلومات عن طريق إستراتيجية وطنية.

لتحقيق هته الأهداف تم تسطير الأعمال التالية على المستوى المحلي:

- توفير الموارد الموجهة نحو تطوير التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على المستويين المركزي والمحلي.
- تدعيم قدرات الشبكة الوطنية للاتصالات بين مختلف الهيئات المحلية والمركزية.
- تحديث البنية التحتية للتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على المستوى المحلي.
- تطوير أنظمة المعلومات وتطبيقات التسيير الآلي للجماعات المحلية.
- توحيد وتعميم وتوزيع تطبيقات معلوماتية من نفس الصفة على كل المستويات المحلية.
- تأمين الأنظمة المعلوماتية والخدمات المقدمة.
- تكوين الموظفين على استعمال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال.
- تطوير العمل بالبريد الالكتروني في الجماعات المحلية، مواقع الويب المحلية والشبكة الداخلية لقطاع الجماعات المحلية.
- تحسين إجراءات معالجة المعلومة لتحسين الخدمة المقدمة وتسهيل الحصول على مختلف الوثائق.
- تنظيم عملية ولوج المواطنين للمعلومات عبر الخط.

وعلى أرض الواقع وتنفيذا لمخطط عمل الحكومة الهادف إلى تحسين أداء الإدارة العمومية وجعله يتميز بالفعالية و الشفافية، قامت وزارة الداخلية و الجماعات المحلية بتجسيد عدة مشاريع هامة في مجال عصرنة المرفق العام باستعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة، و تهدف مجمل هذه الإنجازات إلى تمكين المواطن من خدمة عمومية ذات جودة ونوعية.

واشتملت هذه الجهود على ثلاث محاور، تنظيمية، تكنولوجية، وتشريعية

وبتركيزنا على نقاط التقاطع مع فلسفة التسيير العمومي الحديث نشير إلى الإجراءات المتخذة لتثمين الموارد المالية والبشرية للجماعات المحلية وإعادة هيكلة الهيئات المرحلية وذلك كما هو موضح أدناه:[32]

أ: تثمين الموارد المالية: ويتحقق ذلك عن طريق:

- ✓ وضع منظومة الإصلاح المالي للجماعات المحلية في محاولة تثمين الموارد الذاتية لها تطبيقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2011، حيث شرعت وزارة الداخلية والجماعات المحلية في عمليات عصرنة التسيير المالي للجماعات المحلية لاسيما إعداد ميزانية جديدة للبلديات.
- ✓ من ضمن الطرق التي اعتمدت عليها الوزارة لأجل تطبيق المدونة الجديدة لميزانية جميع بلديات الوطن هو إدخال المعلوماتية: يقوم على إعداد برنامج إعلام آلي موجه للآمرين بالصرف حول تحضير وإعداد وتنفيذ الميزانية الجديدة للبلديات.

ب: تثمين المورد البشري للجماعات المحلية: وذلك من خلال سلسلة تكوين متخصص لإطاراتها و أيضا تدعيم المورد بإطارات جامعية شابة. حيث استفادت خلالها الجماعات المحلية بـ 6000 إطار جامعي منها 778 مهندس في الإعلام الآلي

انتهت العملية سنة 2009، في انتظار توظيف 1600 مهندس إعلام آلي من بين 3200 إطار في عملية توظيف جديدة (طور التخصيص) موجهين لدعم البلديات و البلديات التي يفوق عدد سكانها 70.000 نسمة.

ويعتبر عدد 1600 مهندس إعلام الآلي ذا أهمية قصوى في إنجاح عملية الإدارة الالكترونية.

إلا أن الملاحظ أيضا هو التوجه المركزي في الإصلاح وعدم فتح الحرية لمبادرات السلطات المحلية، مما يدفعنا للحكم إلى أن نص استراتيجية الجزائر الالكترونية أهمل الجماعات المحلية في التصور الخاص بالتحول نحو الإدارة الإلكترونية، ولقد جاء رأي المجلس الاقتصادي والاجتماعي في ملف «إ.الجزائر2013» الصادر بتاريخ 16 سبتمبر 2009 كما يلي « يبدو أن السلطات المحلية، باعتبارها امتدادا للدولة والقناة الرابطة المباشرة بالنسبة للمواطنين، لم تحظ بالاهتمام المطلوب،في الوقت الذي ترمي الإرادة السياسية المؤكدة باستمرار إلى ترقية تسيير جواري تؤدي تكنولوجيات الإعلام والاتصال في كنفه دورا هاما[33]».

وبالتعمق أكثر، وبالاطلاع على قانون البلدية لسنة 2011 وقانون الولاية لسنة 2012، لا نجده يُحمل مسؤولية هذا التحول للمسؤولين على مستوى الولاية او البلدية، بل بالعكس، نجده يلزمهم باتباع طرق العمل التقليدية، خاصة إلزامية استعمال سجلات ورقية، وتسليم الدعوات في ظرف ورقي، وإلزامية الاجتماع حضوريا في مقر البلدية دون النص على مشروعية تواصل وتصويت عضو المجلس في الاجتماع عن طريق الأنترنت (مثلا عن طريق **skype**)، وبإلزامية تعليق الملصقات الورقية المتضمنة نتائج المداولات في مقر البلدية، إذ على سبيل المثال لا الحصر، تنص المادة 21 من قانون البلدية : «تسلم الاستدعاءات،مرفقة بمشروع جدول الأعمال بواسطة ظرف محمول إلى أعضاء المجلس الشعبي البلدي بمقر سكناهم قبل عشرة **(10)** أيام كاملة على الأقل من تاريخ افتتاح الدورة مقابل وصل استلام[34]» .

أما ما يتعلق بالولاية، فنجد هناك مبادرات لا ترقى إلى اعتبارها دفعا حقيقيا لتحقيق الإدارة الإلكترونية المحلية المنشودة، حيث ورد ذلك في مادتين فقط من قانون الولاية هما: المادة 17 التي تنص على إمكانية استدعاء أعضاء المجلس الشعبي الولائي عبر البريد الإلكتروني، وهذا رغم التناقض الملحوظ من خلال وجوب التوقيع على محضر استلام الاستدعاء في نفس الوقت، أما المادة **18**من القانون نفسه، فإنها تنص على أنه «يلصق جدول أعمال الدورة فور استدعاء أعضاء المجلس الشعبي الولائي عندمدخل قاعة المداولات وفي أماكن الإلصاق المخصصة لإعلام الجمهور، ولاسيما الإلكترونية منها،وفي مقر الولاية والبلديات التابعة لها[35]»

هذا النقاش يطرح تساؤلين مهمين: الأول حول مدى اعتبار الاستراتيجية الموضوعة سنة 2008 مرجعا للسياسات العمومية القطاعية التي جاءت بعد هذا التاريخ؟ وعن مدى إمكانية تحقيق المشروع بنجاعة دون الإشراك الفعلي للجماعات الإقليمية القريبة من المواطن في التحول المنشود؟

نستنتج من كل ما سبق أنه يستلزم التحول إلى الحكومة الإلكترونية وجود آليات ومؤسسات ذات سلطة سياسية وإدارية ومالية قادرة على تنفيذ جميع عناصر الاستراتيجية، بالإضافة إلى تبنيها لمؤشرات نوعية لتقييم التقدم نحو التحول في كل مرحلة من المراحل، وبالتالي محاسبة كل من يتأخر في تنفيذ العناصر والنشاطات الموكلة له ضمن الاستراتيجية.

كما أنه لابد ان يكون التحول المنشود أفقيا وعموديا في نفس الوقت، أي أن يشمل كل الدوائر الوزارية والهيئات المركزية من جهة، وأن يمتد إلى الجماعات الإقليمية (الولايات والبلديات) والمرافق العمومية المنوط بها إنتاج و/ أو تقديم خدمات عمومية مثل المستشفيات والجامعات وغيرها.

الخاتمة :

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم كل من النجاعة والتسيير العمومي الحديث، واستخلصنا العلاقة التي تربط بينهما باعتبار التسيير العمومي الحديث بمختلف متطلباته وخصائصه يهدف إلى تحقيق فعالية ونجاعة الأداء في

القطاع العام، وهو التوجه السائد في غالبية الدول الحديثة، وعرضنا من خلال المحور الثالث للدراسة إلى مدى وجود الأبعاد المختلفة للنجاعة في الجماعات المحلية الجزائرية ومدى توفر أبعاد التسيير العمومي الحديث، وخلصنا إلى وجود جهود مختلفة للإصلاح والتطوير لكن في غياب أهداف محددة وتوالي عمليات الإصلاح في غياب استمرارية واضحة، وتغليب للبعد المركزي في الإصلاح على اللامركزية التي تعتبر أساسا في التسيير العمومي الحديث، مما يدفعنا إلى الخروج بتوصيات في الموضوع نصيغها في ما يلي:

- ضرورة الاسترشاد بالتجارب الرائدة عالميا وإقليميا في الإصلاح والتطوير في القطاع العام.
- منح أكثر حرية للجماعات المحلية في تصور مناهج وجهود الإصلاح والعمل على ترسيمها في القوانين ذات العلاقة.
- ضرورة استفادة الجماعات المحلية من تقنيات التسيير في القطاع الخاص، والاتجاه من التسيير بالوسائل إلى التسيير بالأهداف، ووضع مؤشرات قياس عملية لتحقيق ذلك.
- تجسيد ثقافة النجاعة داخل الجماعات المحلية من تحفيز وتهيئة الجو والمناخ البشري والتركيز على استقطاب الكفاءات وتدريب وتطوير المتاح على منهجية العمل بالأهداف.
- تخصيص جزء من الموارد والسياسات والنشاطات على مستوى الجماعات المحلية للتقييم والرقابة الدورية.
- تفعيل دور القطاع الخاص في مرافقة الجماعات المحلية في المشاريع والخدمات العمومية، وإعادة ضبط وتدقيق مجال تدخل السلطات العمومية المحلية.
- إعادة الهيكلة التنظيمية للجماعات المحلية وفقا لمقتضيات المردودية والاتجاه أكثر نحو الهياكل البسيطة والمرنة.
- تفعيل التقييم على أساس الاستحقاق، النجاعة، الشخصنة وتشجيع العمل بالعقود محدودة الأجل لما تمثله من تخفيض للتكلفة وترشيد النفقات.
- ترقية الإدارة الالكترونية على المستوى المحلي وتشجيع تطوير الحلول التكنولوجية محليا.

وعلى المستوى المركزي، يتعين توضيح الرؤية والأهداف لجهود الإصلاح، وتفعيل الإصلاحات المقررة وتوصيات اللجان المختلفة، وإشراك الجماعات المحلية في تحديد الأهداف وتصور الوسائل والحلول للمشكلات القائمة، ويبقى أن نشير أن المشكل في الإصلاحات المتخذة هو اتساع هامش التدخل السياسي في جهود الإصلاح، والمشكل في الميدان هو مشكل تجسيد وتطبيق الإصلاحات المتخذة ومشكل استمرارية بالأساس.

الهوامش والمرجع:

[1]ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف، القاهرة، ص 354

[2]عبد الله بن محمد بن إبراهيم أبي شيبة العبسي أبو بكر، تحقيق أسامة بن إبراهيم بن محمد أبو محمد،مصنف ابن أبي شيبة،الحديث رقم: 23152، مكتبة الرشد – الرياض، وهو حديث غريب ورد في كتاب آخر هو : عبد الله بن مسلم بن قتيبة الدينوري أبو محمد، غريب الحديث، مطبعة العاني، بغداد 1977،، ط1، الجزء 2، ص239

[3] N. S.Doniach, the oxford English arabic dictionary of current usage, (oxford université, 1972) p 898

[4] مصلح الصالح، الشامل:قاموس مصطلحات العلوم الاجتماعية، إنجليزي – عربي، (الطبعة الأولى، دار عالم الكتاب، الرياض، 1999) ص392.

[5] [5]«Définitions du dictionnairede français LAROUSSE : « 1. Résultat obtenu par un athlète (un cheval de course, etc.) dans une épreuve ; chiffre qui mesure ce résultat. 2. Réussite remarquable, exploit.3. Résultat obtenu dans l'exécution d'une tâche. 4. Ensemble des indications chiffrées caractérisant les possibilités optimales d'un matériel ; ses possibilités. 5. Mise en œuvre par les locuteurs de la compétence linguistique etc. »

[6] [6]«Définitions du dictionnairede français LAROUSSE : « 1. Résultat obtenu par un athlète (un cheval de course, etc.) dans une épreuve ; chiffre qui mesure ce résultat. 2. Réussite remarquable, exploit.3. Résultat obtenu dans l'exécution d'une tâche. 4. Ensemble des indications chiffrées caractérisant les possibilités optimales d'un matériel ; ses possibilités. 5. Mise en œuvre par les locuteurs de la compétence linguistique etc. »

[7] علي السلمي، إدارة الموارد البشرية، دار غريب، القاهرة، 1997، ص 142

[8] علي السلمي، إدارة الموارد البشرية، دار غريب، القاهرة، 1997، ص 142

[9] Tony ALBERTO ,Comprendre l'entreprise, édition Nathan 1998, P 130

[10] A. HAMADOUCHE ,critères de mesure de performance des entreprise publiques industrielles dans PVD, these de doctorat, université d'Alger, 1993, p135

[11] VAYROU C., « Le management public : discours et fonctions », Travaux et recherche PANTHEON-ASSAS ParisII, 1995, p p 39,42

[12] KamarDamaj, La transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers.. Business administration. Con-servatoire national des arts et metiers - CNAM, 2013. French. <NNT : 2013CNAM0874><tel-00880326>, p64

[13] KamarDamaj, La transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers.. Business administration. Con-servatoire national des arts et metiers - CNAM, 2013. French. <NNT : 2013CNAM0874><tel-00880326>, p64

[14] KamarDamaj, La transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers.. Business administration. Con-servatoire national des arts et metiers - CNAM, 2013. French. <NNT : 2013CNAM0874><tel-00880326>, p64

[15] BARTOLI Annie, « Management dans les organisations publiques »,Dunod, 2ème edition, p. 99-100

[16] GIBERT P. (2004), « Le management public », in Comprendre le management, les formes du management,Cahiers français, n° 321, Juillet-août 2004, pp. 58, 61, 63.

[17] BEZES P. (2005), « l'état et les savoir managériaux : essor et développement de la gestion publique enFrance », in 30 ans de réforme de l'État. Expériences françaises et étrangères : stratégies et bilans, sous la direction de Lacasse F. et Verrier P.-E., Dunod, p246

[18] عاشور عبد الكريم، دور الادارة الالكترونية في ترشيد الخدمات العمومية في الو م ا والجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2009، ص 50

[19] Ziller Jacques, « Vrais et faux changements dans les administrations en Europe », Revue française d'administration publique 1/ 2003 (no105-106), p p. 67-79, p 71s

[20] Ziller Jacques, « Vrais et faux changements dans les administrations en Europe », Revue française d'administration publique 1/ 2003 (no105-106), p p. 67-79, p 71s

[21] Christophe Nosbonne, « Le tournant managérial dans le secteur public européen : quelles conséquences sur l'action publique ? », La nouvelle revue du travail [En ligne], 2 | 2013, mis en ligne le 30 mars 2013, consulté le 04 février 2015. URL : http://nrt.revues.org.faraway.u-paris10.fr/962,, p9s

[22] Spanou Calliope, « Abandonner ou renforcer l'état webérien ? », Revue française d'administration publique 1/ 2003 (n°105-106), p. 109-120, p112

[23] Spanou Calliope, « Abandonner ou renforcer l'état webérien ? », Revue française d'administration publique 1/ 2003 (n°105-106), p. 109-120, p112

[24] Ubaldi Barbara, « L'administration électronique, support de l'innovation dans les services publics », Revue française d'administration publique 2/ 2013 (N° 146), p. 449

[25] رافيق بن مرسلي، الأساليب الحديثة للتنمية الإدارية بين حتمية التغيير ومعوقات التطبيق، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة م ولود معمري– تيزي وزو، 2011 ،ص، ص 146، 147

[26] BEKKI Rachid,la performance, un enjeu stratégique pour les institutions publiques, étude de cas la douane algerienne,magistere management Universited'oran Es-senia 2011-2012, p171

[27] المرسوم التنفيذي 03-176 المؤرخ في 15 /2003/04 المتضمن مهام مصالح رئيس الحكومة وتنظيمها (الجريدة الرسمية 27 لسنة 2003 ص 17).

[28] المرسوم التنفيذي 03-176 المؤرخ في 15 /2003/04 المتضمن مهام مصالح رئيس الحكومة وتنظيمها (الجريدة الرسمية 27 لسنة 2003 ص 17).

[29] المرسوم التنفيذي رقم 13-381 المؤرخ في19 نوفمبر سنة 2013 المحدد لصلاحيات الوزيرلدى الوزيرالأول المكلف بإصلاح الخدمة العمومية (الجريدة الرسمية رقم 59 لسنة 2013)

[30] المرسوم التنفيذي رقم 14-193 المؤرخ في 3 يوليو 2014 المحدد لصلاحيات المدير العام للوظيفة العمومية والإصلاح الإداري (الجريدة الرسمية رقم 41 لسنة 2014)

[31] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، اللجنة الالكترونية، مشروع الجزائر الالكترونية، ملخص، 2008

[32] آمال بودودة، دخول الأداة الالكترونية الى الجماعات المحلية في الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى وطني حول الأداة الالكترونية في الوسط الحضري، معهد التقنيات الحضرية، جامعة قسنطينة3، 18 أفريل 2016

[33] الجريدة الرسمية رقم 54 لسنة 2009، الصفحة 18

[34] القانون رقم11 - 10المؤرخ في 22جوان 2011 المتعلق بالبلدية (الجريدة الرسمية 37 لسنة 2011 ، ص 4)

[35] القانون رقم 12 - 07المؤرخ في 21 فبراير2012 المتعلق بالولاية (الجريدة الرسمية 12**لسنة 2012، ص 5)**

Dans cette perspective, l'IT se propose de relier information / action dans le cadre d'un espace de cohérence et d'échange, au service des zones d'activités économiques intelligentes. En effet, l'IT va permettre une meilleure gestion des zones d'activités économiques par la mise en place d'un réseau public-privé et interentreprises au profit de PME/PMI d'un territoire. Cette logique va permettre à l'information de circuler entre l'ensemble des institutions et organes concernés favorisant ainsi l'action collective et la création de nouvelles connaissances qui constitueraient la source d'un avantage concurrentiel pour nos entreprises. Par ailleurs, cette nouvelle approche adoptée par le gouvernement algérien exige des collectivités locales de reconfigurer leur système d'information dans le but d'assurer un appui pour l'activité économique.

VII- Conclusion

L'implication des collectivités locales dans la stratégie de développement national, nécessite une reconfiguration de leurs modes d'organisation et de fonctionnement, pour qu'elles puissent assurer leur rôle économique en s'appuyant sur leurs propres ressources pour encourager et attirer les investissements à leurs territoires. Effectivement, afin de sortir de la dépendance des hydrocarbures, des efforts ont été enregistrées par le gouvernement, en matière de reforme institutionnelle et modernisation de l'administration, ainsi que la rationalisation des dépenses. Mais cela reste insuffisant sans une élaboration d'une stratégie multisectorielle cohérente permettant l'optimisation des capacités de gouvernance des collectivités locales placer au centre de la politique de développement économique national.

L'IT représente un mode de management public dans lequel la maîtrise de l'information stratégique par les collectivités locales amélioreraient la performance économique territoriale à travers une synergie constructive basée sur une interconnexion entre les acteurs locaux.

Références

Books

François, L. (2008). Intelligence territoriale: l'intelligence économique appliquée au territoire. Lavoisier.

Elhias, I., Revel, C., & Moinet, N. (2015). 100 missions d'intelligence économique. Editions L'Harmattan.

Revues

Bertacchini , Y. (2004). Entre information et processus de communication : l'intelligence territoriale, ISDM 16, Article n° 156, Mai 2004.

Gaschet, F., & Lacour, C. (2007). Les systèmes productifs urbains: des clusters aux «clusties». Revue dEconomie Regionale Urbaine, (4), 707-728.

Coissard, S., Fontanel, M., & Zecri, J. L. (2010). Intelligence économique et pôles de compétitivité: de la gestion du capital informationnel à la création d'avantages compétitifs spécifiques. Management Avenir, (2), 270-285.

Moinet, N., & Coussi, O. (2014, May). L'intelligence économique territoriale en France: de l'impulsion politique à la paralysie bureaucratique. In Séminaire international sur l'intelligence économique: un enjeu majeur pour la compétitivité (pp. 13-pages).

Support web

Martre, H., Clerc, P., & Harbulot, C. (1994). Intelligence économique et stratégie des entreprises. Rapport du Commissariat Général au Plan, Paris, La Documentation Française, 17, 82-94

Philippe, B. Y. B. Y. H. (2007, October). La mise en place d'un dispositif d'intelligence économique territoriale dans une municipalité: méthodologie d'un projet de Recherche ingénièrique. In «Veille stratégique, scientifique & technologique»-Systèmes d'Information Elaborée, Bibliométrie, Linguistique, Intelligence Economique- (pp. 107-121).

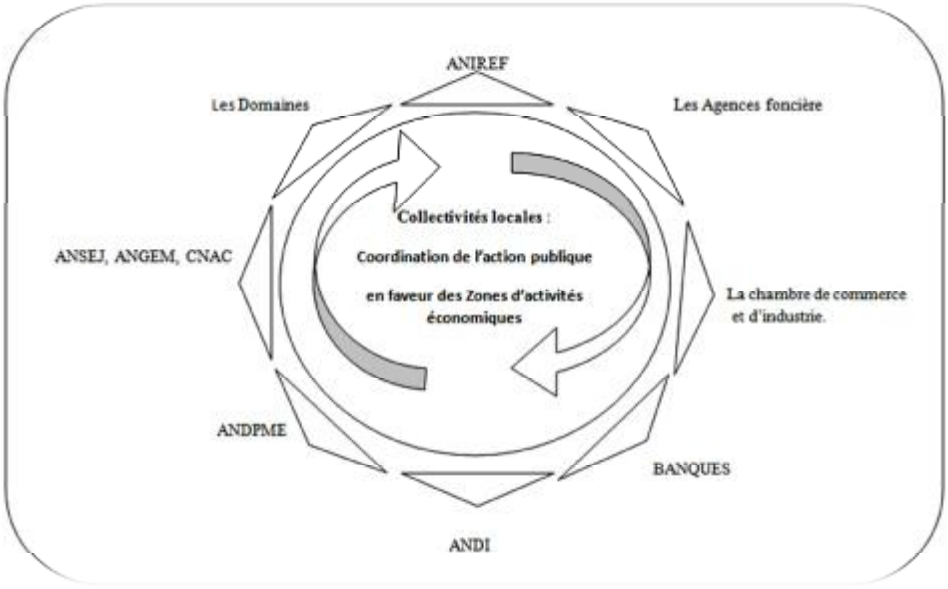
Loi n° 12-07 du 28 Rabie El Aouel 1433 correspondant au 21 février 2012 relative à la wilaya.

Loi n° 11-10 du 20 Rajab 1432 correspondant au 22 juin 2011 relative à la commune.

Décret exécutif n° 08-101 du 17 Rabie El Aouel 1429 correspondant au 25 mars 2008 portant organisation de l'administration centrale du ministère de l'industrie et de la promotion des investissements. . https://www.joradp.dz

L'instruction du ministre de l'intérieur et des collectivités locale numéro 16 daté le 07 novembre 2016, relative a la création des minis zones d'activités économique au niveau des communes.

des zones d'activité économique.



Source: Proposée par les chercheurs

Acteurs économiques	Mission
(ANIREF) : Agence Nationale d'Intermédiation et de Régulation Foncière	Faciliter l'émergence d'un marché du foncier économique, dynamique et transparent.
(ANDPME) : Agence nationale de développement et de modernisation des PME	L'encouragement de l'émergence des PME, l'amélioration de leur compétitivité et leur capacité d'exportation ainsi que l'amélioration du taux d'intégration nationale et la promotion de la sous-traitance.
(ANDI) : Agence Nationale de développement de l'investissement	La promotion et l'accompagnement de l'investissement.
(ANSEJ) : Agence nationale de soutien à l'emploi des jeunes	Dispositifs de création des entreprises et soutien à l'emploi.
(CNAC) : Caisse nationale d'assurance-chômage	
(ANGEM) : Agence Nationale de gestion du Micro-crédit en Algérie	
Domaines et agence foncières de la wilaya	Assurer la disponibilité du foncier industriel sur lequel sont établies les zones d'activités économiques.
Les chambres de commerce et d'industrie	Assument une mission représentative, consultative, administrative et d'expansion économique au niveau de leur circonscription territoriale.
Banques	Financement des projets.

s'adapter à l'environnement par la mise en œuvre d'une stratégie cohérente permettant la transformation du territoire en une organisation par projet.(**Moinet, N.al, 2014.**)[14].

VI- Les zones d'activités économiques intelligentes une nouvelle forme d'organisation territoriale en faveur du développement locale.

Dans un contexte de reformes économiques favorisant le passage d'une économie rentière à une économie de production et d'investissement, un programme de développement a été lancé par le ministère de l'Intérieur et des collectivités locales et de l'aménagement du territoire pour créer des zones d'activité économiques au niveau des communes. L'objectif est de créer des espaces et des structures équipés pour recevoir des activités économiques, notamment les petites et moyennes entreprises ou les micros entreprises des jeunes bénéficiant de programmes d'appui à la création d'entreprises (ANSEJ,ANGEM et CNAC). La réussite de ce projet dépend des efforts de tous les acteurs locaux, élus et représentants de l'Etat afin de contribuer au développement économique et social des citoyens et au développement du territoire.[15]

Cette initiative indique que le gouvernement algérien opte pour une forme de gouvernance plus participative basée sur une politique de proximité pour enclencher une dynamique entrepreneuriale constructive où l'ensemble des acteurs territoriaux contribuent au développement local. C'est dans cette optique que s'impose l'IT en tant qu'un système qui répond aux besoins d'une approche territoriale et participative. En Effet, la réussite des zones d'activité économique exige une fluidité de circulation d'informations entre l'ensemble des intervenants dans le domaine de création des entreprises et les collectivités locales afin d'incuber des activités économiques adéquates avec la spécificité de chaque territoire. Cette nouvelle configuration de notre économie postule la mise en place d'un réseau permettant l'échange d'informations entre les acteurs économiques et leur mise en synergie dans le cadre d'une stratégie de développement national.

Figure N°01 : Schéma de l'approche territoriale et participative

[14] Moinet, N., & Coussi, O. (2014, May). L'intelligence économique territoriale en France: de l'impulsion politique à la paralysie bureaucratique. In Séminaire international sur l'intelligence économique: un enjeu majeur pour la compétitivité (pp. 13-pages). P142.

[15] L'instruction du ministre de l'intérieur et des collectivités locale numéro 16 daté le 07 novembre 2016, relative a la création des minis zones d'activités économique au niveau des communes.

- Améliorer la gestion publique ;
- Optimiser les charges et favoriser le développement durable ;

En matière d'interconnexion entre les acteurs socio-économiques : 535 daïras et 1541 communes sont reliées en support optique avec leurs wilayas, et plus de 850 sites administratifs en plus d'un portail dédié à la création d'entreprises « www.jecreemonentreprise.dz », fruit de collaboration entre plusieurs départements ministériels.[12] Ces efforts, consentis par le gouvernement représentent un levier pour les collectivités locales de sorte à ce qu'elles s'orientent rapidement vers le rôle économique et l'instauration d'un nouveau mode de management permettant une organisation efficiente basée sur l'apprentissage collectif. Dans cette perspective, l'IT permet l'échange d'informations stratégique entre les acteurs territoriaux et leur mise en synergie afin d'en favoriser l'émergence des territoires intelligents, en vus d'élaborer par chaque territoire, des projets d'investissement en tenant compte de ses atouts.

V- L'IT un mode de management dédié au pilotage participatif des actions de l'état par les collectivités locales.

Dans ce contexte de transformation économique, le gouvernement algérien a opté pour une forme de gouverner plus participative où l'ensemble des acteurs territoriaux contribuent au développement local. Ce nouveau mode de gouvernance implique une fluidité de circulation d'information entre les acteurs économiques permettant une meilleure connaissance du territoire et une coordination efficiente.

Pour accompagner les missions nouvelles dévolues aux collectivités locales en matière de promotion de l'investissement et d'accompagnement de l'activité économique, il est impératif de mettre en place un processus permettant une plus grande proximité avec le territoire, et une diffusion de l'information stratégique entre les centres de décision. C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de l'IT défini par (**Bertacchini 2004.**)[13] comme : « un processus informationnel et anthropologique, régulier et continu, initié par des acteurs locaux physiquement présents et/ou .distants qui s'approprient les ressources d'un espace en mobilisant puis en transformant l'énergie du système territorial en capacité de projet. De ce fait, l'intelligence territoriale(**IT**) peut être assimilée à la territorialité qui résulte du phénomène d'appropriation des ressources d'un territoire puis aux transferts des compétences entre des catégories d'acteurs locaux de culture différente ». Ainsi, l'IT est un nouveau mode de management dédié au pilotage participatif des actions de l'état par la maîtrise du renseignement économique, l'anticipation du changement et l'utilisation organisée des réseaux d'influence et d'action notamment les collectivités locales au profil d'un projet (**Bruneau, J.M. 2007**). Cette approche postule selon (**Redondo-Toronjo, D. 2007**) que les collectivités locales et l'ensemble des acteurs territoriaux doivent

[12] Selon la déclaration de Madame la ministre de la poste et des technologies de l'information et de la communication à l'occasion de la rencontre gouvernement wali novembre 2016.

[13] Bertacchini , Y. (2004). Entre information et processus de communication : l'intelligence territoriale, ISDM 16, Article n° 156, Mai 2004. P11

En outre, la nouvelle loi prévoit la création des centres d'appui et de conseil à la PME, ayant pour principales missions l'appui à l'émergence, à la croissance et à la pérennisation des PME, ainsi que leur accompagnement. Le texte érige aussi auprès du ministère chargé de la PME, des fonds de garantie des crédits et un Fonds d`amorçage pour promouvoir les start-up dans des projets innovants.

IV- L'IT en faveur du nouveau modèle de croissance économique adopté par le gouvernement algérien

Le nouveau modèle de croissance économique adopté par le gouvernement algérien, place l'entreprise au centre de préoccupations, visant une meilleure performance de l'économie en vue de sortir progressivement de la dépendance des hydrocarbures. Ceci nécessitera la mobilisation de toutes les ressources disponibles au niveau local pour assurer les meilleures conditions d'attractivité des investissements.

Ce model place les collectivités locales au premier rang des acteurs devant le conduire afin de gagner le pari d'une croissance accélérée reposant sur des sources de financement diversifiées et consolidant l'équilibre territorial, et sa compétitivité. Désormais il est important d'instaurer la dimension économique dans les prérogatives de nos communes et wilayas, et l'implication des élus locaux dans l'amélioration de l'attractivité, l'implantation de projets et le captage d'investissements. En effet, il est désormais capital pour chaque wilaya et commune de stimuler l'activité économique, et mettre en avant les facilités qu'elle peut consentir aux investisseurs pour améliorer son attractivité en l'occurrence de desserrer la contrainte de la disponibilité du foncier industriel. À cet égard, le wali et le président de l'assemblée populaire communale, doivent se mettre dans la peau d'un vrai manager d'entreprise, en tant que premier responsable au niveau local.[11]

L'IT s'accorde pleinement avec les principes de la gouvernance territoriale afin de créer un espace de partenariat entre l'ensemble des acteurs politiques, économiques, institutionnels et sociaux dans la perspective d'un projet de développement durable. Dans ce contexte, l'exploitation d'un territoire repose pour une grande part sur la capacité à recueillir et traiter les informations présentes dans l'environnement et qui permettront de diagnostiquer, d'identifier et enfin de valoriser ses ressources. Dans cette perspective l'IT permet de créer un environnement d'apprentissage propice à un développement territorial endogène en offrant la possibilité d'une diffusion de connaissances essentielles pour le développement d'un territoire.

A cet égard, il est capital de renforcer l'efficacité de l'état, par son instrument majeur les collectivités locales, à travers la modernisation de gouvernance administrative et institutionnelle. C'est ainsi que le gouvernement œuvre voir des années, à mettre en place « l'administration électronique » structurée autour de trois grandes orientations:

- Répondre aux nouvelles attentes des citoyens ;

[11] Selon les déclarations de plusieurs ministres et walis l'occasion de la rencontre Gouvernement-Walis, tenue le 12 et 13 novembre 2016, au palais de nations club des pins.

prendre les bonnes décisions au bon moment. Dans cette perspective, L'IT doit prendre la forme d'une politique nationale suivant un volet offensif et défensif pour soutenir et protéger nos entreprises dont la compétitivité est fortement liée à l'attractivité de leur territoire (**François, L 2008.**).[8]

L'IT doit se traduire par un schéma national orchestré par l'état accompagné par tous les services étatiques au niveau régional qui sont en liaison directe avec les entreprises (les collectivités territoriales, les universités et centres de recherche, les chambres de commerce et d'industrie, les dispositifs d'aide à la création des entreprises, et les banques …). Dans cette perspective le rôle de la direction générale de l'IE, des études et de la prospective au sein du ministère de l'industrie et de la promotion des investissements est primordiale afin de contribuer, en relation avec les institutions et organes concernés, à la conception et à la mise en place d'un dispositif d'IE permettant d'agir sur l'environnement de l'entreprise.[9]

Sur un plan économique, la politique de l'IT est supposée se traduire par un accompagnement des entreprises en particulier les PME qui composent la majeure partie du tissu industriel algérien avec une population qui a dépassé le 1 093 170 entreprise en 2018 [10]. En effet, l'état a mis en place plusieurs mesures pour impulser le développement d'une culture entrepreneuriale basé sur les associations, et les groupements de PME. Ces mesures concernent notamment la création d'un département de la sous-traitance au sein de l'ANDPME (**l'Agence nationale de développement et de modernisation des PME**) introduit par la nouvelle loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise adoptée récemment par le parlement . Cette agence a pour mission de mettre en œuvre la politique de l'état en matière de développement de la sous-traitance :

- Assurer l'intermédiation entre les donneurs et les receveurs d'ordres
- Collecter et analyser l'offre et la demande nationale en matière de capacités de sous traitance ;
- Valoriser le potentiel des PME en matière de sous-traitance à travers des programmes spécifiques visant l'amélioration de leurs performances ;
- Promouvoir les activités de sous-traitance et partenariat par le soutien aux bourses de sous traitance ;
- Assurer la mission de point focale dans le cadre d'un système d'information unifié des bourses de sous-traitance ;
- Elaborer des contrats-types selon une approche filière, se rapportant aux droits et obligations des donneurs et de receveurs d'ordres,
- Elaborer et actualiser un guide juridique de sous-traitance ;
- Assurer la médiation entre le donneur et le receveur d'ordre en cas de litiges ;

[8] François, L. (Ed.). (2008). Ibid. P30

[9] Art n : 6 du Décret exécutif n° 08-101 du 17 Rabie El Aouel 1429 correspondant au 25 mars 2008 portant organisation de l'administration centrale du ministère de l'industrie et de la promotion des investissements.

[10] Selon le bulletin d'information statistique de la PME n° 33 : novembre 2018.

des structures observées : Entreprise ou Etat. Dans notre travail, nous optons pour la définition donnée en 2015 par Claude Revel, déléguée interministérielle à l'IE en France. Cette dernière définition considère l'IE comme un mode de gouvernance fondé sur la maîtrise de l'exploitation de l'information stratégique pour créer de la valeur durable dans un établissement. L'IE lie étroitement pensée et action, contribue à réduire l'incertitude, sert à la mise en œuvre des stratégies et vise à créer de la valeur. Cette définition est globale, car elle prend en compte tous les aspects informationnels de la compétition (**Claude REVEL, 2015**)[2].

III- De l'intelligence économique à l'intelligence territoriale

L'IE consiste en la maitrise et la protection de l'information stratégique pour tout acteur économique .Elle a pour triple finalité la compétitivité du tissu industriel, la sécurité de l'économie et des entreprises, et le renforcement de l'influence d'un pays (**Juillet, A. 2005**)[3]. Cette définition souligne l'importance de la compétitivité nationale dans la finalité de l'IE. Outre, le député (**Carayon, B. 2003**)[4], dans son rapport écrivait ainsi « Les territoires sont de creusets d'activités économiques juxtaposant savoir-faire traditionnels et technologies avancées. La promotion de leurs intérêts apparait directement liée à leur capacité à s'organiser en réseaux, adoptant une démarche qui repose sur l'articulation et la mise en œuvre d'une politique d'intelligence économique par la compétitivité- attractivité, la sécurité et la formation ». D'un autre côté,(**Glaeser & Hohlhase ,2004**),[5] définissent le territoire comme : « Le résultat d'un découpage administratif opéré par l'état, el il s'effectue selon des considérations stratégiques et économiques visant la prospérité et l'équité sociale pour tous les résidents du territoire ». Dans notre présent article, nous optons pour cette dernière définition qui concorde avec la définition donnée par les pouvoirs publics algériens aux collectivités territoriales de l'Etat (wilayas et communes), qui représentent notre objet d'étude.[6]

L'IT représente donc la mise en œuvre des principes de l'IE au profit de la compétitivité d'un territoire donné[7]. Elle vise en premier lieu, à encourager la dynamique locale favorisant la création des activités et donc la richesse et la création d'emplois, et à gérer stratégiquement la diversité par la création de réseau. En seconde lieu, à permettre aux entreprises d'un territoire de devenir plus compétitives en maîtrisant leur environnement pour permettre aux dirigeants de

menées légalement avec toutes les garanties de protection nécessaires à la préservation du patrimoine de l'entreprise, dans les meilleures conditions de qualité, de délais et de coût »

[2] Elhias, I., Revel, C., & Moinet, N. (2015). 100 missions d'intelligence économique. Editions L'Harmattan.P15.

[3] Coissard, S., Fontanel, M., & Zecri, J. L. (2010). Intelligence économique et pôles de compétitivité: de la gestion du capital informationnel à la création d'avantages compétitifs spécifiques. Management Avenir, (2), 270-285. P273

[4] François, L. (Ed.). (2008). Intelligence territoriale: l'intelligence économique appliquée au territoire. Lavoisier. P02

[5] Gaschet, F., & Lacour, C. (2007). Les systèmes productifs urbains: des clusters aux «clusties». Revue dEconomie Regionale Urbaine, (4), 707-728. P708,709

[6] Art 1, 2,3 et 4 de la Loi n° 12-07 du 28 Rabie El Aouel 1433 correspondant au 21 février 2012 relative à la wilaya. Art 1,2 et 3 de la Loi n° 11-10 du 20 Rajab 1432 correspondant au 22 juin 2011 relative à la commune. https://www.joradp.dz

[7] Nous considérons un territoire comme un mix de PME, de grandes entreprises (privé et public), des institutions étatiques, universités et centres de recherche, collectivités locales liés entre eux via des réseaux locaux.

I- Introduction :

Dans un contexte de crise économique causée par la chute des prix des hydrocarbures, une nouvelle approche économique est adoptée par le gouvernement Algérien afin d'insuffler l'esprit de l'initiative, dans la gestion des collectivités locales permettant de faire du territoire national un espace de concurrence, de création de richesse, pour sortir définitivement de la gestion de la rente pétrolière.

Dans cette perspective, les collectivités locales devraient opter pour un management de proximité efficace et transparent, permettant de mieux maîtriser la gestion de leurs territoires. Une telle démarche suppose de s'attaquer aux modes d'organisation et de management des collectivités locales en vue de créer les conditions qui favorisent la coordination et la communication entre l'ensemble des acteurs économiques. C'est dans ce contexte que s'impose l'intelligence territoriale (**Notée par la suite IT**) en tant qu'un système qui répond aux besoins des collectivités locales à une circulation fluidifiée d'informations entre l'ensemble des intervenants dans le domaine de création et d'accompagnement des entreprises.

Nous tenterons par cette contribution, de démontrer le rôle de l'IT dans la nouvelle trajectoire tracé par le gouvernement pour les collectivités locales en tant qu'un mode de management en faveur des zones d'activités économiques intelligentes.

Dès lors, notre problématique est axée sur la question centrale suivante : *Quelle contribution pour l'IT dans l'équation stratégique du développement en tant qu'un système qui répond aux besoins d'une approche territoriale et participative*?

Afin de répondre à cette problématique, le présent travail de recherche sera organisé autour des axes suivants:

- Revue de la littérature sur IE et son application au niveau territoriale IT ;
- L'IT en faveur du nouveau modèle de croissance économique adopté par le gouvernement algérien
- L'IT un mode de management dédié au pilotage participatif des actions de l'état par les collectivités locales;
- Les zones d'activités économiques intelligentes une nouvelle forme d'organisation territoriale en faveur du développement local ;

II- Définitions de l'intelligence économique :

Depuis quelques années, l'intelligence économique (Notée par la suite IE) ne cesse de se développer pour devenir actuellement une discipline à part entière avec son propre objet d'étude et de ses méthodologies. De nombreuses définitions de l'IE ont été données depuis le rapport de (**Martre, H 1994.**)[1,] elles sont toujours d'actualité et prennent différentes orientations en fonction

[1] Martre, H., Clerc, P., & Harbulot, C. (1994). Intelligence économique et stratégie des entreprises. Rapport du Commissariat Général au Plan, Paris, La Documentation Française, 17, 82-94 P16. Selon le commissariat général du plan 1994, définit L'IE comme suit: « L'IE est l'ensemble des actions coordonnées de recherche, de traitement, de distribution et de protection de l'information utile aux acteurs économiques ces diverses actions sont

Les zones d'activités économiques intelligentes une nouvelle forme d'organisation territoriale en faveur du développement local.

Smart economic activity zones a new form of territorial organization for local development.

M. DERFOUF Mohamed Amine[1,*] , Dr .HAID Zahia [2], Dr Merras Mohamed[3]
[1] Université Abou Bekr Belkaid - Tlemcen (Algérie),
[2] École supérieure de managemant – Tlemcen (Algérie),
[3] Full Université de Saida Dr. Moulay Tahar (Algérie),

Received: 16/06/2019 Accepted: 07/07/2019 Published:16/07/2019

Résumé: Afin de diversifier d'avantage notre économie le gouvernement algérien a adopté un nouveau modèle économique pour redynamiser le développement local et libérer l'infinitive économique. Ainsi en mettant en avant un management de proximité pour rendre le climat des affaires plus propice à la création des entreprises. Afin gagner le pari d'une croissance accélérée l'intelligence territoriale représente une alternative prometteuse pour le gouvernement algérien, en stimulant une synergie participative entre l'ensemble des acteurs économiques basée sur une interconnexion entre les acteurs locaux.

Les mots clés: Intelligence territoriale, Intelligence économique, Les zones d'activités économiques, développement local, Les collectivités locales.

Codes de classification Jel : H71; H72

Abstract:: In order to diversify our economy to benefit the Algerian government has adopted a new business model to boost local development and liberate the economic infinitive.

Thus by putting forward a nearness management to make the business climate more conducive to the creation of enterprises. In order to win the challenge of accelerated growth, the territorial intelligence represents a promising alternative for the Algerian government, stimulating a participative synergy between all economic actors based on an interconnection between local actors

Keywords: The territorial intelligence, Economic intelligence, Local development, Mini-zones for economic activities, The local collectives.

Codes de classification Jel : H71; H72

* Corresponding author, e-mail: derfouf_amine@yahoo.fr, : h_zahia86@live.fr, Merras_med@hotmail.fr.

University Center Aflou - Algeria
Institute of Economic Sciences,
Business and management sciences

Journal Araa
for economic & administrative studies

International peer-reviewed academic journal published periodically by
Institute of Economic Sciences, Business and management sciences -University Center Aflou - Algeria

P-ISSN: 2710-8848