جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان : العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

فرع علوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبية و جباية معمقة

بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية المرتبطة بعقود الامتياز العمومي في البيئة المحاسبية الجزائرية

"دراسة ميدانية لمؤسستين إقتصاديتين بولاية ورقلة سنة 2018"

من إعداد الطالب : الهاشمي خميس

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 2018/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة

د/ عوينات فريد (أستاذ محاضر ، جامعة ورقلة) رئيسا.

د/ فؤاد صديقي (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مشرفا و مقررا.

د/ بدوي إلياس (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية : 2017 - 2018

جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان : العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

فرع علوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبية و جباية معمقة

بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية المرتبطة بعقود الامتياز العمومي في البيئة المحاسبية الجزائرية

"دراسة ميدانية لمؤسستين إقتصاديتين بولاية ورقلة سنة 2018"

من إعداد الطالب : الهاشمي خميس

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 2018/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة

د/ عوينات فريد (أستاذ محاضر ، جامعة ورقلة) رئيسا.

د/ فؤاد صديقي (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مشرفا و مقررا.

د/ بدوي إلياس (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية : 2017 - 2018

basrahcity.net

الإهـــــــــداء

لو أنني أنفقت ما في الأرض جميعا، لم أستطع أن أوفي معشار ما قدماه لي، فلا أقل من أن أهدي ثمرة هذا الجهد عرفانا لهما و برا بهما ...

والدي الكريمين،

و إلى رفيقة الدرب، و إلى الولدين و البنتين .. قرة العين،

و إلى روح ولدي محمد أسامة رحمه الله و جعله في عليين،

و إلى روح الرجل الذي رباني و كان لي نعم الأب، عليه رحمة الله

و إلى الإخوة و الأخوات و عائلاتهم و أولادهم كل باسمه،

و إلى كافة الزملاء من عمال و موظفي المديرية الجهوية لمسح الأراضي بورقلة،

و كذا زملاء الدراسة المحترمين تخصص محاسبة و جباية معمقة.

و إلى أحبتي و أصدقائي ....

التشكرات

أول من يجب التوجه إليه بالشكر و الحمد و الامتنان هو المولى العلي القدير جل ثناؤه و تقدست أسماؤه على توفيقه لي لإتمام هذا العمل المتواضع.

ثم أتوجه بالشكر الجزيل و الثناء الجميل خاصة للأستاذ المشرف د.صديقي فؤاد على توجيهاته و إرشاداته و صبره الجميل طوال فترة إنجاز هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر لعمال و إطارات مؤسستي إتصالات الجزائر بورقلة، و شركة متعددة الأشغال بورقلة، على مد يد العون و تقديمهم لكل التسهيلات.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد و من دعا لي بظهر الغيب.

لكل هؤلاء أقول : "جزاكم الله خيرا"

ملخص الدراسة

إن عقود الامتياز العمومي تؤثر بشكل واضح على البيانات المحاسبية أثناء الممارسة المحاسبية، مما يتوجب على المنشأة الاقتصادية إيجاد الوسيلة الأنسب لعملية نشر القوائم المالية بصورة صادقة و واقعية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة.

و تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الممارسات المحاسبة (الإفصاح، الاعتراف، القياس) على عقود الامتياز المرفق العمومي، في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي.

حيث شملت دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة، فقد قمنا بتوزيع إستبيان على مجموعة من الموظفين الذين لهم علاقة بالممارسات المحاسبية في هذه المؤسسات.

و قد خلصت الدراسة إلى أن الإفصاح عن البنود المتعلقة بعقود الامتياز العمومي في القوائم المالية، يكتسي أهمية كبيرة، مما يسمح بتمكين مستخدمي هذه القوائم من الاستفادة من معلومة ذات جودة، و كذا إبراز مدى فعالية الطرق المستعملة في الاعتراف و القياس المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، لإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، لغرض تشجيع المستثمر المحلي و الأجنبي في تطوير و تنمية الإقتصاد الوطني.

الكلمات المفتاح : إفصاح محاسبي، إعتراف و قياس، عقود إمتياز عمومي، قوائم مالية، نظام محاسبي مالي.

Résumé

Les contrats de concession publics affectent clairement les données comptables, l'institution économique devrait trouver les moyens les plus appropriés pour que les états financiers soit honnêtes et réalistes, et faire apparaître la vraie réalité de l'institution.

Cette étude vise à mettre en évidence l'importance des pratiques comptables (Divulgation, Reconnaissance, d'évaluation) sur les contrats de concession publics dans les institutions économiques en Algérie, selon le SCF.

Une étude d'un échantillon des institutions économiques de la wilaya d'Ouargla, on a distribué un questionnaire à un groupe d'employés liés aux pratiques comptables dans ces institutions.

L'étude a conclu que la divulgation des éléments relatifs aux contrats de concession publics dans les états financiers, à une grande importance, cela permettre aux utilisateurs des états financiers de bénéficier des informations de qualité, et tout en soulignant l'efficacité des méthodes utilisées dans reconnaissance, et l'évaluation comptable, selon les normes comptables Pour donner une image fidèle de la situation financière de l'institution, afin d'encourager les investisseurs nationaux et étrangers a développer l'économie nationale.

Mots-clés: Divulgation comptable, reconnaissance et évaluation, contrats de concession publique, états financiers, système comptable et financier **.**

قائمة المحتويات

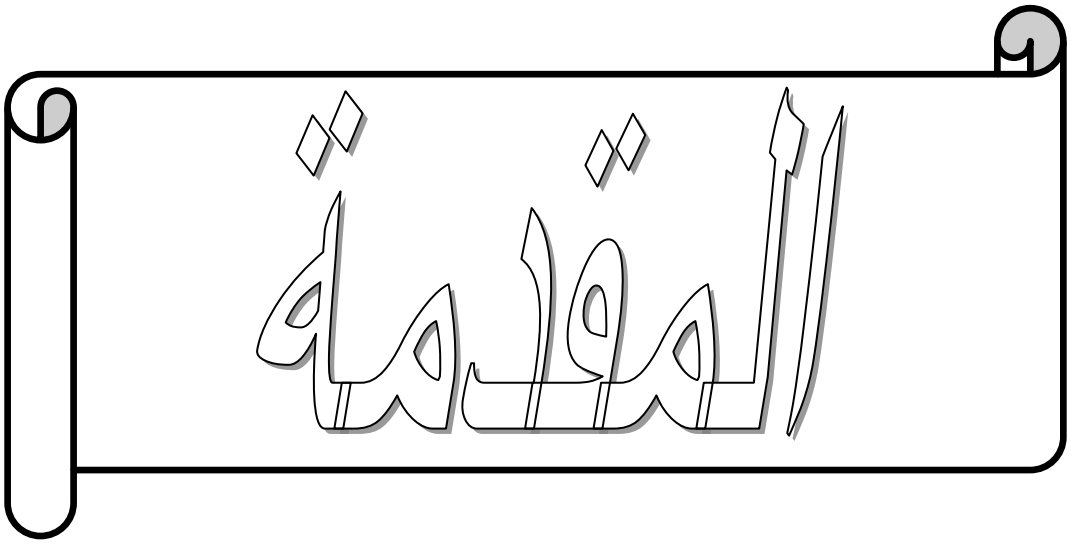
الإهداء..... III
التشكرات..... IV
ملخص الدراسة..... V
قائمة الجداول..... VI
قائمة الملاحق..... VII
المقدمة..... ب
الفصل الأول : أدبيات الدراسة النظرية..... 2
المبحث الأول : القياس المحاسبي في القوائم المالية 3
المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية..... 5
المبحث الثالث : عقود الامتياز..... 8
المبحث الرابع : الدراسات السابقة المنعلقة بالموضوع..... 15
المبحث الخامس : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة..... 22
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية..... 27
المبحث الأول : الطريقة و الأدوات..... 28
المبحث الثاني : النتائج و المناقشة..... 32
الخاتمة..... 43
قائمة المراجع..... 47
قائمة الملاحق..... 50
الفهرس..... 66

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	مجموع إستمارات الاستبيان	25
2-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	26
3-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	26
4-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	26
5-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	27
6-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	27
7-2	جدول يبين معامل ألفاكرونباخ لعينة الدراسة	28
8-2	جدول يوضح مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة	28
9-2	جدول يوضح المقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	28
10-2	جدول يوضح النتائج المتحصل عليها من فقرات المحور الثاني	29
11-2	جدول يوضح النتائج المتحصل عليها من فقرات المحور الثالث	30
12-2	جدول يوضح النتائج المتحصل عليها من فقرات المحور الرابع	31
13-2	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA تبعا لمتغير الخبرة	32

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 1	إستمارة الاستبيان	47
الملحق 2	قيمة ألفا كرونباخ	51
الملحق 3	جدول توزيع التكرارات للمحمر الأول	51
الملحق 4	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	51
الملحق 5	توزيع أفراد العينة حسب السن	51
الملحق 6	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	52
الملحق 7	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	52
الملحق 8	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	52
الملحق 9	النتائج المتعلقة بالمحور الثاني	53
الملحق 10	النتائج المتعلقة بالمحور الثالث	56
الملحق 11	النتائج المتعلقة بالمحور الرابع	59
الملحق 12	نتائج تحليل التباين الأحادي للمحور الثاني	61
الملحق 13	نتائج تحليل التباين الأحادي للمحور الثالث	62
الملحق 14	نتائج تحليل التباين الأحادي للمحور الرابع	63
الملحق 15	قائمة الأساتذة المحكمين	65


المقدمة

توطئة :

تمثل التثبيتات العينية الجزء الأهم من عناصر أصول المؤسسات الاقتصادية العمومية حيث تضم (الأراضي والمباني والآلات...إلخ)، مما يسمح بممارسة أنشطتها المتمثلة في تقديم الخدمات ، حيث تظهر هذه الأهمية في مستوى قيم تلك الأصول ، هذا ما يبرز أهمية المحاسبة فيما يخص استغلال الأصول وفق عقد الامتياز الذي تكون الحكومة طرفا فيه، و من ثم يسمح بحماية الأصول والمحافظة عليها، هذا ما يبرز أهمية تتبع مختلف مراحل العقد (إستغلال – نقل ملكية) من خلال الإدراج ضمن عناصر أصول المؤسسة المستفيدة من العقد، وكذا إظهار المعلومات المالية بما يحقق الفهم والوضوح في القوائم المالية في سياق عقود الامتياز، بما يسمح بتقديم معلومات مالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

حيث تبرز الأهمية حول الممارسة المحاسبية انطلاقا من مرحلة الاستغلال، أين تتجلى ضرورة إظهار معلومات مالية ملائمة وذات موثوقية حول عقد الامتياز المرفق العمومي في القوائم المالية، الأمر الذي يمثل ضرورة إبراز دور المحاسبة المالية في تقديم هذه المعلومات، من خلال ما سبق تبرز إشكالية أساسية وهي :

طرح الإشكالية :

ما مدى أهمية أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي في تأطير عقود الإمتياز المرفق العمومي عند إعداد القوائم المالية ؟

يمكن تجزئة الإشكالية الأساسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى أهمية سياسات الإفصاح المحاسبي عن عقود الامتياز العمومي عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
2. ما مدى فعالية طرق الاعتراف و القياس المحاسبي في سياق عقود الامتياز العمومي.
3. إلى أي مدى يكمن توافق الممارسات المحاسبية المتضمن في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية حول عقود الامتياز العمومي ؟

فرضيات الدراسة:

1. تتميز سياسات الإفصاح المحاسبي عن عقود الامتياز العمومي بالأهمية البالغة عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.
2. تعتبر الطرق المطبقة المتعلقة بالاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية فيما يخص عقود الامتياز العمومي.
3. يوجد مستوى مهم من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي ضمن سياق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

دوافع إختيار الموضوع :

- الأهمية البالغة لعقود الامتياز العمومي في القوائم المالية.

- الدور الفعال لعقود الامتياز العمومي بالنسبة للمؤسسة.
- أهمية الظرف المالي الذي تمر به البلاد من خلال سياسات تطوير الاستثمار المحلي و الأجنبي في الجزائر.

أهداف الدراسة :

- تقديم معلومات كافية و ملائمة عن عقد الامتياز العمومي لمستخدمي القوائم المالية، الداخليين و الخارجيين من خلال الإفصاح الجيد عنها.
- توضيح مقومات الاعتراف و القياس المحاسبي لعقود الامتياز العمومي، و التطرق إلى مختلف المشاكل التي تواجه هذا النوع من البنود.
- إبراز مبررات تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس بالنسبة لعقود الامتياز.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع كونه يتزامن مع سياسة الدولة الرامية إلى خلق الثروة كبديل عن النفط، و ذلك عن طريق خلق بيئة ملائمة لتطوير الاستثمار، كما ترتبط أهمية الموضوع في تشكيل لجنة تقييس تطبيق النظام المحاسبي المالي بما يتماشى و الممارسات المحاسبية العالمية من اجل تسهيل قراءة جيدة و واضحة للقوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية، حيث سلطنا الأضواء على أهمية قواعد الاعتراف و القياس للأصول الثابتة خاصة منها عقود الامتياز لما لها من أهمية في المؤسسة الاقتصادية.

حدود الدراسة :

تمت هذه الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (إتصالات الجزائر بورقلة، شركة متعددة الأشغال sopt بورقلة)

منهجية الدراسة :

إعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة ميدانية.

صعوبات البحث :

واجهتنا عدة صعوبات أثناء قيامنا بالبحث منها :

- قلة المراجع التي تتناول موضوع الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي وفق النظام المحاسبي المالي.
- قلة المؤسسات الاقتصادية التي استفادت من عقود الامتياز العمومي، خاصة في ولاية ورقلة.
- عدم تجاوب بعض الموظفين مع الموضوع لعدم وجود دراية كافية بالممارسة المحاسبية لعقود الامتياز العمومي.

هيكل الموضوع :

من أجل إنجاز هذا البحث تطلب الأمر منا تقسيمه إلى فصلين :

الأول : يتعلق بالأدبيات النظرية الخاصة بالموضوع و الدراسات السابقة له.

الثاني : فيتعلق بدراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية (إتصالات الجزائر بورقلة، شركة متعددة الأشغال sopt بورقلة).

الفصل الأول : الأدبيات النظرية حول الإفصاح و الاعتراف و القياس المحاسبي و عقود الامتياز العمومي

تمهيد

المحاسبة من حيث طبيعتها هي علم إجتماعي يستجيب للحاجات الآنية للمجتمع، فهي نظام للمعلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن منشأة ما، لكم هائل من مستخدمي القوائم المالية، الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المنشأة من مستثمرين وموردين و مصالح حكومية و غيرهم، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام حيث تقدم المعلومات الضرورية لمستخدميها فيجب أن تفصح المنشآت عن قوائمها المالية بشفافية وموضوعية لجعلها غير مضللة و من ثم يستطيع مستخدموها اتخاذ القرارات الرشيدة.

وفي هذا الفصل سوف نتناول في المبحث الأول القياس المحاسبي في القوائم المالية ونتطرق إلى معايير القياس المحاسبي وقياس عناصر القوائم المالية، وفي المبحث الثاني سوف نتناول الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، و في المبحث الأخير سوف نتطرق إلى عقد الامتياز و أنواعه و المرجعية القانونية لعقد الامتياز و خصائصه و كذا السعي الحكومي إلى جعل عقد الامتياز كأساس لتشجيع الاستثمار الأجنبي.

المبحث الأول : القياس المحاسبي في القوائم المالية:

إن القياس المحاسبي يعتبر من أهم المراحل المعتمدة في إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل البنود و العناصر الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمستخدمي هذه القوائم و ذلك بغية اتخاذ القرار المناسب، ونظرا لأهمية القياس المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة، سعت الهيئات و المنظمات المحاسبية الدولية إلى إعداد وبلورة جملة من المعايير المحاسبية لمعالجة هذا الموضوع[1].

المطلب الأول : ماهية القياس المحاسبي.

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية التي يجب الاعتراف بها و إدراجها بالنسبة لعناصر القوائم المالية، فقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس، و هي و إن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون[2].

حيث عرفها :(Campell) بما يلي :

" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".

ويرى آخر أن القياس" **هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية معينة في خاصية التعدد النقدي بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي."**

و من خلال ما تقدم يمكننا تعريف القياس المحاسبي بأنه" **عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو كما يعرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) بالأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل آخر في حالة اتخاذ القرار."**

و عموما يعرف القياس بأنه" **عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة تهدف إلى توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية**[3]."

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

المطلب الثاني : الأركان الرئيسية للقياس :

1- الخاصية محل القياس :

[1] - مطر محمد و د. موسى السويطي، "التأطير النظري للمارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل للنشر – الأردن، ط2، 2008 ص 130.

[2] - أحمد نور – المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية. الدار الجامعية الأسكندرية 2003 – 2004. ص 46

[3] - محمد مطر، د/ موسى السويطي – التأطير النظري للمارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس العرض و الإفصاح. دار وائل للنشر ط 2. الأردن. من ص 130 إلى ص 131

تنصب عملية القياس بشكل عام على خاصية معينة لشيء معين، و في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي (Monetary Numerosity) لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه على سبيل المثال. كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي[1].

2- مقياس مناسب للخاصية محل القياس :

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر[2].

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس :

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع القياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلا للقياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم و هو مقياس مالي أو نقدي، لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أو هي الدينار مثلا[3].

4- الشخص القائم بعملية القياس :

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، و يؤدي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي – و هو المحاسب – دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي و أساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا[4].

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية:

لعبت المحاسبة دورا هاما في الحفاظ على أموال المستثمرين وأصول مشروعاتهم حيث أصبحت أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها، بعد معالجتها وفق نظام محاسبي يصمم بشكل يلائم طبيعة عمل المشروع وأهدافه بحيث تكون مدخلاته والعمليات الاقتصادية ومخرجاته المعلومات ضمن

---

[1] - نفس المرجع السابق ص 132.
[2] - محمد مطر، د/ موسى السويطي. نفس المرجع السابق ص 132.
[3] - نفس المرجع السابق ص 132.
[4] - نفس المرجع السابق ص 132.

القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي)، أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والمصارف والموردين والمؤسسات الحكومية، فأضيفت بذلك وظيفة جديدة هي(خدمة المجتمع) سواء المجتمع المالي الاستثماري أو المجتمع ككل الذي ترعى الدولة مصالحه بالرقابة والإشراف والتوجيه.

وبناء عليه فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتلاءم والحاجات المختلفة لمتخذي القرارات المتعددين في المجتمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر.

المطلب الأول : تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه:

يعرف الإفصاح عموما على أنه :نشر المعارف و بثها أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر للاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها[1].

و يعرف الإفصاح من الناحية المحاسبية على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة و الملاحق في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للمنشأة[2].

و بناء على ما تقدم يمكننا تعريف الإفصاح المحاسبي:على أنه : إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ (مستخدمين داخليين أو خارجيين) دون لبس أو تضليل [3].

و من خلال التعاريف السابقة رنلاحظ بأن التركيز إنصب على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل بحيث يستطيع **مستخدمو** هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى هؤلاء المستخدمين.

حيث أن المستفيدين من القوائم المالية على اختلاف مستوياتهم الثقافية والاقتصادية والمحاسبية يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين الداخليين و غيرهم حيث يقود إلى الإفصاح الداخلي الموجه بالدرجة الأولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية إلى توصيل المعلومات إلى طالبيها بدون أية صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب.

كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل – قائمة المركز المالي – قائمة التدفقات النقدية)[4].

---

[1] - الصبان محمد سمير. دراسات في الأصول المالية، أصول القياس و أساليب الإتصال المحاسبي، الدراسات الجامعية بيروت 1996 ص 245.

[2] - زغدار أحمد سفير. خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) مجلة الباحث، العدد السابع 2010/2009 كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ص 84.

[3] - الحيالي وليد . المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي ، دار حنين عمان 1996 ص 371.

[4] - زغدار أحمد سفير - نفس المرجع السابق ص 342

المطلب الثاني : أنواع الإفصاح المحاسبي:

1- الإفصاح الكامل:

و يقصد به مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم[1].

2- الإفصاح العادل:

و يقصد به الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية و التقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن[2].

3- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد[3] .

4- الإفصاح الملائم :

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية[4].

5- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

و يعني الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى[5].

---

[1] - شادو عبد اللطيف – القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي – جامعة قاصدي مرباح 2014/2013 ص 12

[2] - لطفي زيود و آخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية و القانونية، المجلة رقم 29 العدد رقم 01 ، سوريا 2007 ص 181

[3] - نفس المرجع السابق ص 181.

[4] - نفس المرجع السابق ص 181.

[5] - لطفي زيود و آخرون، نفس المرجع السابق ص 181.

6- الإفصاح الوقائي:

و هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بالأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين، و في الواقع العملي وبعيداً عن التحيز لا بدَّ من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة[1].

المبحث الثالث : عقود الامتياز

توطئة :

انتهجت الجزائر أسلوب الامتياز في مجال الاستثمار الصناعي كصيغة قانونية في سبيل تطوير آليات التنمية الصناعية، و إعادة بعث الاقتصاد الوطني وتحرير النشاط الاقتصادي و إقامة صناعة وطنية قادرة على تنويع الصادرات وتخليص الاقتصاد الوطني من التبعية للمحروقات، فجاء إصدار النصوص التشريعية التي فتحت المجال أمام الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر كقانون النقد والقرض رقم 90- 10 المؤرخ في 14 أفريل 1990، والمرسوم التشريعي رقم 12-93 الصادر في 15 أكتوبر1993 والخاص بترقية الاستثمار و الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدل والمتمم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتضمن تطوير الاستثمار، تدعيما وتعزيزا لجملة من الإصلاحات الاقتصادية المجسدة، حتى يتناسب الشكل القانوني مع التوجه الاقتصادي المبني على حرية الاقتصاد وحرية الاستثمار[2].

فقد ترسخ لدى الحكومة الجزائرية أن مبدأ تحقيق التنمية الاقتصادية مرهون بمدى تعاون القطاع الخاص الوطني والقطاع الخاص الأجنبي، لذلك جاءت الإصلاحات الاقتصادية بالتوازي مع توفير إطار تشريعي يسمح بجذب وتشجيع المستثمر الأجنبي[3].

واستكمالا لإنجاح هذا الإطار التشريعي المحدد للنظام القانوني للاستثمار صدرت مجموعة من الأوامر والمراسيم التنفيذية المنظمة لكيفية منح الامتياز على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية بداية بالأمر رقم 06-11 المؤرخ في 30 أوت 2006 الذي يحدد شروط و كيفيات منح الامتياز والتنازل عن الأراضي التابعة للأملاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز المشاريع الملغى بالأمر رقم 08-04 المؤرخ في 1 سبتمبر 2008 والذي يحدد شروط و كيفيات منح الامتياز على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز مشاريع استثمارية، تجسيدا وتطبيقا للمبادئ المنصوص عليها في

---

[1] - لطفي زيود و آخرون، نفس المرجع السابق ص 182.

[2] - زعموش فوزية، دور عقد الامتياز للعقار الصناعي في تشجيع الاستثمار الصناعي الأجنبي ، الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015 ، ص 2.

[3] - زعموش فوزية. نفس المرجع السابق ص 2.

قوانين المتصلة بالاستثمار الأجنبي كضمان المساواة بين المستثمر الأجنبي والمستثمر الوطني، وثبات النظام القانوني للاستثمار، وتطبيق نفس النظام القانوني على المستثمر الأجنبي و الوطني على حد سواء...الخ[1].

المطلب الأول : المرجعية القانونية لعقد الامتياز .

يعتبر عقد الامتياز من أهم العقود الإدارية المسماة التي تكفل المشرع الجزائري بتحديد أسسه القانونية من تعريف و تنظيم أحكامه، وهو عقد يتميز بالجمع في الآخذ بأساليب القانون العام و بالإضافة إلى أحكام القانون الخاص[2].

تعريف عقد الامتياز :

اهتمت عدة نصوص قانونية من أوامر و نصوص تنظيمية خاصة بتحديد شروط و كيفيات منح الامتياز لاستغلال العقار الصناعي و إقامة مشاريع استثمارية ، بتعريف عقد الامتياز وتحديد مضمونه.

عرفه **بيير شوفان** كما يلي : **" الإمتياز هو عبارة عن عقد يبرم ما بين شخصية عمومية (Concedant) و شخصية طبيعية أو شخصية معنوية ذات طابع خاص (Concessionnaire)، من أجل إنجاز مشروع لفائدة المصلحة العمومية مع تحمل جميع المخاطر الناجمة عنه، لمدة طويلة أو متوسطة الأجل"** [3].

- **تعريف عقد الامتياز حسب المرسوم التنفيذي رقم 09-152**

عرفته المادة الأولى و الثانية و الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 09 – 152 المؤرخ في 02 مايو سنة 2009، و التي تحدد شروط و كيفيات منح الامتياز على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة بالدولة و الموجهة لإنجاز مشاريع إستثمارية. **على أنه العقد الذي يتم عن طريق المزاد العلني المفتوح أو بالتراضي على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة بالدولة و الموجهة لإنجاز مشاريع إستثمارية لفائدة أشخاص طبيعية أو أشخاص معنوية خاضعة للقانون العام أو الخاص** [4].

و يقصد بالمزاد العلني المفتوح عرض الامتياز عن طريق المنافسة، لكل شخص طبيعي أو معنوي يرغب في الاستفادة من الامتياز على الأرضية المعنية و ذلك لإنجاز مشروع إستثماري وفقا لقواعد التهيئة و التعمير المطبقة[5].

و يقصد بالمزاد العلني المحدود عرض الإمتياز، عن طريق المنافسة، على أرضية موجهة لمشروع إستثماري ذي طبيعة محددة مسبقا و الذي يشارك فيه المستثمرون الذين تتوفر فيهم بعض شروط التأهيل فقط[6].

عرفته الفقرة الأولى من المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 94-322 كما يلي : **" الامتياز هو العقد الذي تخول بموجبه الدولة مدة معينة حق الانتفاع بقطعة أرضية متوفرة تابعة لأملاكها الخاصة شخصا طبيعيا أو معنويا يخضع للقانون**

---

[1] - زعموش فوزية . نفس المرجع السابق ص 2.

[2] - زعموش فوزية . نفس المرجع السابق ص 3.

[3] -Pierre SCHEVIN,Contrats de concession de service public: La Comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant. Revue Française de Comptabilité N° 444 Juin 2011

[4] - مولود ديدان - القانون العقري . دار بلقيس . دار البيضاء الجزائر2010 ص 412

[5] -مولود ديدان. نفس المرجع السابق. ص 412.

[6] -مولود ديدان. نفس المرجع السابق. ص 412.

الخاص مقيم أو غير مقيم أو مؤسسة عمومية اقتصادية لتستعمل تلك الأرض أساسا في إقامة مشروع استثماري في منطقة خاصة"

- **تعريف عقد الامتياز الصناعي حسب المرسوم التنفيذي رقم 07- 121**

بموجب دفتر الشروط النموذجي الملحق بالمرسوم التنفيذي رقم 07-121 ، عرف عقد الامتياز الصناعي كما يلي:" **حق الامتياز هو العقد الذي تخول من خلاله الدولة لمدة معينة الانتفاع من قطعة أرضية متوافرة تابعة لأملاكها الخاصة لفائدة شخص طبيعي أو معنوي من القانون الخاص قصد استخدامه في مشروع استثماري"**[1].

المطلب الثاني : خصائص عقد الامتياز :

فتعريف عقد الامتياز الصناعي حسب ما تم بيانه أعلاه، يقودنا إلى تحديد الخصائص التالية:

1- أن الامتياز يمنح لشخص طبيعي أو معنوي يستوي في ذلك أن يكون خاضعا للقانون العام أو الخاص ، يسمى بالمستفيد أو المستغل.

2- يمنح الامتياز لمدة زمنية محددة[2].

3- يرتب منح حق الامتياز حق الانتفاع، أي يخول للشخص المعين، الانتفاع بالعقار محل الاستثمار.

4-عقد الامتياز يرتب حقا عينيا.

1- يمنح الامتياز على أساس دفتر شروط يحدد حقوق و واجبات السلطة المانحة لحق الامتياز وصاحب الامتياز.

2- يترتب على منح الامتياز دفع إتاوي إيجارية سنوية.

إن الخصائص المبنية أعلاه، تقودنا إلى القول أن عقد الامتياز الصناعي الذي يمنح لشخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون الخاص أو القانون العام من طرف الدولة لغرض الانتفاع بعقار مقابل دفع إتاوة سنوية، هو عقد ذو طبيعة قانونية ذات مرونة تناسب موضوع تجسيد الاستثمار و تفتح المجال أمام مشاركة القطاع الخاص الأجنبي إلى جانب القطاع الصناعي الوطني في تحقيق التنمية الاقتصادية الوطنية[3].

الفرع الأول : المرونة القانونية لعقد الامتياز الصناعي:

إن طبيعة عقد الامتياز الصناعي تتعايش مع نظام اقتصاد السوق في إطار احترام المستثمر للقوانين المعمول بها و لدفتر الشروط.

يصدر منح الامتياز في شكل قرار صادر عن الوالي، حيث يسمح هذا القرار لإدارة أملاك الدولة من أجل تحرير عقد الامتياز، حيث نصت المادة 10 من الأمر

---

[1] - زعموش فوزية- مداخلة بعنوان : دور عقد الامتياز للعقار الصناعي في تشجيع الاستثمار الأجنبي. الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر. كلية الحقوق و العلوم السياسية. جامعة قاصدي مرباح ورقلة يومي 18 و 19 نوفمبر 2015. ص 4

[2] - حسب المادة رقم 12 من المرسوم التنفيذي رقم 09-152 المؤرخ في 02 مايو 2009 : يمنح الامتياز ثلاثة و ثلاثون (33) سنة آبلة للتجديد مرتين و أقصاها تسع و تسعون (99) سنة.

[3] - زعموش فوزية- نفس المرجع السابق . ص 4

رقم 08-04 على انه" يكرس الامتياز المذكور في المادة 4 أعلاه بعقد إداري تعده إدراة أملاك الدولة مرفقا لدفتر أعباء يحدد بدقة برنامج الاستثمار وكذا بنود وشروط منح الامتياز".

فعقد الامتياز اعتبره القانون عقد شكلي، وهذا ما نصت عليه المادة 19 من الدفتر النموذجي لمنح الامتياز عن طريق التراضي على انه :" يتم إعداد العقد الإداري المتضمن منح الامتياز على القطعة الأرضية لفائدة المستفيد من طرف مدير أملاك الدولة لولاية .... قرار تفويض وزير المالية .... بتاريخ...."[1].

زيادة على الصيغة الإدارية لعقد الامتياز الصناعي التي أوجب المشرع إفراغ التصرف القانوني، فإنه بالرجوع لمضمون عقد الامتياز نلاحظ أنه يجمع بين تطبيق أساليب القانون العام و أساليب القانون الخاص.

[1] - أنظر الملاحق.

الفرع الثاني : عقد الامتياز الصناعي أساس تشجيع الاستثمار الأجنبي الصناعي

تدعيم الاستثمار قد ظهر بصفة واضحة في القطاع الصناعي من حيث العديد من المؤسسات الاستثمارية الوطنية و الأجنبية المتواجدة في السوق الوطنية، وقد تجلى ذلك في الأوعية العقارية العديدة الممنوحة في إطار المناطق الصناعية ومناطق النشاطات لصالح المستثمرين الوطنيين و الأجانب[1].

لذلك فإن تكريس منح حق الامتياز للأراضي الموجهة للاستثمار في شكل عقد الامتياز الصناعي بين الدولة أو إحدى جماعاتها الإقليمية وبين المستثمر الأجنبي، استدعى المشرع الجزائري توفير حماية قانونية في ظل قوانين الاستثمار رغبة في تحسين البيئة التشريعية والتنظيمية وخلق مناخ إستثماري مستقر يضمن حقوق المستثمر الأجنبي ويحفزه على القيام بالاستثمار والعمل إلى جانب القطاع الخاص الوطني على تطوير القاعدة الاقتصادية الوطنية[2].

الفرع الثالث : أنواع المشاريع الاستثمارية التي تدخل ضمن عقود الامتياز :

حسب المادة 14 : من المرسوم التنفيذي رقم 09-152 السالف الذكر، يمكن أن تستفيد من الامتياز بالتراضي المشاريع التالية :

- أن يكون لها طابع الأولوية و الأهمية الوطنية مثل الاستثمارات الإنتاجية التي يمكنها أن تساهم في استبدال عمليات الاستيراد في القطاعات الاستراتيجية للإقتصاد الوطني،
- تشارك في تلبية الطلب الوطني على السكن من خلال العمليات التي تدخل في إطار السياسة السكنية،
- تكون محدثة لمناصب الشغل أو القيمة المضافة بشكل قوي و تعكس على الخصوص تقليص البطالة في المنطقة و التحويل التكنولوجي،
- تساهم في تنمية المناطق المحرومة أو المعزولة و التي يحدد قائمتها المجلس الوطني للاستثمار[3].

الفرع الرابع : المقابل المادي لعقود الإمتياز :

تنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر على أن يمنح الامتياز على أرض تابعة للدولة مقابل دفع إتاوة إيجارية سنوية محددة كما يلي :

- عندما يمنح الامتياز عن طريق المزاد العلني، فإن مبلغ الإتاوة السنوية يمثل عملية المزاد العلني،
- عندما يمنح الامتياز بالتراضي، فإن مبلغ الأتاوي السنوية كما هو محدد من إدارة أملاك الدولة يجب أن يمثل 20/1 (5%) من القيمة الحقيقية و الذي

---

[1] - زعموش فوزية- نفس المرجع السابق ص 8

[2] - زعموش فوزية- نفس المرجع السابق ص 8

[3] - مولود ديدان . نفس المرجع السابق ص 416.

يجب أن يمثل كذلك السعر الافتتاحي عندما يمنح الامتياز عن طريق المزاد العلني.

- يتم تحيين الإتاوة الإيجارية السنوية كما هو محدد في الفقرات السابقة عند انقضاء كل فترة إحدى عشرة (11) سنة بناء على تقييم تعده مصالح أملاك الدولة إستنادا إلى السوق العقاري[1].
- يمكن أن تستفيد المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الامتياز بالتراضي بناء على اقتراح المجلس الوطني للاستثمار و بعد قرار مجلس الوزراء من تخفيض في مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من إدارة أملاك الدولة.

الفرع الخامس : تحويل الملكية :

تنص المادة 18 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر على مايلي : عند إتمام البنايات المقررة في المشروع الاستثماري المعاينة قانونا بناء على شهادة مطابقة، تكرس إجباريا ملكية البنايات المنجزة من طرف المستثمر على الأرض الممنوح امتيازها بمبادرة من هذا الأخير بعقد موثق[2].

- يمكن التنازل عن ملكية البنايات و الحق العيني العقاري الناتج عن الامتياز بالنسبة للمدة المتبقية بشرط :
  - إنجاز البنايات المقررة في المشروع الاستثماري.
  - بدء النشاط المعاين قانونا.

الفرع السادس : فسخ العقد :

- بناء على المادة 20 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر : يؤدي كل إخلال من المستفيد من الامتياز للتشريع المعمول به و للالتزامات المنصوص عليها في دفتر الشروط إلى إسقاط الحق من الجهات القضائية المختصة بمبادرة من مدير أملاك الدولة المختص إقليميا.
- إذا لم يتمكن صاحب الامتياز من إتمام مشروعه الاستثماري في الأجل المحدد في عقد الامتياز مع احترام طبيعة المشروع و البرنامج المحدد في دفتر الشروط و رخصة البناء، يمكن منح صاحب الامتياز أجلا إضافيا يتراوح من سنة إلى ثلاث (3) سنوات حسب طبيعة و أهمية المشروع، و في حالة عدم إتمام المشروع عند انتهاء الأجل الإضافي يؤدي إسقاط الحق إلى دفع الدولة تعويضا مقابل فائض القيمة التي أتى بها المستثمر على القطعة الأرضية من خلال الأشغال المنجزة بصفة نظامية دون أن يتجاوز هذا المبلغ قيمة المواد و سعر اليد العاملة المستعملة مع اقتطاع نسبة 10% على سبيل التعويض. بحيث تحدد مصالح أملاك الدولة المؤهلة إقليميا فئض القيمة[3].

و بناء على ما تقدم يمكننا أن نخلص إلى النتائج التالية :

---

[1] - مولود ديدان . نفس المرجع السابق ص 416.
[2] - مولود ديدان . نفس المرجع السابق . ص 417.
[3] - مولود ديدان . نفس المرجع السابق. ص 419.

- **الإعتراف بالامتياز :** يتم الاعتراف بعقد الامتياز على أساس أنه أصل مؤجر سنويا ثم تحول ملكية الأصل إلى المنشأة في حال توفر الشروط المتفق عليها و في الآجال المحددة.
- **القياس :** يتم قياس عقد الامتياز بناء على الصيغة التي تم الحصول عليه، إما عن طريق المزاد العلني حيث يحسب بالقيمة المحددة في المزاد، و إما عن طريق التراضي بحيث يدفع قيم 5% من القيمة الحقيقية للأصل التي تمثل السعر الافتتاحي عندما يمنح الأصل عن طريق المزاد العلني، كما أن الأصل يتم تقييمه سنويا وفق القيمة السوقية (القيمة العادلة).

المبحث الرابع : الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع :

1- دراسة رواص صالح 2014 ، **الإعتراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير – وحدة ورقلة[1].**

الإشكالية : ما الكيفية التي يتم بها الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

أهداف الدراسة :

- توضيح مقومات القياس المحاسبي (المفهوم، الطرق)، و التطرق إلى المشاكل التي تواجه عملية القياس.
- تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة و أسباب فقدان الثقة في التكلفة التاريخية.
- إيضاح كيفية قياس الأصول غير الجارية في مؤسسة BATISUD.

أهم النتائج المتحصل عليها :

- الأصول الغير جارية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها.

- للقياس المحاسبي دور فعال في المحاسبة حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية.

- من خلال الدراسة اتضح لنا وجود توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في قياس الأصول.

- تعتبر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما لها ايجابيات ونقائص، مما
يؤدي إلى الوقوع في مشاكل محاسبية تؤثر على عملية القياس، فالجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات
القيمة العادلة مما يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية.

- بالرغم من تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي إلا أنه في واقع المؤسسات الاقتصادية لم نلمس ذلك لغياب بيئة محاسبية تسمح به.

- المؤسسة لا تقيم أصولها بالقيمة العادلة.

2- دراسة أوقاسي حكيمة و سعدي سميرة 2015، **تسجيل و تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة ديوان الترقية و التسيير العقاري البويرة[2].**

الإشكالية : ما مدى مساهمة تسجيل و تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة ؟.

---

[1] - رواص صالح. الإعتراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير – وحدة ورقلة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي – جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013 – 2014.

[2] - أوقاسي حكيم و سعدي سميرة. تسجيل و تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة ديوان الترقية و التسيير العقاري البويرة . مذكرة لنيل شهادة ماستر 02 في المحاسبة و التدقيق. جامعة العقيد أكلي محند أولحاج – البويرة 2014 – 2015.

أهداف الدراسة :

- معرفة مدى قدرة الإدارة المالية في مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري (OPGI) في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل و تقييم التثبيتات.
- إكتشاف الكيفية التي يتم بها التسجيل و التقييم المحاسبي للتثبيتات في ظل SCF.

نتائج الدراسة المتحصل عليها :

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي والإقتصاي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى.
- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد إنخفاض قيمة التثبيت بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة.
- يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات، لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأ نها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي إعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني.

3- دراسة حاج إبراهيم بوحفص 2014، **إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من ولايتي ورقلة و غرداية[1] .**

الإشكالية : ما مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمتطلبات القياس المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ؟

أهداف الدراسة :

- التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الجزائري لمتطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16).
- التعرف على الصعوبات التي تحد من تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16).
- وضع الحلول المناسبة التي من شأنها الاسهام في زيادة تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16).

نتائج الدراسة المتحصل عليها :

- أهمية التقييم المحاسبي و انعكاسه على القوائم المالية للمؤسسة.

[1] - الحاج إبراهيم بوحفص. إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية . دراسة ميدانية لعينة من ولايتي ورقلة و غرداية . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي. الميدان علوم إقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013 - 2014.

- اهمية التقييم وفق القيمة العادلة والتكلفة التاريخية والمزايا التي تحققها المؤسسة من تطبيق الطريقتين السابقتين والمساوئ المصاحبة لها.
- التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو المطبق من طرف أغلب المؤسسات الجزائرية.
- التقييم وفق مبدأ القيمة العادلة غير مطبق من طرف المؤسسات الجزائرية نظرا لغياب الارضية الملائمة لها.
- عملية اختيار طريقة الاهتلاكات غير متاحة بالنسبة للمؤسسة الجزائرية.
- متطلبات الاهتلاك مطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية.
- تعتبر طريقة الاهتلاك وفق القسط الثابت الاكثر استخداما من طرف المؤسسات.
- المؤسسات تطبق مبدأ التكلفة التاريخية لاعتبارات جبائية.
- تواجه المؤسسات الجزائرية صعوبات عديدة في تطبيق متطلبات القياس وفق ما جاء به المعيار المحاسبي (IAS16).
- نقص التكوين في مجال المحاسبة وخاصة ما تعلق منه بالمعايير المحاسبية الدولية تعتبر من اهم العوائق التي تعيق العاملين في مجال المحاسبة من تطبيق قواعد القياس وفق المعيار.
- وتيرة النشاط الاقتصادي لبعض المؤسسات لا تساعد على تطبيق بعض متطلبات القياس.

4- دراسة سعيدي عبد الحليم 2015، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات[1].**

الإشكالية : إلى أي مدى وفقت المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

أهداف الدراسة :

- الوقوف على مدى انسجام القوائم المالية للمؤسسات في الجزائر مع متطلبات الإفصاح وقواعد التقييم المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على واقع الممارسة المحاسبية لدى المؤسسات في الجزائر، ومدى الاختلاف في هذه الممارسات بين فئة المؤسسات الوطنية، الشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على مدى نجاح المؤسسات في الجزائر بتطبيق القوانين والتشريعات التي جاءت في إطار مسك محاسبة مالية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات في تطبيق قواعد الإفصاح والتقييم المحاسبي ومدى تمكن المؤسسات من تجسيدها على أرض الواقع.
- التعرف على مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لمعالجة الأحداث والعمليات المالية لعينة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

[1] - سعيدي عبد الحليم . محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة عينة من المؤسسات. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة. جامعة محمد خيضر بسكرة 2014 – 2015.

النتائج المتحصل عليها في الدراسة :

- إن ما نسبته 50 % من المؤسسات المبحوثة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي و الافصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، في حين أن بقية المؤسسات غير مطبقة.
- أظهرت نتائج الدارسة حول التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي "بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية بسبب اختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).
- أظهرت نتائج الدراسة أن ما نسبته 74 % من المؤسسات ترى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة، بمتوسط حسابي يساوي 3.75 من الدرجة الكلية؛ في حين أن ما نسبته 61 % من المؤسسات ترى بأن الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة، بمتوسط حسابي يساوي 3.07 من الدرجة الكلية.

5- دراسة نذير سمير، 2014 **الإفصاح المحاسبي المالي و أثره على جودة المعلومة[1] .**

الإشكالية : إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية ؟.

أهداف الدراسة :

- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية والوصول إلى المستوى المطلوب من الإفصاح من خلال ما جاء في قوانين النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛
- إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية والمعلومات التي يوفرها على ضوء قوائم مالية تتميز بمصداقية وشفافية؛
- التطرق إلى معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومات الوا ردة في القوائم المالية.

نتائج الدراسة المتحصل عليها :

- ارتكاز المحاسبة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والسياسات، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- تعتبر القوائم المالية أداة هامة في اتخاذ القرارات المالية، وتتمثل هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبية الدولية

[1] - نذير سمير ، الإفصاح المحاسبي المالي و أثره على جودة المعلومة – مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص علوم تجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة . 2013-2014 .

(IRS/IFRS) ، في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملحق)؛

- إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة وواقعية المعلومات وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمر فيها؛
- إن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر ايجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها؛
- الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل القوائم المالية مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية؛
- إن المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات والقوائم المالية الأساسية والعناصر التي يجب أن تحتويها ويتم الإفصاح عنها، أصبحت تخدم أطرافا داخلية وخارجية؛
- أصدرت السلطات الجزائرية العديد من النصوص والمراسيم القانونية تهدف إلى شرح وتوصيل مختلف المبادئ والقواعد المتبناة من النظام المحاسبي المالي؛
- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى إعداد قوائم مالية تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتزود مستخدمي هذه القوائم بكافة المعلومات الصحيحة والشفافة التي تساعدهم في ترشيد قراراتهم.

6- دراسة بن محياوي سارة 2013، **النظام القانوني لعقد الامتياز في التشريع الجزئري**[1].

الإشكالية : مامدى فعالية النصوص القانونية الضابطة لعقد الامتياز كأسلوب لتسيير المرافق العامة في الجزائر بما يحقق المصلحة العامة لأفراد المجتمع؟

أهداف الدراسة :

- محاولة الكشف عن الميكانيزمات المستعملة لتسيير المرفق العام عن طريق الامتياز.
- معرفة مدى تأثر عقد الامتياز بمختلف الأنظمة السياسية و الاقتصادية التي مرت بها الجزائر.
- الكشف عن المفهوم الحالي لعقد الامتياز و كيفية نشأته و إجراءاته، آثاره و أخيرا طرق نهايته.

النتائج المتوصل إليها في الدراسة :

[1] - بن محياوي سارة. النظام القانوني لعقد الامتياز في التشريع الجزائري . مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري – جامعة محمد خيضر بسكرة 2012 – 2013.

- **من الناحية النظرية :** عقد الامتياز يظهر في كونه أسلوب ليبرالي في إدارة المرافق العامة من المواضيع التي لم تحض بدراسات فقهية و كافية بالجزائر.
- **من الناحية العملية :** إن تقييم أسلوب الامتياز المتبع، و من خلال الدراسة التي قامت بها الباحثة خلصت إلى جملة من المزايا و العيوب التي شابت الطريقة التي يتم بها إدارة المرافق العامة.

7- دراسة أوكاشبي ناجية، رابية نوال 2014، **إستغلال العقار الفلاحي عن طريق الإمتياز[1].**

الإشكالية : هل يعد عقد الامتياز الذي جاء به القانون 03/10 الحل الأنجع و الأنسب لضمان الاستغلال الأمثل للأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الخاصة للدولة ؟.

أهداف الدراسة :

أن يقوم المشرع بتعزيز طرق الردع و الرقابة على استغلال الأراضي، و النص على عقوبات جزائية في حالة الاخلال بالتزامات و الاستغلال السليم.

نتائج الدراسة المتوصل إليها :

1- عقد الامتياز الذي جاء به القانون 03/10، منح للمستثمر صاحب الامتياز ضمانات ورفع القيود التي كانت مفروضة عليه، بحيث يمكنه الاستغلال الأمثل للأراضي الفلاحية التابعة لأملاك الدولة، في حال قيام الديوان الوطني للأراضي الفلاحية بالمهام المنوطة به في الرقابة و المحافظة على وجهتها الفلاحية.

2- أن تطبق القانون 03/10 تطبيقا حسنا يؤدي إلى استغلال العقار الفلاحي إستغلالا أمثلا يعزز الأمن الغذائي و يقلص التبعية الغذائية للخارج.

8- دراسة زعموش فوزية 2015، **دور عقد الامتياز الصناعي في تشجيع الاستثمار الصناعي الأجنبي[2].**

الإشكالية : ما مدى فعالية الحماية القانونية المقررة لعقد الامتياز الصناعي بموجب قوانين الاستثمار، في تشجيع وتطوير الاستثمار الاجنبي الصناعي؟

نتائج الدراسة المتوصل إليها :

- إن نجاح الوكالات الوطنية سواء على المستوى المركزي أو المستوى اللامركزي مرهون بتمتعها بكل المؤهلات الضرورية من استقلالية مالية، إدارية و استقلالية في اتخاذ القرار.
- الرفع من حجم كفاءتها التنظيمية ومردوديتها و تخلصها نهائيا من نمط التسيير المركزي الموروث عن الحقبة الاشتراكية، وتجعلها قادرة على القيام بمهامها خاصة إذ اهتمت بتعزيز القدرات البشرية لموظفيها و تأهيلها بما

[1] - أوكاشي نجية و رابية نوال – إستغلال العقار الفلاحي عن طريق الامتياز. مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق – شعبة القانون الاقتصادي و الأعمال – جامعة عبد الرحمن ميرة – بجاية. 2013 – 2014.

[2] - زعموش فوزية . الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر- تحت شعار كيف يصبح الاستثمار الخاص الأجنبي في خدمة التنمية الوطنية. يومي 18 و 19 نوفمبر 2015 . جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

يتناسب مع كيفية تعاملها مع المستثمر الأجنبي لمواكبة كيفية التسيير المعتمدة في الدول.

9- دراسة **أشموخ منير و بوزة ياسين – 2015- الآثار المترتبة على عقد الامتياز[1].**

الإشكالية : فيم تتثمل الآثار المترتبة عن عقد الامتياز سواء من جانب الإدارة أو من جانب المتعاقد معها ؟

بعض النتائج المتوصل إليها في الدراسة :

- ضعف تطبيق عقد الامتياز في الجزائر.
- منح سلطات واسعة للإدارة أدت إلى التعسف في استعمالها مما أدى إلى الإخلال بالتوازن مع المتعاقد و معها.
- الأحكام الواردة في النصوص القانونية تناولت المبادئ العامة و بعض الشروط الشكلية فقط دون التفصيل.
- ضعف تنظيم عقود الامتياز و محدودية تطبيقه في الواقع العملي.
- النصوص التي تناولت عقود الامتياز عبارة عن قوانين متناثرة يصعب تحديد التزامات كلى الطرفين فيها و حقوقهم، و أنها غير منظمة في قانون واضح و مؤطر يحدد المبادئ و القواعد الأساسية التي تخضع له.
- عدم وضوح علاقة المنتفع بالمرفق العام مع الملتزم أو الإدارة المانحة، خاصة فيما يتعلق بالمسؤولية.
- تخوف الدولة من تحرير الامتياز في القطاعات الضخمة للشركات الأجنبية كونها قطاعات سيادية، و من ثم التخوف من ممارسة الرقابة على صاحب الامتياز فيما إذا قام برفع الأسعار أو خفضها.

المبحث الخامس : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

1- تعليق على الدراسات السابقة :

من خلال الدراسات السابقة التي تناولناها يمكننا استخلاص جملة من الملاحظات أهمها :

- الأصول الغير الجارية لها أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية من حيث ضمان بقائها و توسع نشاطها.
- عدم اعتماد القيمة العادلة كأداة للقياس في الجزائر و ذلك بسبب غياب البيئة التي تخدم متطلباتها، و يتم الاعتماد على التكلفة التاريخية لاعتبارات جبائية.
- تأخر تطبيق التام للنظام المحاسبي المالي من قبل بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على الرغم من تبنيه، بسبب غياب البيئة المحاسبية التي تسمح بذلك، و كذا نقص التكوين في مجال المحاسبة خاصة فيما يتعلق

[1] - أشموخ منير و بوزة ياسين – الآثار المترتبة على عقد الامتياز- مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق جامعة عبد الرحمان ميرة ولاية بجاية 2014 - 2015

بالمعايير المحاسبية الدولية مما ينعكس سلبا على تطبيق متطلبات القياس و الإفصاح.

- إن تطبيق متطلبات القياس و الإفصاح وفق المعايير الدولية يسهم في خدمة الأطراف الداخلية و الخارجية على حد سواء، و يسهم في اتخاذ القرارات المالية بشكل صحيح و فعال.
- إن عقد الامتياز يعتبر أصل مهم في المؤسسة و لكنه على الرغم من ذلك يوجد بعض النقص في الدراسات القانونية و الفقهية الكافية.
- إن نجاح استغلال عقد الامتياز خاصة الصناعي منه مرهون بالتخلص من نمط التسيير المركزي، و كذا تعزيز القدرات البشرية للموظفين و كيفية التعامل مع المستثمر الأجنبي لمواكبة التسيير المعتمد في الدول الأجنبية.
- نذرة المراجع و المذكرات التي تناولت عقود الامتياز من الجانب المحاسبي و المالي رغم أهميته.

2- ما يميز هذه الدراسة :

تتميز هذه الدراسة عن سابقتها كونها اهتمت بعنصر ذي خصوصية، من أهم العناصر المدرجة ضمن القوائم المالية، و التي تساهم بشكل فعال في النشاط الاقتصادي في المؤسسة، و تتميز خصوصيتها في أنها ليست كباقي البنود الأخرى المدرجة في القوائم المالية، حيث يتم الاعتراف بها في البداية كإيجار وفق دفتر شروط معين، و تخضع قيمته في كل مرة إلى إعادة التحيين وفق القيمة السوقية، ثم يملك بصفة نهائية بعد استيفاء المدة المتفق عليها، أو يتم إسترجاعه من قبل أملاك الدولة، في حالة الفسخ.

و بناء على ذلك فإن الممارسات المحاسبية المتبعة على هذا البند تختلف عن باقي الأصول الأخرى الغير الجارية، سواء من حيث التقييم أو من حيث الإعتراف به، و من ثم من حيث الإفصاح عنه في القوائم المالية.

3- أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية :

تناولت الدراسات السابقة موضوعين أساسيين، الموضوع الأول يتعلق بالممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالتقييم و الإعتراف و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الغير جارية، و الموضوع الثاني يعالج عقود الإمتياز من المنظور القانوني و التشريعي البحت.

و الدراسة الحالية تناولت الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز و كيفية الإعتراف بها، حيث أنها تحظى بطابع الأولوية في منح الامتياز، إذ تعتبر من الاستثمارات الانتاجية المهمة التي تساهم في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و تشجع على جذب الاستثمار الأجنبي و ذلك عن طريق تسهيل طرق الحصول على الامتياز، خلافا لباقي الأصول الأخرى.

و يجب الاعتراف بعقد الامتياز الممنوح كإيجار سنوي، بناء على الشروط الواردة في دفتر الشروط، حيث يتم تسديد قيمة الأصل الممنوح بأقساط سنوية (أتاوي) لمدة زمنية معينة، ثم يتم تمليك الأصل للمنشأة و ذلك في حالة إستيفاء الشروط و المدة الزمنية المنصوص عليها في دفتر الشروط، و إلا فإن العقد يفسخ، كما يتم إعادة تقييم الأصل كل 10 سنوات وفق القيمة السوقية عن طريق خبير معين من قبل أملاك الدولة الغرض من هذه العملية هو تحيين قيمة الإيجار السنوي الواجب الدفع.

و عليه فإن هذه الدراسة تختلف عن سابقتها كونها تعالج نوعا جديدا من التثبيتات التي تحصل عليها المنشأة وفق التزام مشروط، مبني على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، حيث يتم الاعتراف به في البداية كإيجار في مرحلة الإستغلال، ثم تؤول وضعيته إما إلى التمليك أو الفسخ حسب التزام المنشأة بالبنود الواردة في دفتر الشروط، كما أن القيمة العادلة تعتبر أساسا لإعادة التقييم، خلافا للدراسات السابقة، حيث لا تعتبر القيمة العادلة أساسا للقياس في الجزائر بسبب عدم توفر البيئة التي تخدم متطلباتها مما جعل الاعتماد على

التكلفة التاريخية، رغم تبنيها من طرف النظام المحاسبي المالي، و مع ذلك فإن هناك إشكالية بخصوص تقييم عقد الامتياز، و ذلك بسبب الشراكة المبرمة ما بين الدولة و المؤسسة الإقتصادية المستفيدة من عقد الامتياز، حيث يتم التقييم باحتساب نسبة 10% من قيمة الأصل تدفع كإيجار سنوي لمدة 10 سنوات قابلة للتجديد.

خلاصة الفصل :

لغرض الإلمام بالجانب النظري من الدراسة، تطرقنا في هذا الفصل من الدراسة إلى مفهوم الإفصاح و الاعتراف و القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، ثم تطرقنا إلى دراسة ماهية عقود الامتياز من الجانب القانوني و التشريعي و كيفية إبرام عقد الشراكة بين القطاعين العام و الخاص، حيث استنتجنا عدة نتائج منها :

- ✓ أن عقد الإمتياز يعتبر بند من البنود التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- ✓ يتم الإعتراف بعقد الامتياز على أنه إيجار سنوي، طويل الأجل.
- ✓ يتم قياس عقود الامتياز بناء على ما هو متفق عليه في دفتر الشروط، أي بنسبة 10% من القيمة التي تحددها مصالح الأملاك الوطنية.
- ✓ يتم تحويل ملكية الأصل الخاص بعقد الامتياز إذا استوفت المنشأة الشروط المتفق عليها، و إلا يتم فسخ العقد.
- ✓ يتم تقييم البنود المتعلقة بعقد الامتياز وفق القيمة العادلة بحيث تسدد كأقساط سنوية تقدر بـ 10% لمدة 10 سنوات.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية لمؤسستين إقتصاديتين (إتصالات الجزائر بورقلة، شركة متعددة الأشغال بورقلة)

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم العامة للإعتراف و القياس و الإفصاح المحاسبي و كذا ماهية عقود الامتياز العمومي.

و لإسقاط الجزء النظري على الجانب الميداني تمت بناء فرضيات تم الإجابة عليها من خلال الاستبيانات الموزعة و ذلك وفق أسلوب اختبار الفرضيات:

وسوف نتناول في هذا الفصل مبحثين هما : الطرق والأدوات ثم النتائج والمناقشة، و في الأخير الخاتمة وتضمنت النتائج و التوصيات.

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات :

المطلب الأول : طريقة الدراسة :

مجتمع الدراسة :

لقد تم انتقاء العينات قصد إجراء هذه الدراسة و تتكون هذه العينات من موظفي إتصالات الجزائر و كذا الشركة المتعددة الأشغال بورقلة، و هما إحدى الشركات الاقتصادية التي استفادت من عقد الامتياز، و قد وزعت 35 إستبانة على موظفي هاتين الشركتين الذين يقومون بهذه المهمة، و تم استرجاع 29 منها، و عليه تم تحليل النتائج وفق أسلوب إختبار الفرضيات.

الجدول رقم (2-1) مجموع استمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
الإستمارات الموزعة	35	% 100
الإستمارات المفقودة	5	% 14
الإستمارات الملغاة	1	% 3
الإستمارات الصالحة للتحليل	29	% 83

المصدر : من إعداد الطالب (إعتمادا على الاستبيان)

و من أهم متغيرات هذه الدراسة لدينا المعلومات الشخصية المتعلقة بالموظف (الجنس، السن، الوظيفة، المؤهل العلمي و الخبرة).

مرحلة إعداد الإستمارة :

تم صياغة أسئلة إستمارة الاستبيان بشكل سهل و مرن بحيث تكون سهلة الفهم من قبل المستجوبين الذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، مع الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت من قبل الأساتذة المحكمين، و لذلك فقد قمنا بتقسيم الاستبيان إلى أربعة محاور :

- ✓ **المحور الأول :** يتعلق هذا المحور بالبيانات الشخصية الخاصة بأفراد عينة المجتمع المدروس، و من أهم متغيرات هذا المحور لدينا المعلومات الشخصية المتعلقة بالموظف (الجنس، السن، الوظيفة، المؤهل العلمي و الخبرة) .
- ✓ **المحور الثاني :** و يتعلق بكيفية الإفصاح لعقود الإمتياز العمومي في القوائم المالية، و يتكون من (7) أسئلة.
- ✓ **المحور الثالث :** و يتعلق بكيفية الإعتراف و القياس بالنسبة لعقود الإمتياز العمومي، و يتكون من (7) أسئلة.
- ✓ **المحور الرابع :** و يتعلق بمدى مطابقة الممارسات المحاسبية لعقود الإمتياز لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي، و يتكون من (7) أسئلة.

وصف خصائص عينة الدراسة :

تم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة و تحليلها.

جدول رقم (2-2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية %

ذكر	21	% 72.4
أنثى	8	% 27.6
المجموع	**29**	**% 100**

المصدر : إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة.

الجدول رقم (2-2) يبين توزيع العينة حسب متغير الجنس و قد تبين أن أفراد العينة من الذكور بلغت 21 فردا أي بنسبة 72.40 % فيما بلغت الإناث 8 فردا أي بنسبة 27.60 %.

جدول رقم (2-3) توزيع أفراد العينة حسب متغير السن.

السن	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	9	% 31
30 سنة فأكثر	20	% 69
المجموع	**29**	**% 100**

المصدر : إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة.

الجدول رقم (2-3) يبين توزيع العينة حسب متغير السن و قد تبين من الجدول أن 20 فردا تتراوح أعمارهم ما بين 30 سنة فما فوق بنسبة 69 % فيما بلغت 31 % بـ 9 أفراد أعمارهم أقل من 30 سنة.

جدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية %
إطار محاسبي	4	% 13.8
إطار مالي مسير	8	% 27.6
موظف	17	% 58.6
المجموع	**29**	**% 100**

المصدر : إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة.

الجدول رقم (2-4) يبين توزيع العينة حسب متغير الوظيفة و قد أظهر الجدول أن 17 فردا يشغلون وظيفة موظف بنسبة 58.60 % ، و 8 أفراد يشغلون وظيفة إطار مالي مسير بنسبة 27.60 % بينما 4 أفراد يشغلون منصب إطار محاسبي أي بنسبة 13.80 % بينما.

جدول رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية %
ليسانس	19	% 56.5
ماستر	7	% 24.1
ماجستير	2	% 6.9
أخرى	1	% 3.4
المجموع	**29**	**% 100**

المصدر : إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة.

الجدول رقم (2-5) يبين توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي حيث تبين أن 19 فردا يحملون شهادة الليسانس أي بنسبة 56.50 % و 7 أفراد يحملون شهادة ماستر أي بنسبة 24.10 % ، و 2 فردا يحملون شهادة ماجستير أي بنسبة 6.90 % بينما فرد واحد فقط متحصل على مؤهل علمي آخر أي بنسبة 3.40 % .

جدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة.

الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	3	% 10.3
5 سنوات إلى 10 سنوات	13	% 44.8
أكثر من 10 سنوات	13	% 44.8
المجموع	**29**	**% 100**

المصدر : إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة.

الجدول رقم (6-2) يبين توزيع العينة حسب متغير الخبرة و قد أظهر الجدول أن 13 فردا لديهم خبرة تتراوح ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات أي بنسبة 44.80 %، و 13 فردا لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات أي ما نسبته 44.80 %، بينما 3 أفراد لديهم خبرة أقل من 5 سنوات أي بنسبة 10.30 % .

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة :

صدق و ثبات أداة الدراسة :

إستخدمنا معامل ألفاكرونباخ **Alpha de cronbach** لقياس ثبات و صدق أداة الدراسة، حيث بلغت النسبة 63 % و هي نسبة مقبولة بالمقارنة إلى حجم العينة المدروسة،كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (2-7) يبين معامل ألفاكرونباخ لعينة الدراسة :

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
26	،633

المصدر : إعداد الطالب بناء على نتائج الدراسة من برنامج spss.

مقياس الإستبانة :

من أجل وصف و تحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، تم استنتاج إتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة و هذا بالاعتماد على الأدوات المرجحة لمقياس ليكرت (Likert Scale)، حيث قمنا بحساب طول الفئة عدد المسافات (لى 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (نعم، لا، بدون جواب)، و يساوي طول الفئة 3/2 = 0.66 :

جدول رقم (2-8) يوضح مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة :

الدرجة	المستوى
1	لا
2	بدون جواب
3	نعم

الجدول من إعداد الطالب.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، للاستفادة منها فيما بعد، عند التحليل، و ذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2-9) :

جدول رقم (2-9) يوضح المقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي :

المتوسط الحسابي			درجة الموافقة
1	-	1.66	لا
1.67	-	2.33	بدون جواب
2.34	-	3	نعم

المقياس من إعداد الطالب.

لقد قامنا باستخدام البرنامج الإحصائي spss لتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة :

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى عرض نتائج الدراسة الواردة في المطلب الأول، أما تحليل و مناقشة النتائج فإنها ستتم في المطلب الثاني.

المطلب الأول : عرض النتائج :

للتعرف على نتائج الفرضية تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة، و قد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في ثلاثة بدائل تتدرج من نعم، لا ، بدون جواب.

عرض نتائج المحور الثاني :

جدول رقم (10-2) يوضح النتائج المتحصل عليها من فقرات المحور الثاني :

الفقرة	لا	بدون جواب	نعم	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
1- تكتسي عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية أهمية كبيرة بخصوص عقود الامتياز العمومي المستخدمة عند إعداد القوائم المالية	0	%8	21	2.72	0.45	نعم
	0	%27.6	72.4			
2- ترتبط الإفصاحات المتعلقة بعقود الامتياز العمومي بمستوى أقل من الشفافية	7	%14	8	2.03	0.73	بدون جواب
	24.1	48.3	27.6			
3- تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل مؤسستكم إلى إيضاحات متممة تساعد على فهم أكثر فيما يخص عقود الامتياز العمومي.	4	1	24	2.69	0.71	نعم
	13.8	3.4	82.8			
4-بخصوص عقود الامتياز العمومي فان المؤسسة ملزمة بإدراج إيضاحات مهمة في ملحقات القوائم المالية	1	2	26	2.86	0.44	نعم
	3.4	6.9	89.7			
5-الإفصاح عن الطريقة المتبعة عند إعادة التقييم المحاسبي لعقود الامتياز العمومي	0	4	25	2.86	0.35	نعم
	0	13.8	86.2			
6-تعكس القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس عقود الامتياز العمومي بصدق التعبير عن الوضعية المالية	5	6	18	2.45	0.78	نعم
	17.2	20.7	62.1			
7-الإفصاح عن السياسات المتبعة في الاعتراف المحاسبي بعقود الامتياز العمومي يتم وفق التكلفة التاريخية.	16	5	8	1.72	0.88	لا
	55.2	17.2	27.6			
المحور الثاني				**2.47**	**0.62**	**نعم**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (10-2) المتعلق بالمحور الثاني الذي يتناول أهمية و كيفية الإفصاح في القوائم المالية بخصوص عقود الامتياز العمومي، حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى بلغ 2.72 مما يدل على أن نسبة الموافقة عالية جدا، أما الفقرة الثانية فكان المتوسط الحسابي 2.03 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لموافقون على مضمون الفقرة، و في الفقرة الثالثة بلغ المتوسط الحسابي 2.69 ما يعني أن نسبة الموافقة عالية جدا، و كذلك الأمر بالنسبة للفقرة الرابعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.86 و هي تعبر عن نسبة قبول

عالية جدا، و في الفقرة الخامسة تحصلنا على وسط حسابي قدره 2.86 و هي تعبر عن نسبة قبول عالية، و في الفقرة السادسة وصل المتوسط الحسابي إلى 2.45 حيث تعبر عن قبول أفراد العينة، أما الفقرة السابعة و الأخيرة من هذا المحور فقد كان الوسط الحسابي 1.72 و هي تمثل رفض أفراد العينة لمضمون الفقرة.

عرض نتائج المحور الثالث :

جدول رقم (11-2) يوضح النتائج المتحصل عليها من فقرات المحور الثالث :

الفقرة	لا	بدون جواب	نعم	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار النسبة	التكرار النسبة	التكرار النسبة			
1-تحديد القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي بحساب الفرق بين التدفقات النقدية المستقبلية و تحيين قيمها بتاريخ كل إقفال محاسبي.	5 17.2	4 13.8	20 69	2.52	0.78	نعم
2-يتم مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي من خلال تقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال للحسابات.	7 24.1	3 10.3	19 65.5	2.41	0.87	نعم
3-تعد التكلفة التاريخية أنموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز لتميزها بخاصية الموضوعية.	6 20.7	1 3.4	22 75.9	2.55	0.83	نعم
4-ضرورة اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي باستخدام مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات	2 6.9	1 3.4	26 89.7	2.83	0.54	نعم
5-يتم قياس البنود الخاصة بعقد الامتياز التي يتم الاعتراف بها كأصول على أساس تكلفتها.	12 41.4	8 27.6	9 31	1.90	0.86	لا
6-عند حدوث أي نقص أو ارتفاع في القيمة المدرجة لأحد الأصول الثابتة الخاصة بعقود الامتياز العمومي مما يوجب إثبات ذلك التغيير الحاصل في الأصل الاقتصادي.	3 10.3	4 13.8	22 75.9	2.66	0.67	نعم
7-يتم توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك للبند الخاص بعقد الامتياز على أساس منتظم خلال فترة الإدراج في أصول المؤسسة .	0 0	3 10.3	26 89.7	2.90	0.31	نعم
المحور الثالث				**2.54**	**0.69**	**نعم**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يتضح لنا من خلال النتائج المتحصل عليها بأن المحور الثالث الذي يتناول كيفية الإعتراف و القياس لعقود الإمتياز العمومي في الممارسة المحاسبية، بأن الفقرة الأولى لاقت قبولا جيدا من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.52، و كذا الفقرة الثانية حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.42 أيضا ما يدل على قبول أفراد العينة لمضمون الفقرة، و في الفقرة الثالثة كان المتوسط الحسابي 2.55 مما يدل على أن نسبة القبول عالية، و في الفقرة الرابعة كان المتوسط الحسابي 2.83 و هي دلالة على القبول الجيد لمضمون الفقرة، أما القرة الخامسة فقد بلغ

المتوسط الحسابي 1.90 و يدل على رفض أفراد العينة لمضمون الفقرة، بينما كان المتوسط الحسابي بالنسبة للفقرة السادسة 2.66 و يدل على القبول، و كذلك الفقرة السابعة فقد كان المتوسط الحسابي 2.90 أي نسبة القبول عالية جدا.

عرض نتائج المحور الرابع :

جدول رقم (12-2) يوضح النتائج المتحصل عليها من فقرات المحور الرابع :

الفقرة	لا	بدون جواب	نعم	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار النسبة	التكرار النسبة	التكرار النسبة			
1-تتماشى قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بعقود الامتياز العمومي وفق ممارسات المعايير المحاسبية الدولية.	10 34.5	11 37.9	8 27.6	1.93	0.80	بدون جواب
2-تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي بخصوص عقود الامتياز العمومي بالوضوح و السهولة عند التطبيق	16 55.2	8 27.6	5 17.2	1.62	0.77	لا
3-تتميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة مما جعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز العمومي.	11 37.9	7 24.1	11 37.9	2	0.89	لا
4-تتوفر لدى إدارة المؤسسة المعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الامتياز العمومي.	18 62.1	5 17.2	6 20.7	1.59	0.82	لا
5-توجد صعوبة في الفهم و التفسير عند تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الامتياز العمومي.	4 13.8	2 6.9	23 79.3	2.66	0.72	نعم
6-تتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل على أساس عقود الامتياز العمومي إذا انعكست تلك الإضافات على زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين الأداء الجوهري في نوعية المنتجات.	6 20.7	6 20.7	17 58.6	2.38	0.82	نعم
7-طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات القياس وفق ممارسات عقود الامتياز العمومي.	3 10.3	13 44.8	13 44.8	2.34	0.67	نعم
المحور الرابع				**2.07**	**0.78**	**بدون جواب**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (12-2) و الذي يتناول المحور الرابع الخاص بالممارسات المحاسبية لعقود الإمتياز العمومي وفق المعايير الدولية و وفق النظام المحاسبي المالي، أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى منه بلغ 1.93 و هو ما يعني عدم وضوح لمضمون

الفقرة أو صعوبة اتخاذ القرار بشأنها من قبل أفراد العينة، و كذا في الفقرة الثانية حيث بلغ 1.62 و هو يعني رفض أفراد العينة لمضمون الفقرة، فيما بلغ في الفقرة الثالثة 2 مما يدل على وجود غموض لمضمون الفقرة أو صعوبة اتخاذ القرار بشأنها من طرف أفراد العينة، و في الفقرة الرابعة المتوسط الحسابي كان بـ 1.59 و يعني رفض أفراد العينة لمضمون الفقرة، و في الفقرة الخامسة حيث تحصلنا على المتوسط الحسابي 2.66 مما يعني أن نسبة القبول كانت عالية، و كذلك الأمر بالنسبة للفقرة السادسة بلغ المتوسط الحسابي 2.38 معنى ذلك قبول أفراد العينة لمضمون الفقرة، أما الفقرة السابعة فقد كان المتوسط الحسابي 2.34 حيث تساوت نسبة القبول مع نسبة المتحفظين غير أن نسبة الإنحراف المعياري رجحت فئة المجيبين بنعم، و من ثم قبول أفراد العينة لمضمون الفقرة.

نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA تبعا لمتغير الخبرة

الجدول رقم (13-2) نتائج تحليل التباين الأحادي

نوع الفرضية الصفرية	قيمة الدلالة الإحصائية Sig	مستوى الدلالة الإحصائية A	البيان
H0 الفرضية الصفرية	0.23	0.05	الفرضية الأولى
H0 الفرضية الصفرية	0.60	0.05	الفرضية الثانية
H0 الفرضية الصفرية	0.66	0.05	الفرضية الثالثة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول (13-2) أن قيمة الدلالة الإحصائية **sig** للفرضيات أكبر من مستوى الدلالة **a** ، و لهذا تم قبول الفرضية الصفرية بالنسبة للفرضيات الثلاث.

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة :

الفرع الأول : مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثاني :

أولا : من خلال نتائج التحليل الإحصائي نجد أن أفراد العينة موافقون على أن عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية بخصوص عقود الامتياز العمومي المستخدمة عند إعداد القوائم المالية تكتسي أهمية كبيرة، وذلك لخصوصية تلك العقود عند التعامل مع المعلومات المالية المنشورة

ثانيا : تنص هذه الفقرة على أن الإفصاحات المتعلقة بعقود الامتياز العمومي مرتبطة بمستوى أقل من الشفافية، فكان هناك نسبة كبيرة من أفراد العينة محايدون و هذا يعني أن هذه الفقرة

ربما يكتنفها بعض الغموض أو بسبب وجود صعوبة في اتخاذ القرار المناسب. و كذا لعدم إمكانية تقدير مستوى الشفافية في القوائم المالية.

ثالثا : تنص هذه الفقرة على أن القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة تحتاج إلى إيضاحات متممة تساعد على فهم أكثر فيما يخص عقود الامتياز العمومي، حيث نجد أن أفراد العينة موافقون على أن القوائم المالية المنشورة في المؤسسة تحتاج إلى إيضاحات متممة من أجل الفهم الجيد بخصوص عقود الإمتياز العمومي، و هذا لإعطاء صورة واضحة لمستخمي القوائم المالية.

رابعا : تنص هذه الفقرة على أن المؤسسة ملزمة بإدراج إضاحات مهمة في ملحقات القوائم المالية بخصوص عقود الامتياز العمومي، حيث وجدنا بأن أفراد العينة موافقون على أن المؤسسة التي استفادت من عقود الامتياز العمومي ملزمة بإدراج الإيضاحات في ملحقات القوائم المالية، لأهمية هذا النوع من الأصول.

خامسا : في هذه الفقرة التي تنص على تطبيق الإفصاح عن الطريقة المتبعة عند إعادة التقييم المحاسبي لعقود الامتياز العمومي في المؤسسة، فكانت الإجابة بالموافقة من غالبية أفراد العينة، بأن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن الطريقة المتبعة في إعادة التقييم المحاسبي لعقود الإمتياز العمومي.

سادسا : تنص هذه الفقرة على أن القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس عقود الامتياز العمومي تعكس صدق التعبير عن الوضعية المالية في المؤسسة، فكانت إجابات أفراد العينة موافقة لكون التكلفة التاريخية هي التي تعكس صدق التعبير عن الوضعية المالية في المؤسسة عند قياس عقود الامتياز العمومي، لأن القيمة العادلة لا يمكن اتخاذها كأساس لقياس الأصل.

سابعا : تنص هذه الفقرة على أن الإفصاح عن السياسات المتبعة في الاعتراف المحاسبي بعقود الامتياز العمومي يتم وفق التكلفة التاريخية، حيث وجدنا أن أفراد العينة رافضون أي أن المؤسسة لا تطبق التكلفة التاريخية في سياستها المحاسبية المتبعة في الاعتراف بعقود الامتياز العمومي، و هذا راجع إلى السلطات العمومية هي التي تقوم بتقييم عقود الإمتياز.

الفرع الثاني : مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثالث :

أولا : تنص هذه الفقرة على أن القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي تحدد بحساب الفرق بين التدفقات النقدية المستقبلية و تحيين قيمها بتاريخ كل إقفال محاسبي، حيث وجدنا أن أفراد العينة موافقون على أن القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي تحدد بالفرق بين التفقات النقدية المستقبلية و قيمها النفعية المحينة.

ثانيا : تنص هذه الفقرة على أن مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي يتم من خلال تقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال للحسابات، حيث وجدنا أن أفراد العينة موافقون على أن مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي يتم تقديرها من خلال القيمة القابلة للتحصيل و ذلك عند كل إقفال للحسابات.

ثالثا : تنص هذه الفقرة على أن التكلفة التاريخية تعد أنموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز لتميزها بخاصية الموضوعية، حيث وجدنا أن أفراد العينة موافقون على أن التكلفة التاريخية هي الأنموذج السليم في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز، بدلا من القيمة العادلة.

رابعا : تنص هذه الفقرة على أن ضرورة اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي يتم باستخدام مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات، حيث وجدنا

أن أفراد العينة موافقون على ضرورة إختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي بواسطة مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات.

خامسا : تنص هذه الفقرة بأن يتم قياس البنود الخاصة بعقد الامتياز التي يتم الاعتراف بها كأصول على أساس تكلفتها ، و جاءت إجابات أفراد العينة رافضة لفكرة قياس بنود عقود الامتياز بتكلفتها بالاعتراف بها كأصول.

سادسا : تنص هذه الفقرة على أنه عند حدوث أي نقص أو ارتفاع في القيمة المدرجة لأحد الأصول الثابتة الخاصة بعقود الامتياز العمومي يتوجب إثبات ذلك التغيير الحاصل في الأصل الاقتصادي، حيث وجدنا بأن أفراد العينة موافقون بأنه عند ارتفاع القيمة المدرجة في الأصول الثابتة لعقود الامتياز فإن ذلك يستوجب إثباته في الأصل الإقتصادي.

سابعا : تنص هذه الفقرة على أنه يتم توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك للبند الخاص بعقد الامتياز على أساس منتظم خلال فترة الإدراج في أصول المؤسسة، حيث جاءت إجابة أفراد العينة موافقة لخضوع البند الخاص لعقد الإمتياز العمومي للإهتلاك بشكل منتظم خلال فترة إدراجه في أصول المؤسسة.

الفرع الثالث : مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الرابع :

أولا : تنص هده الفقرة على أن قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بعقود الامتياز العمومي تتماشى وفق ممارسات المعايير المحاسبية الدولية، و جاءت إجابات غالبية أفراد العينة محايدة و و كذا بالنفي، بمعنى أن قواعد النظام المحاسبي المالي لا تتماشى وفق ممارسات معايير المحاسبة الدولية.

ثانيا : نصت هذه الفقرة على أن ممارسات النظام المحاسبي المالي بخصوص عقود الامتياز العمومي تتميز بالوضوح و السهولة عند التطبيق، و كانت إجابة أفراد العينة غير موافقة، أي أن ممارسات النظام المحاسبي المالي لعقود الإمتياز العمومي غير واضحة و ليست سهلة عند تطبيق.

ثالثا : في هذه الفقرة التي تنص على القيمة العادلة تتميز بخاصية الملاءمة الشيء الذي جعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز العمومي، جاءت معظم إجابات أفراد العينة غير موافقة لكون القيمة العادلة تعتبر كبديل للتكلفة التاريخية، لعقود الامتياز العمومي، نظرا لافتقارها لخاصية الملاءمة.

رابعا : تنص هذه الفقرة على أن إدارة المؤسسة تتوفر لديها المعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الامتياز العمومي، حيث كانت إجابة أغلبية أفراد العينة غير موافقة، أي أن المؤسسة غير مزودة بالمعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس المحاسبي الخاصة بعقود الامتياز العمومي، وفق المعيار المحاسبي الدولي.

خامسا : نصت هده الفقرة بأنه توجد صعوبة في الفهم و التفسير عند تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الامتياز العمومي، حيث وجدنا أفراد العينة متفقون على وجود صعوبة في فهم و إستيعاب تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الإمتياز العمومي.

سادسا : تنص هده الفقرة بأنه تتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل على أساس عقود الامتياز العمومي إذا انعكست تلك الإضافات على زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين الأداء الجوهري في نوعية المنتجات، حيث أجاب أفراد العينة بالموافقة، بمعنى أنه يتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل لعقود الامتياز العمومي في حالة ما إذا أدى ذلك إلى حصول إضافات في زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين في نوعية المنتجات.

سابعا : نصت هده الفقرة بأن طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات القياس وفق ممارسات عقود الامتياز العمومي، حيث وجدنا بأن معظم أفراد العينة موافقون، ما يعني أن طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات **القياس للامتياز** العمومي وفق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثالث : إختبار و تحليل فرضيات الدراسة.

الفرع الأول : تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير الخبرة :

أولا : الفرضية الأولى : تتميز سياسات الإفصاح المحاسبي عن عقود الامتياز العمومي بالأهمية البالغة عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

نقوم بتقسيم الفرضية إلى جزئين :

H0 : الفرضية الصفرية : أي لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى أهمية سياسات الإفصاح عن عقود الامتياز العمومي أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**.

H1 : الفرضية البديلة : أي توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى أهمية سياسات الإفصاح عن عقود الامتياز العمومي أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**.

من خلال الجدول رقم (13-2) نلاحظ أنه في الفرضية الأولى قيمة الدلالة الإحصائية sig هي 0.23 و هي أكبر من مستوى الدلالة a=0.05 ، و منه قبول الفرضية الصفرية و هي أنه لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **أهمية سياسات الإفصاح عن عقود الامتياز العمومي عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**.

ثانيا : الفرضية الثانية : مدى اعتبار الطرق المطبقة في الاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية على عقود الامتياز العمومي.

نقوم بتقسيم الفرضية إلى جزئين :

H0 : الفرضية الصفرية : أي لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى اعتبار الطرق المطبقة في الاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية على عقود الامتياز العمومي.**

H1 : الفرضية البديلة : أي توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى اعتبار الطرق المطبقة بخصوص الاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية على عقود الامتياز العمومي.**

من خلال الجدول رقم (13-2) نلاحظ أنه في الفرضية الأولى قيمة الدلالة الإحصائية sig هي 0.60 و هي أكبر من مستوى الدلالة a=0.05 ، و منه قبول الفرضية الصفرية و هي أنه لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى اعتبار الطرق المطبقة المتعلقة بالاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية على عقود الامتياز العمومي.**

ثالثا : الفرضية الثالثة : مدى وجود مستوى مهم من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي، ضمن سياق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

نقوم بتقسيم الفرضية إلى جزئين :

H0 : الفرضية الصفرية : أي لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى وجود مستوى مهم من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية**.

H1 : الفرضية البديلة : أي توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى وجود مستوى مهم من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية**

من خلال الجدول رقم (13-2) نلاحظ أنه في الفرضية الأولى قيمة الدلالة الإحصائية sig هي 0.66 و هي أكبر من مستوى الدلالة a=0.05 ، و منه قبول الفرضية الصفرية و هي أنه لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول **مدى وجود مستوى مهم من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية**

الفرع الثاني : نتائج إختبار الفرضيات على أساس المتوسط الحسابي العام :

أولا : الفرضية الأولى :

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (10-2) المتعلق بالفرضية الأولى و التي تنص على **مدى الأهمية التي تتميز بها سياسات الإفصاح المحاسبي عن عقود الامتياز العمومي عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**، نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور هو 2.47 ، و الإنحراف المعياري هو 0.62 ، و هذا يدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة هم موافقون على هذه الفرضية و هذا ما يثبت صحتها، أي أن السياسات المطبقة في الإفصاح عن عقود الامتياز العمومي تتميز بالأهمية البالغة في إعداد القوائم المالية لدى المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

ثانيا : الفرضية الثانية :

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (11-2) الذي تطرقنا فيه إلى أهمية الممارسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف و القياس في سياق عقود الامتياز العمومي، نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور هو 2.54 ، و الإنحراف المعياري هو 0.69 ، و هذا يدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة هم موافقون على هذه الفرضية و هذا ما يثبت صحتها، أي أن الطرق المطبقة بخصوص الاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية في عقود الامتياز العمومي.

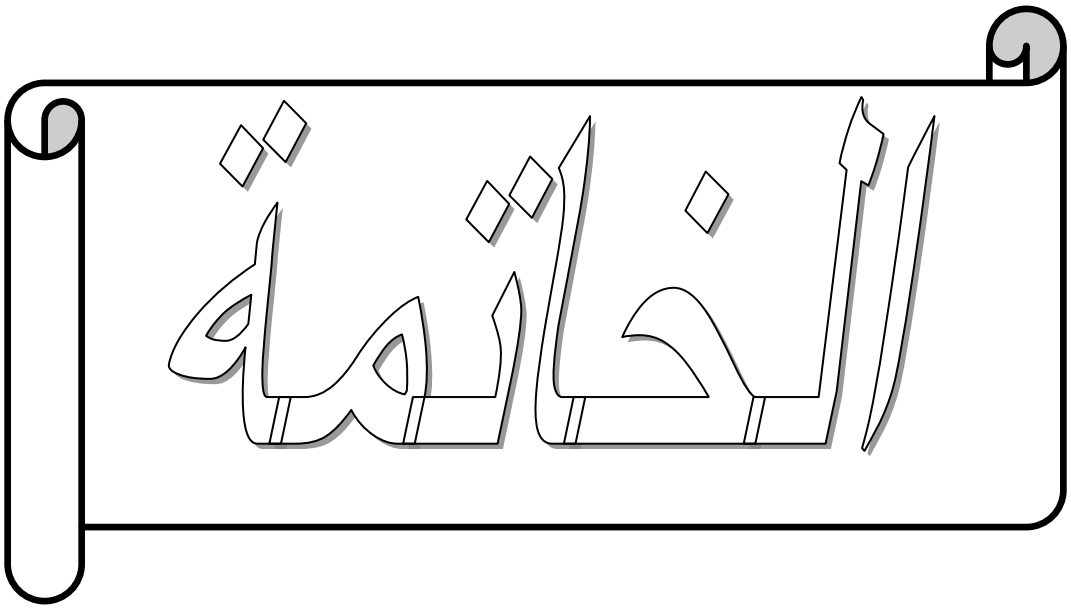
ثالثا : الفرضية الثالثة :

يبين لنا الجدول رقم (12-2) النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة القائلة **أنه يوجد مستوى مهم من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي ضمن سياق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبية الدولية،** حيث لاحظنا بأن المتوسط الحسابي العام للمحور هو 2.07 ، و الإنحراف المعياري هو 0.78 ، و هذا يدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة هم محايدون بشأن هذه الفرضية و هذا ما يثبت عدم صحتها، أي أن هناك عدم وجود مستوى من التوافق بين الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة الجانب التطبيقي من الدراسة، و الذي من خلاله حاولنا حل المشكلة الرئيسية للدراسة، من خلال تحديد عينة الدراسة و الذي قمنا بتطبيق الجانب النظري عليه، حيث قمنا بإعداد و توزيع إستبيانات على هذه العينة، بطرق و أساليب إحصائية توصلنا إلى النتائج التالية :

- أهمية عقود الامتياز في الإفصاح عن السياسات المحاسبية، سواء في القوائم المالية أو في ملحقاتها أو فيما يتعلق بالإيضاحات المتممة التي من شأنها أن تساعد على الفهم الجيد، كما تتجلى الأهمية في الطريقة المتبعة في إعادة التقييم المحاسبي لهذه البنود.
- إن القوائم المالية التي تستند على التكلفة التاريخية في قياس عقود الامتياز العمومي، تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، و بواسطتها يتم تحديد القيمة النفعية للأصول الخاصة بهذه العقود، كما يتم مراجعة قيمة الأصل الخاص بهذه العقود، و كذا تقدير القيمة القابلة للتحصيل، و أيضا إثبات تدني قيمتها عند كل إقفال.
- تخضع التثبيات الخاصة بعقود الامتياز العمومي للاهتلاك السنوي بشكل منتظم كباقي التثبيتات الأخرى.
- على الرغم من أهمية البنود الخاصة بعقود الامتياز ومساعي الدولة الرامية إلى جلب الاستثمار الأجنبي من خلالها، إلا أنها لا تزال بعيدة عن الممارسات المحاسبية التي جاءت بها المعايير الدولية.


الخاتمة

الخاتمة :

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى تقييم الممارسات المحاسبية المرتبطة بعقود الامتياز العمومي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تم تجزئة الدراسة إلى فصلين، الأول تناولنا فيه الجانب النظري للموضوع و الدراسات التي شملت نفس الموضوع، في حدود إمكانيات الوصول إليها، أما الفصل الثاني فتناولنا فيه الجزء التطبيقي حيث شمل دراسة لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية الأساسية للبحث و هي : **ما مدى اهمية احكام وقواعد النظام المحاسبي المالي في تاطير عقود الإمتياز المرفق العمومي عند إعداد القوائم المالية؟**.

و التي أثبتنا صحتها من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، من خلال إختبار صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى : و هي أن سياسات الإفصاح المحاسبي عن عقود الامتياز العمومي تتميز بالأهمية البالغة عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية بالجزائر، و التي أثبتنا صحتها من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، حيث استنتجنا بأن القوائم المالية التي تدرج فيها عقود الامتياز العمومي تبرز بفعالية الإفصاح عن السياسات المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرضية الثانية : و هي أن الممارسات المحاسبية و الطرق المتعلقة بالاعتراف و القياس المحاسبي ذات فعالية بخصوص عقود الامتياز العمومي ، و التي أثبتنا صحتها أيضا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، بحيث إستنتجنا بأن الطرق المحاسبية المتعلقة بالاعتراف و القياس لديها مستوى كبير من الفعالية فيما يخص عقود الامتياز العمومي.

الفرضية الثالثة : إن الممارسات المحاسبية لعقد الامتياز العمومي في ظل النظام المحاسبي المالي و مدى توافقها لمعايير المحاسبة الدولية يبرز مدى إهتمام الدولة في جلب الاستثمار الأجنبي و تنمية الاقتصاد الوطني كبديل للمحروقات، حيث أثبتنا عدم صحة هذه الفرضية و ذلك من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها.

نتائج الدراسة :

خلصت نتائج الدراسة إلى ما يلي :

- ✓ تكتسي عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية أهمية كبيرة بخصوص عقود الامتياز العمومي المستخدمة عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل مؤسستكم إلى إيضاحات متممة تساعد على فهم أكثر فيما يخص عقود الامتياز العمومي.
- ✓ بخصوص عقود الامتياز العمومي فان المؤسسة ملزمة بإدراج إيضاحات مهمة في ملحقات القوائم المالية.
- ✓ الإفصاح عن الطريقة المتبعة عند إعادة التقييم المحاسبي لعقود الامتياز العمومي.

- ✓ تعكس القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس عقود الامتياز العمومي بصدق التعبير عن الوضعية المالية.
- ✓ الإفصاح عن السياسات المتبعة في الاعتراف المحاسبي بعقود الامتياز العمومي لا يتم وفق التكلفة التاريخية.
- ✓ تحديد القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي بحساب الفرق بين التدفقات النقدية المستقبلية و تحيين قيمها بتاريخ كل إقفال محاسبي.
- ✓ يتم مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي من خلال تقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال للحسابات.
- ✓ تعد التكلفة التاريخية أنموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز لتميزها بخاصية الموضوعية.
- ✓ ضرورة اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي باستخدام مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات.
- ✓ لا يتم قياس البنود الخاصة بعقد الامتياز التي يتم الاعتراف بها كأصول على أساس تكلفتها.
- ✓ عند حدوث أي نقص أو ارتفاع في القيمة المدرجة لأحد الأصول الثابتة الخاصة بعقود الامتياز العمومي مما يوجب إثبات ذلك التغيير الحاصل في الأصل الاقتصادي.
- ✓ تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي بخصوص عقود الامتياز العمومي بعدم الوضوح و السهولة عند التطبيقها.
- ✓ لا تتوفر لدى إدارة المؤسسة المعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الامتياز العمومي.
- ✓ توجد صعوبة في الفهم و التفسير عند تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الامتياز العمومي.
- ✓ تتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل على أساس عقود الامتياز العمومي إذا انعكست تلك الإضافات على زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين الأداء الجوهري في نوعية المنتجات.
- ✓ طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات القياس لعقود الامتياز وفق ممارسات المحاسبة الدولية.

التوصيات :

بعدما توصلنا من خلال دراستنا إلى أهمية القياس و الإفصاح لعقود الامتياز في ظل النظام المحاسبي المالي، نقدم التوصيات التالية :

- ضرورة تفعيل التشريع المحاسبي الذي يسمح بتسهيل الممارسات المحاسبية لعقود الامتياز العمومي.
- ضرورة تأطير المحاسبين و معدي القوائم المالية داخل المؤسسات الاقتصادية، من أجل زيادة الوعي المحاسبي بممارسات عقود الامتياز، و ذلك عن طريق إجراء ملتقيات و دورات تكوينية.
- ضرورة إيجاد صيغة ملائمة لقياس عقود الامتياز العمومي بحيث تسمح بالتعبير الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة.

آفاق الدراسة :

- ✓ دور الإفصاح المحاسبي للبنود الخاصة بعقود الامتياز المرفق العمومي في جلب الاستثمار في الجزائر.
- ✓ أهمية القياس بالتكلفة التاريخية لعقود الامتياز المرفق العمومي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة الراجع :

الكتب :

1- أحمد نور – **المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية**. الدار الجامعية الأسكندرية 2003 – 2004.

2- **الحيالي وليد ناجي . المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي . دار حنين عمان 1996.**

3- الصبان محمد سمير. **دراسات في الأصول المالية، أصول القياس و أساليب الإتصال المحاسبي**، الدراسات الجامعية بيروت 1996.

4- مطر محمد و د. موسى السويطي، **"التأطير النظري للمارسات المهنية المحاسبية"**، دار وائل للنشر – الأردن، ط2، 2008.

5- مولود ديدان - **القانون العقاري** . دار بلقيس . دار البيضاء الجزائر2010.

المجلات :

1-زغدار أحمد سفير. خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) مجلة الباحث، العدد السابع 2010/2009 كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

2-لطفي زيود و آخرون. دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية و القانونية، رقم 29 العدد 01 سنة 2007.

3-Pierre SCHEVIN,Contrats de concession de service public: La Comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant. Revue Française de Comptabilité N° 444 Juin 2011

الأبحاث الجامعية :

1- أوقاسي حكيم و سعدي سميرة. **تسجيل و تقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**- مذكرة لنيل شهادة ماستر 02 في المحاسبة و التدقيق. جامعة العقيد أكلي محند أولحاج – البويرة 2014 – 2015.

2- أوكاشي نجية و رابية نوال . **إستغلال العقار الفلاحي عن طريق الامتياز**. مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق – شعبة القانون الاقتصادي و الأعمال – جامعة عبد الرحمن ميرة – بجاية. 2013 – 2014.

3- أشموخ منير و بوزة ياسين، **الآثار المترتبة على عقد الامتياز**. مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق جامعة عبد الرحمان ميرة ولاية بجاية 2014 – 2015

4- بن محياوي سارة. **النظام القانوني لعقد الامتياز في التشريع الجزائري** . مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري – جامعة محمد خيضر بسكرة 2012 – 2013.

5- الحاج إبراهيم بوحفص. **إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية**. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي. الميدان علوم إقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013 - 2014.

6- رواص صالح. **الإعتراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي – جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013 – 2014.

7- سعيدي عبد الحليم . **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة. جامعة محمد خيضر بسكرة 2014 – 2015.

8- شادو عبد اللطيف. **القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي – جامعة قاصدي مرباح 2014/2013.

6- نذير سمير ، **الإفصاح المحاسبي المالي و أثره على جودة المعلومة** . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص علوم تجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة . 2013-2014

المؤتمرات و الملتقيات :

1- زعموش فوزية- مداخلة بعنوان : دور عقد الامتياز للعقار الصناعي في تشجيع الاستثمار الأجنبي. الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر. كلية الحقوق و العلوم السياسية. جامعة قاصدي مرباح ورقلة يومي 18 و 19 نوفمبر 2015.

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

إستمارة استبيان

تحية طيبة وبعد،

نرجوا التكرم بمساعدتنا في الإجابة على أسئلة الاستبيان ،حيث ان جدية الاجابات تنعكس على موضوعية الدراسة التي تدخل في استكمال متطلبات تحصيل شهادة الماستر أكاديمي تحت عنوان : **تقييم الممارسات المحاسبية المرتبطة بعقود الامتياز العمومي في البيئة المحاسبية الجزائرية** .

نحيطكم علما ان جميع البيانات المقدمة من قبلكم ستحظى بالسرية التامة و لن تستخدم الا لغرض البحث العلمي فقط،

شكرا جزيلا لكم على تفهمكم و حسن تعاونكم

و لمزيد من الاستفسار يرجى الإتصال بنا بواسطة البريد الالكتروني التالي :

elhachemikhe@gmail.com

الرجاء وضع علامة X في الخانة التي تراها مناسبة.

المحور الأول : معلومات متعلقة بالموظف :

1-الجنس :ذكر : ☐ **أنثى** ☐

2-السن :أقل من 30 سنة ☐ **: 30 سنة فأكثر** ☐

3-الوظيفة : **إطار محاسبي** ☐ **اطار مالي مد** ☐ **مـ** ☐ **:**

4-المؤهل العلمي: **ليسانس** ☐ ☐ **ماجستير :** ☐ **دكتوراه** ☐

أخرى :

5-الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ **5 إلى 10 سنوات** ☐ **أكثر من 10 س** ☐

المحور الثاني : الإفصاح

رقم	الفقرة	نعم	لا	بدون جواب
1	تكتسي عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية أهمية كبيرة بخصوص عقود الامتياز العمومي المستخدمة عند إعداد القوائم المالية.			
2	ترتبط الإفصاحات المتعلقة بعقود الامتياز العمومي بمستوى أقل من الشفافية .			
3	تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل مؤسستكم إلى إيضاحات متممة تساعد على فهم أكثر فيما يخص عقود الامتياز العمومي.			
4	بخصوص عقود الامتياز العمومي فان المؤسسة ملزمة بإدراج إيضاحات مهمة في ملحقات القوائم المالية.			
5	الإفصاح عن الطريقة المتبعة عند إعادة التقييم المحاسبي لعقود الامتياز العمومي.			
6	تعكس القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس عقود الامتياز العمومي بصدق التعبير عن الوضعية المالية.			
7	الإفصاح عن السياسات المتبعة في الاعتراف المحاسبي بعقود الامتياز العمومي يتم وفق التكلفة التاريخية.			

المحور الثالث : الإعتراف و القياس :

رقم	الفقرة	نعم	لا	بدون جواب
1	تحديد القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي بحساب الفرق بين التدفقات النقدية المستقبلية و تحيين قيمها بتاريخ كل إقفال محاسبي.			
2	يتم مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي من خلال تقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال للحسابات.			
3	تعد التكلفة التاريخية أنموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز لتميزها بخاصية الموضوعية.			
4	ضرورة اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي باستخدام مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات			
5	يتم قياس البنود الخاصة بعقد الامتياز التي يتم الاعتراف بها كأصول على أساس تكلفتها.			
6	عند حدوث أي نقص أو ارتفاع في القيمة المدرجة لأحد الأصول الثابتة الخاصة بعقود الامتياز العمومي مما يوجب إثبات ذلك التغيير الحاصل في الأصل الاقتصادي.			
7	يتم توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك للبند الخاص بعقد الامتياز على أساس منتظم خلال فترة الإدراج في أصول المؤسسة .			

المحور الرابع : متطلبات معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي :

رقم	الفقرة	نعم	لا	بدون جواب
1	تتماشى قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بعقود الامتياز العمومي وفق ممارسات المعايير المحاسبية الدولية.			
2	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي بخصوص عقود الامتياز العمومي بالوضوح و السهولة عند التطبيق			
3	تتميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة مما جعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز العمومي.			
4	تتوفر لدى إدارة المؤسسة المعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الامتياز العمومي.			
5	توجد صعوبة في الفهم و التفسير عند تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الامتياز العمومي.			
6	تتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل على أساس عقود الامتياز العمومي إذا انعكست تلك الإضافات على زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين الأداء الجوهري في نوعية المنتجات.			
7	طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات القياس وفق ممارسات عقود الامتياز العمومي.			

الملحق رقم 2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.633	26

الملحق رقم 3

Statistiques

		الجنس	السن	الوظيفة	المؤهل العلمي	الخبرة
N	Valide	29	29	29	29	29
	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne		1.28	1.69	2.45	1.52	2.34
Ecart-type		.455	.471	.736	.911	.670

الملحق رقم 4

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	21	72.4	72.4	72.4
	أنثى	8	27.6	27.6	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 5

السن

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	9	31.0	31.0	31.0
	30 سنة فأكثر	20	69.0	69.0	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 6

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	إطار محاسبي	4	13.8	13.8	13.8
	إطار مالي مسير	8	27.6	27.6	41.4
	موظف	17	58.6	58.6	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 7

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	19	65.5	65.5	65.5
	ماستر	7	24.1	24.1	89.7
	ماجستير	2	6.9	6.9	96.6
	أخرى	1	3.4	3.4	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 8

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	3	10.3	10.3	10.3
	5 إلى 10 سنوات	13	44.8	44.8	55.2
	أكثر من 10 سنوات	13	44.8	44.8	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 9

Statistiques

		تكتسي عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية أهمية كبيرة بخصوص عقود الامتياز العمومي المستخدمة عند إعداد القوائم المالية	ترتبط الإفصاحات المتعلقة بعقود الامتياز العمومي بمستوى أقل من الشفافية	تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل مؤسستكم إلى إيضاحات متممة تساعد على فهم أكثر فيما يخص عقود الامتياز العمومي	بخصوص عقود الامتياز العمومي فان المؤسسة ملزمة بإدراج إيضاحات مهمة في ملحقات القوائم المالية	الإفصاح عن الطريقة المتبعة عند إعادة التقييم المحاسبي لعقود الامتياز العمومي	تعكس القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس عقود الامتياز العمومي بصدق التعبير عن الوضعية المالية	الإفصاح عن السياسات المتبعة في الاعتراف المحاسبي بعقود الامتياز العمومي يتم وفق التكلفة التاريخية
N	Valide	29	29	29	29	29	29	29
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.72	2.03	2.69	2.86	2.86	2.45	1.72
Ecart-type		.455	.731	.712	.441	.351	.783	.882

Tableau de fréquences

تكتسي عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية أهمية كبيرة بخصوص عقود الامتياز العمومي المستخدمة عند إعداد القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بدون جواب	8	27.6	27.6	27.6
	نعم	21	72.4	72.4	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

ترتبط الإفصاحات المتعلقة بعقود الامتياز العمومي بمستوى أقل من الشفافية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	7	24.1	24.1	24.1
	بدون جواب	14	48.3	48.3	72.4
	نعم	8	27.6	27.6	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تحتاج القوائم المالية المنشورة من قبل مؤسستكم إلى إيضاحات متممة تساعد على فهم أكثر فيما يخص عقود الامتياز العمومي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	13.8	13.8	13.8
	بدون جواب	1	3.4	3.4	17.2
	نعم	24	82.8	82.8	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

بخصوص عقود الامتياز العمومي فان المؤسسة ملزمة بإدراج إيضاحات مهمة في ملحقات القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	3.4	3.4	3.4
	بدون جواب	2	6.9	6.9	10.3
	نعم	26	89.7	89.7	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الإفصاح عن الطريقة المتبعة عند إعادة التقييم المحاسبي لعقود الامتياز العمومي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بدون جواب	4	13.8	13.8	13.8
	نعم	25	86.2	86.2	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تعكس القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس عقود الامتياز العمومي بصدق التعبير عن الوضعية المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	5	17.2	17.2	17.2
	بدون جواب	6	20.7	20.7	37.9
	نعم	18	62.1	62.1	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الإفصاح عن السياسات المتبعة في الاعتراف المحاسبي بعقود الامتياز العمومي يتم وفق التكلفة التاريخية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	16	55.2	55.2	55.2
	بدون جواب	5	17.2	17.2	72.4
	نعم	8	27.6	27.6	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 10

Statistiques

		تحديد القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي بحساب الفرق بين التدفقات النقدية المستقبلية و تحيين قيمها بتاريخ كل إقفال محاسبي	يتم مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي من خلال تقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال للحسابات	تعد التكلفة التاريخية أنموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز لتميزها بخاصية الموضوعية	ضرورة اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي باستخدام مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات	يتم قياس البنود الخاصة بعقد الامتياز التي يتم الاعتراف بها كأصول على أساس تكلفتها	عند حدوث أي نقص أو ارتفاع في القيمة المدرجة لأحد الأصول الثابتة الخاصة بعقود الامتياز العمومي مما يوجب إثبات ذلك التغيير الحاصل في الأصل الاقتصادي	يتم توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك للبند الخاص بعقد الامتياز على أساس منتظم خلال فترة الإدراج في أصول المؤسسة
N	Valide	29	29	29	29	29	29	29
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.52	2.41	2.55	2.83	1.90	2.66	2.90
Ecart-type		.785	.867	.827	.539	.860	.670	.310

Tableau de fréquences

تحديد القيمة النفعية للأصول الخاصة بعقود الامتياز العمومي بحساب الفرق بين التدفقات النقدية المستقبلية و تحيين قيمها بتاريخ كل إقفال محاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	5	17.2	17.2	17.2
	بدون جواب	4	13.8	13.8	31.0
	نعم	20	69.0	69.0	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

يتم مراجعة قيمة الأصل الخاص بعقود الامتياز العمومي من خلال تقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال للحسابات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	7	24.1	24.1	24.1
	بدون جواب	3	10.3	10.3	34.5
	نعم	19	65.5	65.5	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تعد التكلفة التاريخية أنموذجا سليما في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز لتميزها بخاصية الموضوعية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	6	20.7	20.7	20.7
	بدون جواب	1	3.4	3.4	24.1
	نعم	22	75.9	75.9	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

ضرورة اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية الخاصة بعقود الامتياز العمومي باستخدام مؤشرات داخلية و خارجية عند كل إقفال للحسابات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	2	6.9	6.9	6.9
	بدون جواب	1	3.4	3.4	10.3
	نعم	26	89.7	89.7	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

يتم قياس البنود الخاصة بعقد الامتياز التي يتم الاعتراف بها كأصول على أساس تكلفتها

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	12	41.4	41.4	41.4
	بدون جواب	8	27.6	27.6	69.0
	نعم	9	31.0	31.0	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

عند حدوث أي نقص أو ارتفاع في القيمة المدرجة لأحد الأصول الثابتة الخاصة بعقود الامتياز العمومي مما يوجب إثبات ذلك التغيير الحاصل في الأصل الاقتصادي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	3	10.3	10.3	10.3
	بدون جواب	4	13.8	13.8	24.1
	نعم	22	75.9	75.9	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

يتم توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك للبند الخاص بعقد الامتياز على أساس منتظم خلال فترة الإدراج في أصول المؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	بدون جواب	3	10.3	10.3	10.3
	نعم	26	89.7	89.7	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 11

Statistiques

		تتماشى قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بعقود الامتياز العمومي وفق ممارسات المعايير المحاسبية الدولية	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي بخصوص عقود الامتياز العمومي بالوضوح و السهولة عند التطبيق	تتميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة مما جعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز العمومي	تتوفر لدى إدارة المؤسسة المعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الامتياز العمومي	توجد صعوبة في الفهم و التفسير عند تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الامتياز العمومي	تتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل على أساس عقود الامتياز العمومي إذا انعكست تلك الإضافات على زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين الأداء الجوهري في نوعية المنتجات	طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات القياس وفق ممارسات عقود الامتياز العمومي
N	Valide	29	29	29	29	29	29	29
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1.93	1.62	2.00	1.59	2.66	2.38	2.34
Ecart-type		.799	.775	.886	.825	.721	.820	.670

Tableau de fréquences

تتماشى قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بعقود الامتياز العمومي وفق ممارسات المعايير المحاسبية الدولية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	10	34.5	34.5	34.5
	بدون جواب	11	37.9	37.9	72.4
	نعم	8	27.6	27.6	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي بخصوص عقود الامتياز العمومي بالوضوح و السهولة عند التطبيق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	16	55.2	55.2	55.2
	بدون جواب	8	27.6	27.6	82.8
	نعم	5	17.2	17.2	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تتميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة مما جعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي لعقود الامتياز العمومي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	11	37.9	37.9	37.9
	بدون جواب	7	24.1	24.1	62.1
	نعم	11	37.9	37.9	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تتوفر لدى إدارة المؤسسة المعرفة الكافية بأساليب تطبيق القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الامتياز العمومي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	18	62.1	62.1	62.1
	بدون جواب	5	17.2	17.2	79.3
	نعم	6	20.7	20.7	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

توجد صعوبة في الفهم و التفسير عند تطبيق متطلبات القياس ضمن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الامتياز العمومي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	4	13.8	13.8	13.8
	بدون جواب	2	6.9	6.9	20.7
	نعم	23	79.3	79.3	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

تتم إضافة النفقات اللاحقة لتكلفة الأصل على أساس عقود الامتياز العمومي إذا انعكست تلك الإضافات على زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين الأداء الجوهري في نوعية المنتجات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	6	20.7	20.7	20.7
	بدون جواب	6	20.7	20.7	41.4
	نعم	17	58.6	58.6	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

طبيعة نشاط المؤسسة غير محفز على تطبيق متطلبات القياس وفق ممارسات عقود الامتياز العمومي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	لا	3	10.3	10.3	10.3
	بدون جواب	13	44.8	44.8	55.2
	نعم	13	44.8	44.8	100.0
	Total	29	100.0	100.0	

الملحق رقم 12

Test d'homogénéité des variances

المحور1

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
1.101	2	26	.348

ANOVA

المحور1

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.224	2	.112	1.556	.230
Intra-groupes	1.869	26	.072		
Total	2.093	28			

المحور رقم 13

Test d'homogénéité des variances

المحور2

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
1.588	2	26	.223

ANOVA

المحور2

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.145	2	.073	.524	.598
Intra-groupes	3.596	26	.138		
Total	3.741	28			

المحور رقم 14

Test d'homogénéité des variances

المحور3

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
.178	2	26	.838

ANOVA

المحور3

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.134	2	.067	.426	.658
Intra-groupes	4.095	26	.158		
Total	4.229	28			

الملحق رقم 15

قائمة الأساتذة المحكمين :

الرقم	إسم و لقب الأستاذ	الجامعة
01	أ.مداني بن بلغيث	جامعة ورقلة
02	أ.بلخير بكاري	جامعة ورقلة
03	أ.بدر الزمان خمقاني	جامعة ورقلة
04	أ.محمد قوجيل	جامعة ورقلة

المصدر : من إعداد الطالب.

الفهرس

الإهداء..... III
التشكرات..... IV
ملخص الدراسة..... V
قائمة الجداول..... VI
قائمة الملاحق..... VII
المقدمة..... أ
الفصل الأول : أدبيات الدراسة النظرية..... 1
تمهيد..... 2
المبحث الأول : القياس المحاسبي في القوائم المالية..... 3
المطلب الأول : ماهية القياس المحاسبي..... 3
المطلب الثاني : الأركان الرئيسية للقياس..... 4
المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية..... 5
المطلب الأول : تعريف الإفصاح المحاسبي و أنواعه..... 6
المطلب الثاني : أنواع الإفصاح المحاسبي..... 7
المبحث الثالث : عقود الإمتياز..... 8
المطلب الأول : المرجعية القانونية لعقد الامتياز..... 9
المطلب الثاني : خصائص عقد الامتياز..... 10
الفرع الأول : المرونة القانونية لعقد الامتياز الصناعي..... 11
الفرع الثاني : عقد الامتياز الصناعي أساس لتشجيع الاستثمار الأجنبي الصناعي.. 12
الفرع الثالث : أنواع المشاريع الاستثمارية التي تدخل ضمن عقود الامتياز..... 12
الفرع الرابع : المقابل المادي لعقد الامتياز..... 12
الفرع الخامس : تحويل الملكية..... 13
الفرع السادس : فسخ العقد..... 13
المبحث الرابع : الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع 15
المبحث الخامس : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة..... 22
أوجه التشابه و الاختلاف..... 23
خلاصة الفصل 25
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية..... 26
المبحث الأول : الطريقة و الأدوات..... 28
المطلب الأول : طريقة الدراسة..... 28
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة..... 30
المبحث الثاني : النتائج و المناقشة..... 32
المطلب الأول : عرض النتائج..... 32
عرض نتائج المحور الثاني..... 32

عرض نتائج المحور الثالث..... 33
عرض نتائج المحور الرابع..... 34
نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA تبعا لمتغير الخبرة..... 35
المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة 35
الفرع الأول : مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثاني..... 35
الفرع الثاني : مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثالث..... 36
الفرع الثالث : مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الرابع..... 37
المطلب الثالث : إختبار و تحليل فرضيات الدراسة..... 38
الفرع الأول : تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير الخبرة..... 38
الفرع الثاني : نتائج إختبار الفرضيات على أساس المتوسط الحسابي العام..... 39
خلاصة الفصل..... 41
الخاتمة..... 43
نتائج الدراسة..... 43
التوصيات..... 45
قائمة المراجع..... 46
قائمة الملاحق..... 50