جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان :علوم اقتصادية و التسيير و علوم التجارية

فرع :علوم مالية ومحاسبة، التخصص: دراسات محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أهمية اعادة تقييم الأصول المادية في تقديم صورة صادقة عن المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الجزائرية بحاسي مسعود- ورقلة 2019

إعداد الطالبة:

✓ مريم بودشيش

نوقشت وأُجيزت علنا بتاريخ :2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د:قريشي محمد الأخضر	(أستاذ مساعد أ – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة)	رئيساً
د: عوينات فريد	(أستاذ محاضر ب – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة)	مشرفاً
د: مهاوة أمال	(أستاذ محاضرة أ – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة)	مناقشاً

السنة الجامعية: 2018 – 2019

جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان :علوم اقتصادية و التسيير و علوم التجارية

فرع :علوم مالية ومحاسبة، التخصص: دراسات محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أهمية اعادة تقييم الأصول المادية في تقديم صورة صادقة عن المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الجزائرية بحاسي مسعود- ورقلة 2019

إعداد الطالبة:

✓ مريم بودشيش

نوقشت وأُجيزت علنا بتاريخ :2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د:قريشي محمد الأخضر	(أستاذ مساعد أ – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة)	رئيساً
د: عوينات فريد	(أستاذ محاضر ب – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة)	مشرفاً
د: مهاوة أمال	(أستاذ محاضرة أ – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة)	مناقشاً

السنة الجامعية: 2018 – 2019

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

وطني الحبيب الجزائر حفظه الله

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى

ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار والدي العزيز.

إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي أمي الحبيبة .

إلى من بوجودهما أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معهم معنى الحياة اخوتي وأخواتي

الى جميع زميلاتي و زملائي دفعة محاسبة وجباية و جميع الأساتذة الذين درسوني

إلى كل من دعمني وساندني خلال مشواري الدراسي إلى كل من هو في ذاكرتي وليس في مذكرتي

بودشيش مريم

الشكر

أشكر المولى عز وجل الذي وفقني وسهل لي كل أمر صعب عليا، ومن علينا بنعمة العلم ويسر لنا من يعيننا على تحصيله وعلمنا ما لم نكن نعلم ، والحمد لله الذي مدنا بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه و الصلاة والسلام على سيدنا محمد

ننطلق من العرفان بالجميل فإنه ليسرنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذنا ومشرفنا " عوينات فريد"، الذي تكرم بالإشراف علينا، وقدم لنا النصح والإرشاد طيلة مدة الدراسة، فجزاه الله كل خير. كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة مذكرتنا.

كما نتقدم بجزيل الشكر لعمال مؤسسة نفطال كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتنا الأفاضل الذين ساهموا في نجاحنا كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث. أخيرا نسأل الله العلي القدير أن يتقبل عملنا ويجعله في ميزان حسناتنا.

بودشيش مريم

الملخص

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية إعادة تقييم الأصول المادية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تم إسقاط هذه الدراسة على مجموعة من المؤسسات الوطنية بحاسي مسعود ، وتم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من خلال الكتب و المجلات و مختلف الدراسات التي تناولت إعادة تقييم الأصول المادية أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على مجموعة من المقابلات مع رؤساء أقسام المحاسبة والمالية بالإضافة الى إعادة تقييم الاصول المادية لمركز الزيوت و العجلات على مستوى المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية ، وهذا لمحاولة الإجابة على الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في تقديم صورة صادقة عن المؤسسة ؟

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية المسجلة على أساس التكلفة التاريخية ، إلى أن هناك صعوبات تحد من الالتزام بإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة نذكرها منها : غياب السوق النشط ، نقص في الخبراء المؤهلين في القطاعات ذات الخصوصية عدم وجود جهة رسمية أو قانون يلزم المؤسسات بتطبيق إعادة تقييم تثبيتاتها المادية ، عدم اهتمام إدارة المؤسسة بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF وغيرها .

الكلمات المفتاحية : إعادة تقييم ، أصول ثابتة ، قيمة عادلة ، تكلفة تاريخية ، مؤسسات اقتصادية ، نظام محاسبي مالي .

Résumé :

Cette étude a pour but de mettre en évidence l'importance de réévaluer les actifs matériels selon le système de la comptabilité financière et de laisser tomber un groupe d'institutions nationales à Hassi Masoud, qui a recueilli des informations théoriques au moyen de livres et de magazines et de diverses études portant sur la réévaluation des actifs physiques. La demande reposait sur une série d'entretiens avec les responsables des services comptables et financiers et sur la réévaluation des actifs matériels du Centre des huiles et roues au niveau de l'Organisation nationale pour la commercialisation et la distribution des produits pétroliers, afin de tenter de résoudre le problème suivant:

Dans quelle mesure la réévaluation des immobilisations peut-elle contribuer à la présentation d'une image fidèle de l'institution?

L'étude a conclu qu'il existait des différences significatives entre les chiffres comptables des réévaluations réévaluées utilisant la juste valeur et les écritures comptables enregistrées selon la méthode du coût historique.Des difficultés limitent l'obligation de réévaluer les assertions de l'entreprise, notamment: absence de marché actif, pénurie d'experts qualifiés dans le secteur privé L'absence d'un organe officiel ou d'une loi obligeant les institutions à appliquer la réévaluation de leur stabilité financière, le désintérêt de la direction de l'institution d'appliquer les exigences du système de comptabilité financière SCF et autres.

Mots-clés:

Réévaluation, immobilisations corporelles, juste valeur, coût historique, institutions économiques, système de comptabilité financière.

قائمة المحتويات:

عنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
ملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال.....	VIII
قائمة الملاحق	IX
قائمة الاختصارات والرموز.....	X
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لإعادة تقييم التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية	
المبحث الأول: الأسس النظرية لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية.....	03
المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث و الدراسات العلمية السابقة.....	26
الفصل الثاني : واقع تطبيق اعادة تقييم التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية	
المبحث الأول: الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة.....	35
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....	43
الخاتمة.....	60
المصادر والمراجع.....	66
قائمة الملاحق.....	71
الفهرس.....	81

قائمة الجداول:

رقم	عنوان	الصفحة
(1-1)	يوضح نسب التضخم من 1985الى 1996.....	11
(2-1)	نسب التضخم من 1997الى 2010.....	12
(3-1)	معاملات إعادة التقييم الأولى المحددة وفق القانون.....	14
(4-1)	طرق الحصول على الممتلكات و تكلفتها.....	20
(1-2)	يمثل الأشخاص المستجوبين في المؤسسات الوطنية (مجمع سوناطراك).....	44
(2-2)	يوضح مباني مركز الزيوت و العجلات LP 30C و مساحتها.....	47
(3-2)	فرق إعادة التقييم الأرضية و المباني لمركز الزيوت و العجلات LP 30C.....	49
(4-2)	يوضح معامل القدم للمعدات.....	50
(5-2)	فرق إعادة التقييم الأرضية و المباني لمركز الزيوت و العجلات LP 30C.....	50
(6-2)	فرق إعادة التقييم الإجمالي للتثبيتات المادية لمركز LP 30C.....	52
(7-2)	فرق إعادة التقييم الإجمالي للتثبيتات المادية لمركز LP 30C.....	53
(8-2)	أثر إعادة التقييم على الميزانية خلال سنة 2018.....	53
(9-2)	**ثر إعادة التقييم على الميزانية خلال السنوات الاحقة لسنة إعادة التقييم**.....	54

قائمة الأشكال :

رقم	عنوان	الصفحة
(1-1)	يوضح متغيرات الدراسة.....	36

قائمة الملاحق:

رقم	عنوان	الصفحة
01	دليل المقابلة.....	71
02	الاسعار الحالية للعقارات المقدمة من مديرية الضرائب.....	73
03	مخطط البناء.....	74
04	قائمة تثبيتات مركز المؤسسة واهتلاكها.....	75

قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Systéme Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plant comptable National	المخطط المحاسبي الوطني

مقدمة

تعتبر إعادة تقييم الأصول المادية من اهم العمليات داخل المؤسسة لما لها من تأثير كبير على قارارتها ، و خاصة بعد ظهور الأزمات الاقتصادية التي أظهرت الزوايا المتعددة في الفكر المحاسبي وعلما بأن المؤسسات الاقتصادية تحتاج إلى إعادة تقييم أصولها من أجل معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة واتخاذ القرارات الرشيدة بخصوصها .

ارتبط إصدار مختلف النصوص القانونية التي تناولت شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسات في الجزائر بالمراحل المتتابعة للإصلاحات الاقتصادية و التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني وخاصة تلك المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية لعلى أبرزها: إعادة الهيكلة العضوية و المالية ومن ثم الاستقلالية و الخوصصة بهدف تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات ،تمثلت في القانون رقم 88-01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 وكذا إنشاء سوق الأوراق المالية، وإبرام اتفاق الشراكة الجزائرية الأوروبية و التي تعد فيها مصداقية القوائم المالية في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسات عنصرا ضروريا تنجز على أساسه هذه الإصلاحات وعاملا مهما لإنجاحها ، لذالك كان إصدار قوانين إعادة التقييم من الإجراءات المرافقة لها. وتقضي هذه القوانين بتعديل القيم التي ترد بها الأصول الثابتة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية لكي تعطي هذه الأخيرة صورة تعكس حقيقة نتائج أعمال المؤسسة و وضعيتها المالية .

ولقد كان أخر هذه النصوص المرسوم التنفيذي رقم 210/07 سنة 2007 الذي يحدد شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري، الذي حضي باهتمام كبير من قبل القائمين على المؤسسات الوطنية و الأجنبية المعنية به ، كما أدى إلى تعبئة جهود أطراف أخرى منها : مكاتب الخبرة و الدراسات و الموثقين.

ومن بين أهم النقاط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي استحداث طرق تقييم جديدة لعناصر القوائم المالية، فبعدما كان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية تقييم الأصول المادية أصبح هذا المبدأ غير قادر على توفير معلومة مالية تعكس الصورة الحقيقية للعناصر موضوع التقييم وبالتالي الصورة الحقيقية للمؤسسة ،و رغم أن النظام المحاسبي المالي سمح بإمكانية التقييم وفق القيمة العادلة إلى أن هذه العملية غير ملزمة، ومن بين أهم الأسباب التي دفعت إلى التفكير في إيجاد طرق قياس بديلة عن تلك المعتمدة في المحاسبة كمبدأ وهي التكلفة التاريخية هو أثر التغيرات السعرية أو ظاهرة التضخم على عملية التقييم في الوظيفة المحاسبية، وبالتالي على إنتاج المعلومة المالية .

وتأسيسا لما سبق يطرح الإشكال الآتي :

ما أهمية إعادة تقييم الأصول الثابتة لتقديم صورة صادقة عن المؤسسات الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية :

- هل المؤسسات الاقتصادية الوطنية تلتزم بتطبيق قواعد إعادة التقييم الأصول الثابتة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ؟
- هل المؤسسات الاقتصادية الوطنية قادرة على القيام بإعادة تقييم الأصول الثابتة وفق الآليات الاقتصادية الموجودة في البيئة الاقتصادية (السوق المالي ، خبراء التقييم ....) ؟
- هل المؤسسات الاقتصادية الوطنية بحاجة لإعادة التقييم للأصول الثابتة ؟

وللإجابة على الأسئلة الفرعية تم تبني الفرضيات الآتية:

- لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الوطنية بتطبيق قواعد إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي .
- المؤسسات الوطنية قادرة على القيام بإعادة التقييم وفق الآليات الاقتصادية الوطنية الموجودة في البيئة الاقتصادية .
- نعم المؤسسات الاقتصادية الوطنية بحاجة ماسة إلى إعادة تقييم أصولها الثابتة.

مبررات اختيار الموضوع:

تبرز مبررات الموضوع من خلال مايلي :

- ✓ الرغبة في التعرف والتعمق أكثر في دراسة مستجدات المشاكل المحاسبية المعاصرة في البيئة الوطنية .
- ✓ معرفة مدى قدرة المؤسسات على تطبيق قواعد إعادة التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

أهداف و أهمية الدراسة :

التعرف على أهم الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق نموذج إعادة التقييم في الشركات الجزائرية و محاولة عرض مختلف تقنيات وطرق تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة ومتطلبات تطبيقها و تحديد الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق طرق إعادة التقييم على التثبيتات المادية للمؤسسة ، و كذلك التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات في تطبيق قواعد إعادة التقييم ومدى تمكنها من تجسيدها على أرض الواقع.

كما تبرز أهمية هذا الموضوع في أهمية إعادة التقييم في المسار المحاسبي ، خاصة وأن النظام المحاسبي المالي قد جاء بمفاهيم جديدة عن الممارسات المحاسبية في الجزائر مما شكل تحديا أمام الممارسين لهذه المهنة من أجل تطبيق متطلباته وقواعده خاصة فيما يتعلق بعملية إعادة تقييم التثبيتات المادية .

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية : انحصر البحث على عدة مقابلات في مؤسسات القطاع البترولي (مجمع سوناطراك) بحاسي مسعود بالإضافة إلى دراسة ميدانية على مستوى المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (شركة نفطالNAFTAL) مقاطعة الوقود مركز C230 حاسي مسعود.

الحدود الزمنية : أجري هذا البحث خلال الموسم الدراسي 2019/2018.

صعوبات البحث :

تمثلت بالدرجة الأولى في صعوبة الحصول على القيمة العادلة لأصول المؤسسة وخاصة في غياب السوق النشط بالإضافة الى الفترة المحددة لتقديم هذا العمل تعتبر قصيرة جدا مقارنة بأهميتها .

منهج البحث:

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي لمعالجة جوانب موضوع البحث بحيث اعتمدنا في الفصل النظري على مصادر المعلومات التي تتمثل في القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا الكتب والمراجع ذات العلاقة كالمقالات ، الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

وكذلك بالاعتماد على ميزانية المؤسسة وملحق اهتلاكات التثبيتات المادية لسنة 2018 ، أما الفصل التطبيقي فكان الغرض منه معرفة آراء أفراد عينة من مدراء ورؤساء دائرة المالية والمحاسبة لبعض المؤسسات الناشطة في القطاع البترولي (NAFTAL, GCB, ENSP, ENAFOR، SONATRACH)عن مدى التزامهم بتطبيق إعادة تقييم التثبيتات المادية و نظرتهم عن مساهمة عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في تقديم صورة صادقة عن المؤسسة كما توجهنا كذلك إلى مكاتب المحاسبين منهم خبراء ، محافظي حسابات ، محاسبين معتمدين مكاتب المحاسبين خارج المؤسسة وموظفين مديرية الضرائب و مفتشية أملاك الدولة كذلك اعتمدنا على الملاحظة و المعاينة المادية عند نزولنا للميدان و ذلك على مستوى المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (شركة نفطال NAFTAL) مقاطعة الوقود مركز C230 حاسي مسعود .

هيكل البحث :

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسم البحث إلى فصلين ، يتناول الفصل الأول أهم الجوانب الخاصة بإعادة تقييم التثبيتات المادية من خلال مبحثين ، حيث يتناول المبحث الأول الأسس النظرية لتقييم و إعادة تقييم الأصول الثابتة حيث حاولنا من خلاله التطرق إلى التعريفات الخاصة بالتثبيتات المادية ، خصائصها ، التقييم الأولي و اللاحق لها و كذالك قمنا بعرض المراسيم التنفيذية التي نصت على إعادة تقييم تثبيتات المؤسسات و المعاملات التي جاءت بها و أسباب إصدارها وهذا في ظل المخطط المحاسبي الوطني و في الأخير حاولنا الإلمام

بجميع القواعد المحاسبية و الجبائية المنظمة لعملية إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي ، أما المبحث الثاني يتضمن مراجعة الأبحاث و الدراسات العلمية السابقة التي تناولت موضوع إعادة تقييم التثبيتات المادية سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ثم قمنا بمقارنة نتائج الدراسة بالدراسات السابقة .

أما الفصل الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي لإظهار كيفية إعادة تقييم التثبيتات المادية حسب النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع ، حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول تناول تقديم المؤسسة المستقبلة المتمثلة في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (شركة نفطالNAFTAL) مقاطعة الوقود مركز C230 حاسي مسعود و الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة حيث تم شرح خطوات المقابلة التي تمت مع مجموعة المؤسسات الوطنية و مكاتب المحاسبة بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي اعتمدنا فيها على الملاحظة و المعاينة المادية للتثبيتات المعنية بإعادة التقييم وفي المبحث الثاني تم تحليل النتائج المتوصل إليها و مناقشتها .

الفصل الأول

الإطار النظري لإعادة تقييم الأصول المادية في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

تمثل الأصول المادية في المؤسسات الاقتصادية نسبة عالية من مجموع أصولها ، وقد أبدى كل من لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية الكثير من الاهتمام بها و صدرت العديد من المعايير التي تناولت تقييمها ، ويعد استخدام أساس القيمة العادلة في إعادة تقييم الأصول المادية من المواضيع التي أثارت جدلا واسعا بين أوساط المهنيين و الأكاديميين ، ونظرا لأهمية إعادة تقييم الأصول وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبر عن واقع المؤسسة قامت الهيئات المحاسبية المسؤولة عن اصدار معايير المحاسبة الدولية بإعداد ووضع مجموعة من المعايير المحاسبية لمعالجة كل عنصر من عناصر القوائم المالية على حدا حيث أخذ موضوع التقييم حيزا كبيرا من هذه المعايير.

ونظرا لتوسع وتعدد عناصر القوائم المالية ، تقتصر هذه الدراسة على الأصول المادية التي تعتبر من العناصر الأكثر أهمية في القوائم المالية، وحتى يتم إبراز ما جاء به النظام المحاسبي المالي حول إعادة تقييم الأصول المادية تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول : الأسس النظرية لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية

المبحث الثاني : مراجعة الأبحاث و الدراسات العلمية السابقة

المبحث الأول : الأسس النظرية لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية

تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية تقييم التثبيتات المادية لما له من إيجابيات، كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية في العمليات المحاسبية، غير أنه لا يخلو من بعض العيوب، فقد تم توجيه مجموعة من الانتقادات لهذا المبدأ، مما أدى إلى ظهور طرق بديلة في التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية ، ومما زاد من انتشارها واعتماد المعايير الدولية للمحاسبة عليها .

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول تقييم و إعادة تقييم التثبيتات المادية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المادية ابتداء من تعريفها إلى شروط الاعتراف بها وكذا قواعد تقييمها.

الفرع الأول : التثبيتات المادية

أولا– تعريف التثبيتات المادية :

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية (العينية) كالآتي: التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإيجار، الاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية[1].

وتعرف كذلك على أنها الأصول التي يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة البيع وتحويلها الى نقدية خلال الفترة المحاسبية ولكن للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية [2].

وعرفها معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا بأنها تلك الأصول التي تستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها خلال دورة النشاط الواحدة.

وتنقسم التثبيتات المادية إلى مجموعتين:[3]

- التثبيتات المادية المملوكة: والتي تخضع للاهتلاك، وتشمل هذه المجموعة على التثبيتات المادية التي يكون لها حياة إنتاجية محددة مثال ذلك المباني والتركيبات والأثاث.
- الأراضي: وهي بمثابة التثبيت المادي الملموس الوحيد الذي لا يخضع للاهتلاك نظرا لأن حياته غير محدودة بزمن معين.

وتندرج التثبيتات المادية ضمن قائمة المركز المالي في جانب الأصول وبالضبط في خانة الأصول الغير جارية وهي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, **الجريدة الرسمية** ,العدد19,الجزائر, 2009, ص 89 .

[2] خالد حسين التجاني حسين, **أثر المعايير المحاسبية فى إعادة تقييم الأصول الثابتة**, بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة, جامعة شندى, السودان,2014, ص10

[3] الحاج عامر, حافي هدى , **المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية**, أبحاث اقتصادية وإدارية, العدد الثاني والعشرون, 2017,ص 361

ثانيا– خصائص التثبيتات المادية [1]

ونلخص أهمها فيما يلي :

- أن هذه الأصول لها كيان مادي ملموس بمعنى أنها يمكن أن ترى أو تحس و نظراً لأن الأصول الثابتة تتمتع بهذه الخاصية فإننا نطلق عليها اصطلاح (الأصول الملموسة).
- يتم إقتناء الأصول الثابتة لإغراض استخدامها في عمليات الوحدة الاقتصادية وليس بغرض إعادة البيع، وتستمد هذه الأصول قيمتها من الخدمات التي تقدمها وليس من قيمتها (البيعية المتوقعة)فمن المعروف أن الوحدة الاقتصادية تقتنى الأصول الثابتة لاستخدامها في عملياتها وليس لبيعها إلا بعد الحصول على المنافع التي كانت متوقعة منها، وهذا يعنى أنه إذا كانت هذه الأصول غير مستخدمة في العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية فإنها لا تعتبر أصولا ثابتة من الناحية المحاسبية، ويسرى نفس القول على تلك الأصول مثل الأراضي أو العقارات التي يتم اقتناؤها لإغراض إعادة بيعها عند إرتفاع الأسعار أو إرتفاع قيمتها السوقية إذ لا يجوز إعتبار هذه الأصول أصولا ثابتة وإنما يتم تصنيفها كاستثمارات طويلة الأجل.
- تتميز هذه الأصول بطول عمرها الإنتاجي , حيث تنطوي على خدمات و منافع اقتصادية تستفيد منها عدة فترات محاسبية في المستقبل , فجميع الأصول الثابتة فيما عدا الأراضي لها حياة إنتاجية محدودة , و هو ما يستوجب تخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته وفقا لدرجة استفادتها , ويطلق على هذا الجزء من تكلفة الأصل الثابت الذي يحمل على كل فترة محاسبية "مصروف استهلاك الأصل " .

الفرع الثاني: التقييم و إعادة التقييم

أولا– التقييم :

1 – تعريف التقييم:

التقييم هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود، إن القياس في المحاسبة هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا العنصر أو الحدث، ويجب أن لا نفهم أن المحاسبة تهتم فقط بالعنصر الذي له قيم رقمية، بل تهتم كذلك بالبيانات التي لها طبيعة كمية، حيث يتم إظهارها عادة في صورة ملاحظات في نهاية القوائم المالية، إذ نجد أحيانا لهذه البيانات تأثير على عملية اتخاذ القرارات ما يفوق البيانات ذات الطبيعة الكمية [2].

[1] محمد سامي راضي , **الأصول العلمية و العملية للمحاسبة المالية** , الدار الجامعية , الإسكندرية , 2009 ص ص 211– 212 .

[2] الحاج عامر , حافي هدى , مرجع سبق ذكره, ص 361 .

وتعتبر عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية هي من حيث الجوهر عملية تقييم، أي عملية تحديد ووضع للقيمة .والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين هما:

- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن.
- تأثير تغيرات القيمة في القياس المحاسبي ونعني به اختيار أساس تقويمي معين من بين أسس التقويم المختلفة.

ويعتبر مفهوم التقييم بالنسبة لتقييم تثبيتات المؤسسة هو محاولة الوصول إلى القيمة المالية العادلة لها، غير أن هذه القيمة استرشادية تقديرية.[1]

2- التقييم الأولي للتثبيتات المادية[2]

تقيم التثبيتات المادية مبدئيا بتكلفتها:

2-1- حالة الحيازة (الاقتناء)

التقييم الأولي لتثبيت عيني من اجل تسجيله ضمن الميزانية هو التكلفة التي تم تحملها لوضعه في الخدمة في ضوء استعماله المتوقع, تكلفة الحيازة تضم :

- سعر الشراء (بمعنى السعر المتفق عليه مع المورد منقوص منه الرسوم المسترجعة و التخفيضات التجارية المحصلة)
- كل التكاليف المباشرة (أي الضرورية لاقتناء التثبيت ووضعه في حالة الاستعمال)

أي :

سعر الشراء بالصافي التجاري + مجمل مصاريف المدفوعة إلى الغير إلى غاية وصول التثبيت إلى الكيان و تركيبه وجاهيزته للاستعمال و تشمل ما يلي : مصاريف النقل + مصاريف جمركية + مصاريف وسيط العبور + مصاريف تامين + خدمات و تركيب التثبيت + الحقوق الجمركية و الرسوم غير المسترجعة .

2-2- في حالة إنتاجه بوسائل المؤسسة :

لتحديد تكلفة تثبيت منتج بوسائل المؤسسة الخاصة نستعمل نفس المبادئ بالنسبة للتثبيتات المحازة , فتكلفة إنتاج تثبيت عيني تساوي إلى تكلفة شراء المواد المستهلكة مضاف إليها أعباء أخرى تم تحملها خلال العملية الإنتاجية ,يعني الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي يمكن إدراجها منطقيا ضمن تكلفة إنتاج هذا العنصر, تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل .

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،عمان، الأردن،. 2003 ص ص 12- 14 .

[2] بكاري بلخير , **دروس في المحاسبة المعمقة** , حسب النظام المحاسبي المالي , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر,2016، 23 .

و تدخل الأعباء ضمن تكلفة الإنتاج انطلاقا من التاريخ الذي أخذت فيه الإدارة قرار إنتاج التثبيت من اجل استخدامه، ونتوقف عند وضع التثبيت في المكان وفي حالة الاستخدام وذلك تبعا للاستعمال المتوقع .

وبالنسبة لتكاليف الاقتراض المتعلقة بإنتاج تثبيت عيني ندرجها فقط عندما تفوق فترة انتاجه السنة المالية الواحدة و ندرج سوى التكاليف الموافقة لفترة الإنتاج .

2-3- التثبيتات المحازة مجانا :

نقيمها بقيمتها العادلة تاريخ دخولها, في حالة عدم وجود أسعار في السوق, فان التقييم بالقيمة العادلة يتم تحديده إما بالقيمة التبادلية التي يتفق عليها طرفين مستقلين, واما عن طريق سعر السوق لعنصر ذو مواصفات قريبة ,وإما كذلك بحساب القيمة الحالية الصافية للتدفقات المستقبلية المحققة .

2-4- التثبيتات المحازة في شكل إعانة :

نسجلها بتكلفة حيازتها او إنتاجها, الإعانات المستلمة ليس لها تأثير على تقييم التكلفة الأولية لدخول الأصل.

2-5- حيازة التثبيت من الخارج:

أي مؤسسة جزائرية بإمكانها القيام بعمليات التجارية مع الخارج, هذه العمليات تتم بالعملة الصعبة (دولار,اورو,جنيه إسترليني,ين ياباني,..) و تقيد محاسبيا بالدينار الجزائري بسعر صرف تاريخ الشراء، تسويتها(تسديد ام التحصيل) يمكن أن تكون مباشرة أم بالأجل.

عندما تكون التسويات بالأجل يمكن ان تظهر مفروقات في الصرف في الديون الموافقة لها(سواءا عند التسديد أو عند التحصيل) او عند تقييم الديون في الحقوق في النهاية الدورة، فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق ربح الصرف او خسارة الصرف حسب الوضعية، حتى ان المعالجة المحاسبية ليست نفسها.

3- شروط إدراج أصل ضمن عناصر الأصول الثابتة : [1]

يتم الاعتراف بأصل مادي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 إذا توفرت فيه الخصائص التالية :

- يمكن تحديد قيمته الأصل بطريقة موثوق فيها
- أن يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية
- تتحكم فيه المؤسسة (تحت سيطرة المؤسسة)
- استخدامه لأكثر من دورة محاسبية

[1] معايير المحاسبة الدولية ،**المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS16) الممتلكات والتجهيزات والمعدات**,الفقرة7.

4- طرق التقييم :

4-1- طريقة التكلفة التاريخية :

تعتبر التكلفة التاريخية أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول و الخصوم. إذ بمقتضاه يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية، واستخداماتها, ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات و الإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية و بغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية في فترات مختلفة غير ملائمة لعقد المقارنات الزمنية و المكانية . [1]

4-2- طريقة القيمة العادلة :

تعتبر هذه الطريقة الأكثر إغراء لمستعملي المعلومات المحاسبية كونها تعطي صورة وفية للمؤسسة وتعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي لها . فظهرت بسبب سوء النتائج المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد ,ففي ظل هذه الطريقة يتم تبادل أصل او تسوية التزام بين أطراف مطلعة و راغبة , فهذه الطريقة تعتبر البديل الأنسب لطريقة التكلفة التاريخية باعتبارها تزيد من الحلول كون مفهوم القيمة العادلة مرتبط بمفاهيم متعددة و طرق حساب مختلفة. [2]

ثانيا- إعادة التقييم :

1- مفهوم إعادة التقييم :

يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية، ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه.[3]

تعتبر إعادة التقييم حسب النظام لمحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ أين كانت إعادة التقييم قانونية حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية ، تؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاك المستقبلية حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة التي تؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة[4].

كما أن المبدأ الأساسي لإعادة لتقييم الأصول الواردة فى القوائم المالية هو إستخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم وفى حالة عدم توافر القيم السوقية لبعض الأصول المستخدمة يتم تقييمها على أساس التكلفة الجارية أو

---

[1] وليد ناجي الحيالي , **النظرية المحاسبية** ,من المنشورات الاكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك , 2007 ص 69

[2] موزارين عبد المجيد , بربري محمد أمين, **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي** , الاكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية , قسم العلوم الاقتصادية و القانونية , العدد 19 شلف ,2018, ص62

[3] الحاج عامر, حافي هدى, مرجع سبق ذكره, ص 162.

[4] جمال العشيشي, **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، الجزائر،2010 ص 89.

القيمة العادلة أو تكلفة إعادة الإنتاج علما بأن إستخدام الأسعار السوقية فى تقييم الأصول الثابتة يعتبر أفضل مقياس للتعبير عن القيمة الحقيقية للأصول وفى حالة عدم وجود أسواق منتظمة لبعض الأصول يمكن تقريب أسعار السوق الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية أو تكلفة إعادة الإنتاج أو القيمة الحالية الاقتصادية أو القيمة العادلة[1].

يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لعنصر الاستثمارات موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمته الدفترية فانه يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى ,تواجه بعض عناصر الاستثمارات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية ,ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لعناصر الاستثمارات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة ، وبدلا عن ذلك فقد يكتفي بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات[2].

2- الأسباب التي تؤدي إلى إعادة التقييم [3]:

- ارتفاع قيمة الأصول الثابتة ارتفاعا كبيرا بصفة نهائية ويستخدم المستخدم هذه الزيادة لتقوية المركز المالي.
- انخفاض قيمة هذه الأصول انخفاضا كبيرا الأمر الذي قد يدفع المكلف إلى إظهارها بالقيمة الحقيقية حتى تمثل حسابات مركزه المالي بدقة.
- تغيير شكل الشركة القانوني بانفصال شريك أو انضمام شريك أو اندماجها بشركة أخرى وذلك من أجل تحديد حصة الشريك المنفصل أو المنضم من صافى الأصول.
- تقدير القيمة الحقيقية للأصول عند التقدم للحصول على ائتمان طويل الأجل.
- تقدير قيمة الأصول التي ترغب المؤسسة في التأمين عليها ضد الأخطار المختلفة.

3- أهداف إعادة التقييم:

يمكن تلخيصها كالآتي:

- تقييم ملائم لمرد ودية المؤسسة.
- تحسين الحالة المالية الصافية بواسطة رفع الأموال الخاصة ضمن مجموع الأموال الدائمة.
- ضمان تجديد الاستثمارات بواسطة الزيادة في قدرة التمويل الذاتي نتيجة توسيع أساس احتساب مخصصات الاهتلاكات .
- ضرورة المسيرين و/أو المساهمين في معرفة القيمة الحقيقية لاتخاذ قرارات سليمة و موضوعية .
- تحسين مصداقية حسابات الاستثمارات حيث تصبح أكثر توافقا مع الواقع الاقتصادي.[4]

[1] خالد حسين التجاني حسين،مرجع سبق ذكره، ص36.

[2] شعيب شنوف،**المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS & النظام المحاسبي المالي SCF**,ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر, 2016

[3] خالد حسين التجاني حسين,مرجع سبق ذكره ص37.

[4] جمال العشيشي, مرجع سبق ذكره ص.78

- اختبار مقدرة الشركة على تحقيق الربح وذلك على أساس تغطية التكاليف الجارية لعناصر الإنتاج، لاسيما فيما يتعلق بتقدير إهلاك الأصول الثابتة.
- تخصيص الأصول الثابتة بين فروع الشركة المختلفة، وقياس معدل العائد الذي يحققه كل من هذه الفروع، محسوبا على أساس القيمة الجارية لتلك الأصول من جهة، ومقارنة ذلك العائد فيما بين الفروع المختلفة من جهة أخرى.
- قياس معدل العائد الذي تحققه المؤسسة على إجمالي أصولها العاملة، ومقارنة ذلك العائد بمعدلات الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.
- يحمى الشركات من بخس البنوك لقيمة الأصول في حالة التقديم لتمويل من البنك.
- يكشف الأداء الفعلي للشركة والموقف المالي أمام المساهمين.
- يوفر قاعدة بيانات سليمة تضمن تنفيذ برامج الأعمال بصورة صحيحة.
- إظهار مركز مالي بصورة صحيحة ودقيقة. [1]

4- الآثار السلبية لعدم إعادة تقييم التثبيتات[2]

إن عدم القيام بإعادة تقييم التثبيتات بعد إرتفاع أسعارها ينتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل:

- اعتبار أقساط الاهتلاك اقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام التثبيتات لأن أقساط الاهتلاك يحتسب على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو قامت المؤسسة بإعادة تقييم التثبيتات (نفترض أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة)
- عدم تمكين المؤسسة من تجميع إهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم إهتلاكها بصفة كلية .
- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة، ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحالية بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.
- أن إعادة تقييم التثبيتات هي ضرورية للحد من الآثار السلبية للتضخم سواء على مصادر التمويل للمؤسسة أو على الدور الإعلامي للمحاسبة.

[1] خالد حسين التجاني حسين,مرجع سبق ذكره ص 37 .

[2] عبد الرحمان عطية, **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**,الطبعة الأولى,دار النشر جيلطي ,برج بوعريريج'2011 ص 227.

5- التقييم اللاحق للتثبيتات المادية[1] :

تختار المؤسسة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من تثبيتاتها المادية ، وسنتعرض لكلا النموذجين فيما يلي :

أ-نموذج التكلفة التاريخية :

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في المادة 5.121 يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية- الاهتلاكات – خسائر القيم

ب-طريقة إعادة التقييم:

في إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت عيني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة

القيمة المحاسبية = القيمة الحقيقية بعد إعادة التقييم – الاهتلاكات – خسائر القيم

المطلب الثاني: إعادة التقييم المنظمة وفق القانون

أسس المشرع الجزائري إعادة تقييم الاستثمارات بغية تصحيح القيم الدفترية وتم ذلك من خلال عدة مراسيم تنفيذية و بواسطة معاملات ضرب.لكن تبين فيما بعد أن التصحيح الذي تم بواسطة إعادة تقييم معينة أضحى غير كافي وبالتالي تم تأسيس إعادة تقييم أخرى بحثا عن أكثر اقتراب للقيمة العادلة.

الفرع الأول : الأسباب التي أدت إلى إصدار قوانين إعادة تقييم الأصول الثابتة في الجزائر

أولا- خلال الفترة مابين 1985-1995 :

لقد ارتبط إصدار النصوص القانونية السابقة التي تناولت شروط إعادة التقييم بالإصلاحات الاقتصادية التي رافقها ارتفاع ملموس في معدلات التضخم.إذا عرف ا لاقتصاد الجزائري ولاسيما في الفترة الممتدة من منتصف الثمانينيات إلى بداية التسعينات تغيرات كبيرة في المستوى العام للأسعار عكستها النسب المرتفعة للتضخم التي لم يسبق الوصول إليها من قبل، و الملاحظ أن معدل التضخم في سنة 1995 مرتفع بحيث وصل إلى 28.4 وهذا تفسيره بداية ارتفاع أسعار البترول الأمر الذي جعل السلطة النقدية تقوم بالإصدار، و كذالك نتيجة للالتزام

[1] عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الدولة الجزائرية مع صندوق النقد الدولي الذي قام في تلك الفترة بإقراض الدولة ومن مطالبه تحرير الأسعار و منح حرية اكبر,إذا بلغت القيم التالية :

جدول رقم (1-1) يوضح نسب التضخم من 1985الى 1996

السنة	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1995	1996
النسبة%	10.47	12.3	7.45	5.80	9.30	16.6	25.9	31.7	20.5	28.4	20.3

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء *ONS.dz*

مما اثر سلبا على نتائج العمل المحاسبي و تجلى ذلك بشكل أساسي في القيم التي كانت ترد بها عناصر المركز المالي للمؤسسات وبخاصة الأصول الثابتة التي كانت تختلف بصورة مادية عن قيمتها الحقيقية . وأصبحت بذلك القوائم المالية تعطي صورة لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ,في الوقت الذي كان يعد فيه توافر مصداقية الحسابات من أهم متطلبات الإصلاحات الاقتصادية التي خضعت لها المؤسسات العمومية ومن اهم عوامل نجاحها . قاد ذلك المشرع الجزائري الى إصدار سلسلة من القوانين التي تخول للمؤسسات اعادة تقييم أصولها الثابتة للتقليل من الآثار السلبية للتغيرات العامة للأسعار على حساباتها.[1]

ثانيا – من خلال الفترة الممتدة من سنة 1997-2000 :

الملاحظ في هذه الفترة انخفاض في معدل التضخم أنخفاضا واضحا حيث بلغ سنة 1997حدود ال% 6.1 ليعرف انخفاضا مهما في السنوات اللاحقة لتلك السنة ليصل سنة 2000 الى أدنى مستوياته 0.34 % ولعل ابرز العوامل التي أدت الى هذا الانخفاض انتهاج الجزائر برنامج إصلاحيا ,وكذالك انخفاض الطلب الكلي و هذا بسبب معدلات البطالة المرتفعة في تلك الفترة ,خاصة ما عاشته الجزائر من استقرار ،كما تم الغاء الدعم أي اتبعت الجزائر في تلك الفترة سياسة متشددة وصارمة الأمر الذي أدى إلى تحقق معدلات تضخم متدنية وضعيفة .وهذه معدلات التضخم في السنوات من 1997 إلى 2010 . [2]

[1] نجوى عبد الصمد، **الشروط الجديدة لاعادة التقييم الاصول الثابتة-مراجعة أولية** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة باتنة ، العدد03، 2009ص188

[2] ياسين رماش، أثر التضخم على القوائم المالية، في ظل الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، 2017ص52.

جدول رقم (1-2) يوضح نسب التضخم من 1997الى 2010

السنة	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
النسبة%	6.1	6.2	2.1	0.34	3.5	2.2	3.5
السنة	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
النسبة%	4.6	1.9	1.8	3.9	4.4	5.7	3.9

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء *ONS.dz*

ثالثا: من خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2010:

المميز في تلك الفترة هو تحقيق الجزائر موارد مالية ضخمة من عوائد الموارد الطاقوية حيث تم ضخ جزء مهم في السوق الوطنية من خلال الاستثمار و الإنتاج أي زيادة الإنفاق الحكومي الأمر الذي جعل معدلات التضخم في الارتفاع مرة أخرى ، ليصل سنة 2001 إلى حدود 3.5% ، وفي سنة 2002 انخفض الى 2.2 % وهذا بفضل أسعار النفط الملائمة , ومن سنة 2004 - 2006 عاود معدل التضخم في الانخفاض مرة أخرى ليصل الى 1.5 % سنة 2006 وهذا بسبب السياسة النقدية المتشددة الأمر الذي انعكس على الأسعار و جعلها مستقرة, و سنة 2007 ارتفع ليصل إلى 3.9 % و هذا بعد الإنفاق الحكومي الكبير الذي ميز هذه الفترة و هذا بالرغم من وصول سعر البترول إلى 150 دولارا للبرميل, و في بداية سنة 2009 عاد سعر البترول الى الانخفاض ليصل إلى 35 دولارا, الأمر الذي جعل معدل التضخم في ارتفاع ليصل في نفس الفترة إلى 5.7% و هو أعلى معدل تحققه الدولة الجزائرية في الألفية الجديدة, و كذا ما كان يعانيه الاقتصاد العالمي من جراء الأزمة العقارية و بداية انتشاره في العالم, و في سنة 2010 انخفض معدل التضخم ليصل إلى 3.9% وهذا ما يفسره تراجع الأسعار العالمية.[1]

الفرع الثاني: ميدان تطبيق إعادة التقييم الاستثمارات

مع مرور المؤسسات الى الاستقلالية ولإظهار أصول صافية موجبة تم تشريع إعادة تقييم الاستثمارات و ذلك طبقا للمادة 13 من قانون المالية المكمل لسنة 1988 و المرسوم التنفيذي 103/90 المؤرخ في 27مارس1990 لتحديد شروط إعادة التقييم ، ظهر فيما بعد إن هذا الإجراء غير كافي لان الأمر يتعلق إلا بالاستثمارات التي تمت الحيازة عنها في الفترة مابين 1978 و 1985 كما أنه لم يؤخذ بعين الاعتبار التمييز بين التجهيزات و العقارات.

[1] ياسين رماش،مرجع سبق ذكره ،ص 52

ومن ثم وجب تصحيح قيم الاستثمارات ثانيا خلال الفترة 1985-1990 وذلك للأسباب التالية :

- انهيار قيمة الدينار، تمويل الاستثمارات في أغلب الأحيان بالعملة الصعبة ، الحالة المالية السيئة للمؤسسات الجزائرية لا تسمح بتحمل خسائر أخرى .

و لهذا تم المشرع الجزائري بتأسيس إعادة تقييم ثالثة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 366/96 المؤرخ في 1996/10/12 و ذلك بتعديل قيم الاستثمارات بواسطة معاملات ضرب أخرى و ذلك للاقتراب أكثر من القيم الحقيقية.

تنص المادة 2 المرسوم التنفيذي رقم 103/90 على أنه "يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري وغيرهما من الهيئات العمومية,منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري أن تعيد تقييم تثبيتاتها المادية القابلة للاهتلاك "[1]

الفرع الثالث : مراسيم إعادة التقييم التثبيتات المادية

يمكننا إجمال مختلف المراسيم الصادرة لأجل إعادة التقييم فيما يلي :

أولا– إعادة التقييم الأولى (المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في 1990/03/27) :

ارتبط هذا القانون بإجراءات تحضير المؤسسات لدخولها في الاستقلالية التي نص عليها قانون استقلالية المؤسسات الصادر سنة 1988 .فوفقا للمذكرة التنظيمية رقم 1 المتعلقة بالتطهير المحاسبي و تحديد رأس المال الصادرة عن مجلس استقلالية المؤسسات، فانه يتطلب لانتقال المؤسسات الاقتصادية العمومية الى استقلالية القيام بمجموعة من الإجراءات نوجزها فيما يأتي :

- إجراءات قانونية تهدف إلى تنظيم تأسيس المؤسسات الاقتصادية العمومية الجديدة .
- إجراءات مالية تهدف الى تكوين قيم موجبة لصافي أصول المؤسسات وقيم موجبة لصافي رؤوس الاموال العاملة للمؤسسات .
- إجراءات محاسبية الهدف منها تحقيق مصداقية كافة حسابات المركز المالي للمؤسسات وذلك بمراجعة كافة هذه الحسابات بمقارنة الوجود المادي لعناصر المركز المالي مع الحقيقة القانونية و الاقتصادية بالتركيز على عناصر الأصول الثابتة و المخزون وحسابات المدينون.

وبذالك فان عملية إعادة تقييم الأصول كانت من بين الإجراءات التي تهدف إلى تكوين قيم موجبة للأصول الصافية للمؤسسات ، و جاءت عملية إعادة التقييم هذه كما ورد في نص المذكرة نفسها – لتحقيق هدفين رئيسيين هما: هدف معلوماتي بواسطة إعطاء قيمة جديدة للأصول المهتلكة دفتريا او في طريقها للاهتلاك لكنها ماتزال تحت التشغيل تصبح القوائم المالية تعطي صورة أكثر واقعية عن حقيقة المركز المالي للمؤسسات و هدف اقتصادي ومالي بمعالجة أثار انخفاض قيمة النقد في القوائم المالية و المحافظة على رأس مال المؤسسة سليما

[1] جمال العشيشي ، مرجع سبق ذكره، ص 79.

ومن ثم استمرارية نشاط المؤسسة , فضلا عن تكوين قدرة التمويل الذاتي للمؤسسات بتناسب مع كلف استبدال الأصول .[1]

هذا ولقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 103/90 الشروط الواجب إتباعها من قبل المؤسسات العمومية لتعيد تقييم أصولها الثابتة المادية نوجزها فيما يلي :

تنص المادة 3 من هذا القانون أنه "تعد التثبيتات المادية قابلة لإعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم,سواء أهتلكت أم لم تهتلك و هي تلك:

- الواردة في حصيلة أخر السنة المالية المختتمة ابتداءا من تاريخ 1987/12/31.

والتي من شانها أن تبقى صالحة للاستعمال خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إعادة التقييم "تطبق إعادة التقييم الأولى باستعمال المعاملات التالية :

جدول رقم (1–3) معاملات إعادة التقييم الأولى المحددة وفق القانون.

السنة	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89
المعامل	1.50	1.45	1.35	1.30	1.25	1.20	1.15	1.10	1	1	1	1

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 14 ، 1990 ص 475.

- تنطبق إعادة التقييم على القيمة الأصلية للتثبيتات المادية كما تنطبق على التخصيصات السنوية للاستهلاك المعمول به طبقا للقانون .

وتترتب إعادة التقييم من تخصيص القيمة الأصلية وللمعامل المبين في المادة 3 أعلاه وذلك بحسب سنة حيازة أو إنتاج هذه السلع .

- تتكون القيمة الأصلية لتثبيت مادي من قيمة شرائها الحقيقية أو قيمة إنتاجها الحقيقية.

وعندما تكون القيمة الأصلية لتثبيت مادي مجهولة فينبغي أن يعاد تكوينها حسب أراء الخبراء أو تستخلص استنادا السلع مماثلة.

- تتم إعادة التقييم الإجبارية حسب قواعد المحاسبة المعمول بها ,وعندما يؤدي ذلك الى فائض القيمة,فان هذا الأخير يسجل كإعفاء ضريبي في احتياطي خاص خارج الاستغلال[2] .

ثانيا– إعادة التقييم الثانية (المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 1993/10/24) :

لقد ظهر هذا المرسوم لسد النقائص التي يتضمنها المرسوم التنفيذي رقم 103/90 :

- ظهر أن المعاملات الواردة في المرسوم السابق غير كافية لسبب التدهور المستمر للأسعار
- إعادة التقييم السابقة لم تفرق بين التجهيزات و العقارات .

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 14 ، 1990 ص 475.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد14 ، 1990 ص 475.

أدى الانخفاض المستمر في قيمة الدينار الجزائري في بداية التسعينات بالمشرع الجزائري الى تقرير عملية إعادة تقييم جديدة لا تلغي إعادة التقييم السابقة إنما هي مكملة لها ، الهدف الرئيسي منها هو تمكين المؤسسات من تعديل اختلال توازن وضعيتها المالية الناتج عن خسائر التحويل التي لحقت بديونها الخارجية .

ولقد نص المرسوم التنفيذي رقم 250/93 على شروط لإعادة تقييم الأصول الثابتة لاتختلف في جوهرها عن تلك المحددة في اطا ر اعادة التقييم السابقة ، وبما انها مكملة لاعادة التقييم السابقة فلقد حددت مجموعتان من المعاملات ، تطبق الاولى على القيم الأصلية للأصول التي لم يعاد تقييمها سابقا ومجموعة أخرى تطبق على القيم الناتجة عن اعادة تقييم سابقة .

وان الجديد الذي أتى به قانون 1993 مقارنة بقانون 1990 يتمثل في الأتي :

- تحديد مجموعتان من معاملات إعادة تقييم الأصول الثابتة, خصصت الأولى لإعادة تقييم عناصر الأصول من التجهيزات و الثانية للعقارات , وذلك نظرا لكون العقارات أكثر تأثرا بالتغيرات العامة للأسعار من التجهيزات .
- كما تم توسيع مجال إعادة التقييم بالنسبة للعقارات ليشمل تلك تمت حيازتها بعد سنة 1963, أما التجهيزات فانه قد استثنى من مجال إعادة التقييم تلك التي تمت حيازتها قبل 1978 .
- حدد الحد الأقصى للمدة المتبقية المقدرة من العمر الإنتاجي للأصول ب 3 سنوات بالنسبة للتجهيزات و 10 سنوات للعقارات .
- بالنسبة للاستخدامات الفائض فقد نص المرسوم على إمكانية استخدامه في تغطية الخسائر المتراكمة أو إدراجه ضمن رأس المال.[1]

- تنص المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 250/93 أن التثبيتات الآتية قابلة لإعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم، سواء أهتلكت أو لم تهتلك وهي :

- تلك الواردة في الميزانية الختامية لسنة 1991.
- التي من شانها أن تستعمل 3 سنوات إضافية على الأقل ابتداء من هذا التاريخ .

وفيما يلي المعاملات الخاصة بإعادة التقييم الثانية و الواردة في المادة 3 لنفس المرسوم .

المعاملات الخاصة بالتجهيزات:

السنوات : من 1978 إلى غاية 1991

المعاملات على التوالي :

4.20 ، 4.05 ، 3.80 ، 3.65 ، 3.50 ، 3.35 ، 3.20 ، 3.10 ، 2.80 ، 2.60 ، 2.40 ، 2.05 ، 1.50 ، 1.

وتكون بالنسبة للعقارات حسب المعامل التالية : (ملحق رقم 2)

[1] نجوى عبد الصمد,مرجع سبق ذكره,ص190.

السنوات: من 1963 الى 1991المعاملات على التوالي :
20.00 ، 18.50 ، 17.00 ، 15.70 ، 14.50 ، 13.30 ، 12.30 ، 11.30 ، 10.50 ، 9.60 ، 8.90 ، 8.20 ، 7.60 ، 6.95 ، 6.40 ، 5.60 ، 5.30 ، 4.40 ، 4.30 ، 4.20 ، 4.00 ، 3.90 ، 3.80 ، 3.60 ، 3.50 ، 3.30 ، 2.80 ، 1.80 ، 1 .

يمكن إعادة التقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري.[1]

ثالثا– إعادة التقييم الثالثة (المرسوم التنفيذي رقم 366/96المؤرخ في 1996/10/12) :[2]

عرف المستوى العام للأسعار تغيرات كبيرة و مستمرة خلال الفترة من 1993 إلى 1995 دفعت هذه التغيرات إلى إصدار قانون جديد لإعادة التقييم مكمل للسابق ,وتضمن المرسوم التنفيذي لقم 336/96 شروط وإجراءات هذه العملية .

تتم إعادة التقييم التثبيتات المادية القبلة للاهتلاك بتطبيق المعاملات الواردة في المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه و التي تطبق حسب الحالات:

على القيمة الأصلية المعاد تقييمها بالنسبة للتثبيتات المادية القابلة للاهتلاك و كذالك على الاهتلاكات المطبقة بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي أنجزت مختلف أعادات التقييم السابقة التي نص عليها المشروع الجزائري على القيم الأصلية غير المعد تقييمها و الاهتلاكات التابعة لها بالنسبة للمؤسسات و الهيئات المعنية التي تطبق اعادات التقييم لأول مرة .

تخص إعادة التقييم الثالثة للتثبيتات و الاهتلاكات التابعة لها الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 1995 سواء كانت مهتلكة أم لم تهتلك بعد .

بالنسبة للاهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات المهتلكة كليا تكون على أساس ثلاث سنوات كأقصى حد بينما تكون الاهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات الغير مهتلكة كليا على أساس مدة الحياة العادية المتبقية أو على أساس مدة حياة ثلاث سنوات كأقصى حد عندما تكون مدة الحياة المتبقية اقل من ثلاث سنوات.

بالنسبة للأملاك العقارية المهتلكة كليا أو التي بقية حياتها الجارية اقل من عشر سنوات ، تكون مدة الاهتلاكات المستقبلية عشر سنوات كأقصى حد.

يعاد كذلك تقييم التثبيتات التي تحوزها المؤسسة و التي تم دمجها قانونيا في ذمتها المالية الخاصة بمجرد إثباتها المحاسبي .

كما تتم المعالجة الجبائية للقيم المضافة في إعادة التقييم طبقا للتشريع المعمول به .

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , الجريدة الرسمية ,العدد 69 , 1993, ص 14

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية الشعبية, الجريدة الرسمية ,العدد 60, 1996, ص06

فيما يلي معاملات الضرب المستعملة في إعادة التقييم الثالثة الخاصة بالتجهيزات :

السنوات من 1986 الى غاية 1995

المعاملات على التوالي:

14.43 ، 13.46 ، 10.61 ، 7.93 ، 6.48 ، 2.94 ، 2.46 ، 2.21 ، 1.41 ، 1.

المعاملات الخاصة بالعاقرات: (ملحق رقم 4)

السنوات: من 1986الى غاية 1996

المعاملات على التوالي :

46.33 ، 42.86 ، 39.39 ، 36.40 ، 33.65 ، 30.87 ، 28.55 ، 26.24 ، 24.39 ، 22.31 ، 20.68 ، 19.06 ، 17.68 ، 16.18 ، 14.94 ، 13.11 ، 12.28 ، 10.21 ، 10.13 ، 9.84 ، 9.28 ، 9.13 ، 8.92 ، 8.43 ، 8.10 ، 7.65 ، 6.60 ، 4.15 ، 2.34 ، 1.81 ، 1.45 ، 1.17 ، 1.00 .

رابعا – إعادة التقييم الرابعة (المرسوم التنفيذي رقم 07–210 المؤرخ في 2007/07/04) :

يحدد هذا المرسوم شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك والغير قابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 2006/12/31 للمؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري .

عندما يتم إعادة تقييم مال ثابت معين، فانه يتوجب في نفس الوقت إعادة تقييم كل الصنف الخاص بالأموال الثابتة العينية الذي ينتمي إليه هذا الأصل. بحيث تستبعد الأملاك المعفية من الخدمة، سواء كانت مهملة أو تلك التي أصبحت المؤسسة لا تستعملها من مجال تطبيق هذا المرسوم .

- تتم اعادة التقييم على اساس جرد مادي للتثبيتات المعنية بهذه العملية.
- تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة او الهيئة المعنية .
- يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة و النتائج المترتبة عنها .
- كما يجب أن يقيد فروق إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك في حسابين فرعيين مختلفين .
- يتم حساب مخصصات الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق مدة الحياة المحاسبية المتبقية للأصل المعني. عندما يتبين بان المدة النفعية للملك المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية,فان مدة الاهتلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية .
- يجب دمج فوائض القيمة المتحصل عليها ضمن رأس ا لمال الاجتماعي في إطار رفع رأس ا لمال في أجل أقصاه 31 ديسمبر سنة 2007.
- تتم عملية رفع رأس المال وفقا للإجراءات القانونية لمعمول بها .[1]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية,الجريدة الرسمية,العدد 44، 2007, ص10.

بعد التطرق إلى شروط إعادة التقييم الواردة في مواد المرسوم رقم 210/07 ومقارنتها مع ما ورد في النصوص السابقة لإعادة تقييم ثم الخروج بمجموعة من النتائج يمكن عرضها على النحو التالي :

1. **مجال التطبيق**: تم توسيع مجال تطبيق إعادة تقييم لتشمل كافة الاصول الثابتة المادية القابلة و الغير قابلة للاهتلاك وذلك من دون تحديد الأصول الثابتة المادية التي لا تشملها العملية من حيث تاريخ الحيازة مما يتيح اعادة تقييم تلك الاصول التي كانت تستثنى من اعادة التقييم سواء من حيث تاريخ حيازتها او طبيعتها أي الأصول المادية غير القابلة للاهتلاك اذا نصت المادة 3 من المرسوم ان اعادة التقييم تطبق على كافة الاصول الثابتة القابلة و الغير قابلة للاهتلاك المملوكة من طرف المؤسسة و الواردة في ميزانيتها المقفلة في التاريخ2006/12/31 .
2. **طريقة إعادة تقييم الأصول الثابتة** : التحول إلى استخدام طريقة التقييم على أساس القيمة السوقية أو التكلفة الاستبدالية ,بدلا من معاملات إعادة التقييم التي كانت تستخدم في إطار العمليات السابقة وعلى الرغم من كون طريقة القيمة السوقية هي المناسبة في فترات انخفاض معدلات التضخم لان اثر التغيرات الخاصة للأسعار يكون أكثر على القيم الجارية للأصول مقارنة مع التغيرات العامة للأسعار في ظل انخفاض معدلات التضخم ,إلى أن إعادة التقييم على الأساس الجديد تكون أكثر صعوبة وكلفة لأنها تجعل المؤسسة تتحمل أعباء إضافية و خاصة مع نسبة 1% المتعلقة برسم التسجيل الذي يفرض على المؤسسات التي تقوم باعادة تقييم أصولها من قبل مكاتب التوثيق و حقوق مكاتب الدراسات و الخبرة الخارجية, بعدما كانت عملية إعادة التقييم تعهد إلى لجان من داخل المؤسسة من دون الاستعانة بإطراف خارجية,و بالإضافة إلى كل ما سبق فان انجاز إعادة التقييم الجديدة يتطلب وقت أكثر في حين قد تم اجل ثلاثة أشهر لانجازها .
3. **الهيئة المكلفة بإعادة التقييم**: يتم انجاز عملية إعادة التقييم من قبل خبير مؤهل تعينه المؤسسة ,الأمر الذي يجعل لجنة إعادة التقييم تعمل باستقلالية و تتسم أعمالها بموضوعية أكثر مقارنة مع العمليات السابقة التي كانت تعهد فيها العمليات إلى لجان كل أعضائها من داخل المؤسسة هذا وبالإضافة إلى عدم التفصيل في تناول مواد المرسوم للمعالجة المحاسبية لإعادة التقييم فان هناك غياب للنصوص المتعلقة بالإجراءات التفصيلية لتطبيق المرسوم التي كان من المفروض أن ترافق إصداره كما في القوانين السابقة.

المطلب الثالث: إعادة التقييم الحرة (وفق النظام المحاسبي المالي)

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فان قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي تتشكل من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية حتى تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية.

الفرع الأول : القواعد المحاسبية المنظمة لعملية التقييم وإعادة التقييم التثبيتات المادية

أولا– القواعد المنظمة لعملية التقييم وفق النظام المحاسبي المالي[1]:

ترتكز طريقة تقييم العناصر ا لمقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية .في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)
- قيمة الإنجاز
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)

تتألف التكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول ا لميزانية عند إدراجها في الحسابات, عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع ,والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي :

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد 19، الجزائر ، 2009 ص. ص 6-7

الجدول رقم (1-4) طرق الحصول على الممتلكات و تكلفتها

طرق الحصول على الممتلكات	التكلفة
السلع ا لمكتسبة	كلفة الشراء
السلع المستلمة كمساهمة عينية	قيمة الإسهام
السلع ا لمكتسبة مجانا	القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
السلع ا لمكتسبة عن طريق التبادل	تسجل الأصول غير ا لمماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة, وتسجل الأصول ا لمماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول ا لمقدمة للمبادلة.
السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان	تكاليف الإنتاج
تكلفة شراء أصل	سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية , ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية , وكذلك ا لمصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام.
تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة	تكلفة شراء ا لمواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى ا لملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة ا لمنتجة . تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط اقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

المصدر: الجمهورية الجزائرية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009 ص. ص 6-7

تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية ، ومصاريف التركيب والأتعاب ا لمهنية مثل المعماري ين وا لمهندسين مصاريف مقدمة بشكل مباشر، تستثنى من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة، و المصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء ا لممتلك ا لمثبت طوال الفترة ا لممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) واستخدامه بقدرته العادية .

ثانيا– القواعد المنظمة لعملية إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي[1]:

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تنظيمية تتقيد بها المؤسسة التي اختارت طريقة إعادة التقييم لتقييم تثبيتاتها ندرجها فيما يلي :

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النقطة121-5 يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه لأول مرة باعتباره أصلا بتكلفته منقوص منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة .

غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه .

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها جميع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة .

- تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.
- القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق .وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.
- القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (مؤسسة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك.
- بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان" فارق إعادة التقييم."
- تدرج إعادة التقييم الايجابية في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , الجريدة الرسمية, العدد 19 ,2009 , ص ص 10-11

- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه .
- ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.
- تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة .ويسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد ثبت تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

الفرع الثاني : القواعد الجبائية لإعادة التقييم:

نصت القوانين الجبائية المتعلقة بإعادة تقييم التثبيتات بتقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات.

و يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة و ذلك وفق المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .حيث أضيفت المادتين 186 مكرر و 186 مكرر ثانيا سنة 2019 حيث نصت المادة الأولى على عدم ادراج فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك في النتيجة الجبائية و تسجيله في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع ، **و** يحسب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للاهتلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم وذلك وفق المادة 186 مكرر ثانيا. [1]

أولا–المعاملة الضريبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة :[2]

سوف نقوم بعرض أحكام المادة 4 من قانون المالية لعام 2019 الذي أنشأت المادتين 186 مكرر و 186 مكرر ثانيا في القسم 8 من الباب 3 من الجزء الأول من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، توضح التعامل مع إعادة تقييم الأصول وتحديد المعاملة الضريبية المطبقة على إعادة تقييم أصول الشركات.

و تنص أحكام المادتين على ما يلي :

- عدم دمج فارق إعادة تقييم الأصول الثابتة الغير قابلة للاهتلاك في النتيجة الجبائية التي تعتبر بمثابة أساس لحساب الضريبة على أرباح الشركات IBS أو الضريبة على الدخل الإجمالي IRG .
- طرق تحديد فارق إعادة التقييم الموجب أو السالب في حالة التنازل عن الاستثمارات التي أعيد تقييمها.

[1] المديرية العامة للضرائب , قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, الجزائر , 2019,ص 49

[2] مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، Circulaire N° 02/MF/DGI/DLRF/LF19 ، الجزائر ، ص 1 2019

ثانيا– الجوانب الجبائية المتعلقة بإعادة تقييم الأصول الثابتة وفق المخطط المحاسبي الوطني :[1]

إن المعاملة الضريبية لفائض إعادة التقييم المنصوص عليها في نفس القانون الذي يفرض أو يأذن بإعادة تقييم الأصول الثابتة كالتالي:

- بالنسبة لعملية إعادة التقييم الأولى و الثانية نص القانون على الالتزام بتسجيل فائض إعادة التقييم المعفى من الضريبة في جانب خصوم الميزانية في احتياطي خاص خارج الاستغلال.
- بالنسبة لإعادة التقييم الثالثة ، فقد نص القانون على الالتزام بإدراج فائض إعادة التقييم في نتيجة السنة بقيمة الإهتلاك السنوي الإضافي الناتج عن إعادة التقييم.
- أما إعادة التقييم الرابعة فقد نصت على تسجيل فرق إعادة التقييم المعفى من الضريبة شريطة أن يكون فارق إعادة التقييم الموجب قد ادمج في رأس المال الاجتماعي في إطار الرفع من رأس المال في موعد لا يتجاوز 2007/12/31.

ثالثا– إعادة التقييم بموجب النظام المحاسبي المالي :[2]

–وفقًا لأحكام النقطة 121– 20 التي تحدد قواعد التقييم وعرض البيانات المالية و تسميات الحسابات "يتم إثبات بند الممتلكات والآلات والمعدات بعد الاعتراف الأولي بالتكلفة مطروحًا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة ومع ذلك ، يُسمح للمؤسسة بالاعتراف على أساس قيمتها المعاد تقييمها والممتلكات والمنشآت والمعدات فئة واحدة أو أكثر من الأصول الثابتة التي حددتها سابقًا ".

نتيجة لذلك ، فإن التقييم اللاحق (بعد الاعتراف الأولي) للأصول وفقًا لطريقة إعادة التقييم هو إجراء إداري، يمكن تنفيذه بحرية (لا يشرع أو يصرح به حكم تشريعي) ، ولكن يجب أن توافق عليه الهيئات الاجتماعية.

– النظام الجبائي لفارق إعادة تقييم الأصول الثابتة :

1–تطبيق المعاملة الضريبية المطبقة على إعادة التقييم التي تمت أثناء الانتقال من PCN إلىSCF :

بموجب أحكام المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA) ، يجب أن يدرج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في تاريخ بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية خلال فترة أقصاها خمس05 سنوات.

2– إعادة تقييم الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك:

وفقًا لأحكام المادة 186 من CIDTA ، يتم إدراج فائض الإهتلاك في نتيجة السنة، وبالتالي فإن فرق إعادة التقييم الإيجابي مرتبط بنتيجة السنة و بمعدل الاهتلاك الإضافي الناجم عن إعادة التقييم.

3–إعادة تقييم الأصول غير القابلة للاهتلاك:

[1] مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين، مرجع سبق ذكره ، ص2

[2] المرجع السابق ، ص 2

وفقًا لأحكام المادة 186 مكرراً ثانياً من CIDTA المنشأة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2019 ، فإن الفرق الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة غير القابلة للاهتلاك لا مدمج في النتيجة الجبائية التي تعتبر كأساس لحساب IBS أو IRG في فئة الارباح المهنية، تخضع هذه المعاملة الضريبية للامتثال للشروط التالية التي يجب الوفاء بها بشكل تراكمي:

- يجب تقييد فرق إعادة التقييم في جانب خصوم الميزانية في حساب رأس مال ، وفق النظام المحاسبي المالي من أجل احتواء المبلغ الناتج عن معاملة إعادة التقييم.
- لا يزال مفهوما ، أن قرار تخصيص مبلغ فائض إعادة التقييم لحساب آخر على مستوى حقوق الملكية يستلزم ارتباطه بالنتيجة المالية لممارسة صنع القرار بما في ذلك:
- التضمين الكلي أو الجزئي لمبلغ فائض إعادة التقييم في رأس المال.
- التخصيص الكلي أو الجزئي لمبلغ فرق إعادة التقييم في حساب الاحتياطي أو حساب الأرباح محتفظ بها.

رابعا– التنازل عن الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك أو غير القابلة للاهتلاك والتي أعيد تقييمها [1]:

أحكام المادة 186 مكررا ثانيا من CIDTA التي أنشأتها المادة 4 من قانون المالية لعام 2019

– تنص على أنه في حالة التنازل عن أصل قابل للاهتلاك أو غير قابل للاهتلاك تم إعادة تقييمه وفقًا للشروط المذكورة أعلاه؛ يجب حساب فائض أو ناقص القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

يتم تحديد فائض أو ناقص القيمة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد النتيجة الخاضع للضريبة، يجب تحديده بالرجوع إلى القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم على النحو التالي:

1– للأصول الثابتة غيرا لقابلة للاهتلاك :

بالنسبة للأصول الثابتة غير القابلة للاهتلاك ، فإن فائض أو ناقص القيمة يجب أخذه بعين الاعتبار عند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة،و هو الفرق بين سعر التنازل وقيمته الأصلية قبل إعادة التقييم ، والذي يتوافق مع ما يلي :

أ. **بسعر الشراء .**

ب. **القيمة الدفترية المعاد تقييمها** : بالنسبة للشركات التي أعادت تقييم أصولها الثابتة غير القابلة للاهتلاك وفقًا لأحكام المادة 71 من قانون المالية لعام 2003 ؛ تم تعديله واستكماله ، ووفقًا للإجراءات المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ 2007/07/4 الذي يحدد شروط إعادة

[1] مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين،مرجع سبق ذكره،ص 3

تقييم الأصول الثابتة الملموسة القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك والتي تظهر في الميزانية العامة المغلقة بتاريخ 2006/12/31 ; الشركات والمؤسسات التي يحكمها القانون التجاري.

ج. **القيمة الدفترية المعاد تقييمها** : للشركات التي أعادت تقييم أصولها الثابتة غير القابلة للاهتلاك في تاريخ بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي (في 2009/12/31) الذي كان هدف إعادة التقييم هو موضوعه الضرائب وفقا للمادة 185 من CIDTA .

ملاحظة : الشركات التي أعادت تقييم أصولها الثابتة غير القابلة للاهتلاك عند بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي في 2010/01/1 (الانتقال منPCN إلى SCF) تم فرض ضريبة على فائض إعادة التقييم وفقًا لأحكام المادة 185 من CIDTA يجب أن تتبع نفس الطريقة لحساب فائض اعادة التقييم على عملية البيع.

2- لأصول الثابتة القابلة للاهتلاك:

بالنسبة للأصول الثابتة القابلة للاهتلاك ، فإن فائض او ناقص القيمة يجب أخذه بعين الاعتبار عند تحديد النتيجة الجبائية ، وهو الفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية الصافية قبل إعادة التقييم ، والتي يتم حسابها بالرجوع إلى القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم (التكلفة التاريخية) والذي يتوافق مع إحدى الحالات :

أ. **سعر الشراء أو التكلفة (خارج الرسم على القيمة المضافة)** : للأصول الثابتة المؤهلة لخصم ضريبة القيمة المضافة وتستخدم لنشاط يخضع لهذه الضريبة.

ب. **سعر الشراء (متضمن ضريبة القيمة المضافة)** : للأصول الثابتة التي ليس لديها الحق في خصم ضريبة القيمة المضافة واستخدامها في نشاط لا يخضع لهذه الضريبة ؛

ج. **القيمة الأصلية المعاد تقييمها** : للشركات التي أعادت تقييم أصولها القابلة للاهلاك ؛ وفقًا لأحكام المادة 71 من قانون المالية والمحاسبة المعدل لعام 2003 ووفقًا للشروط والأحكام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ 2007/07/4 الذي يحدد شروط إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات القابلة للاستهلاك وغير القابلة للاستهلاك. مبلغ قابل للاستهلاك يظهر في الميزانية العمومية مغلق في 2006/12/31 للشركات والمؤسسات التي يحكمها القانون التجاري

– تاريخ السريان:

تسري هذه الأحكام اعتبارًا من 1 يناير 2019.

المبحث الثاني :الدراسات السابقة

حسب اطلاعنا وفي حدود ما توفر لدينا من معلومات و مراجع حول موضوع بحثنا توصلنا الى جملة من الدراسات و البحوث العلمية والتي رتبناهاعلى أساس الحداثة نذكر اهمها :

المطلب الأول: مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة

– دراسات بلغة عربية :

دراسة بعنوان: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة: تصدير/استراد (الحافي هدى الحاج عامر)[1]

تهدف هذه المقالة الى معرفة مختلف التغيرات المحاسبية في قيمة التثبيتات العينية الناتجة عن إعادة تقييم هذه الأخيرة وكيفية معالجتها محاسبيا, حيث قاما الباحثان بطرح الإشكالية التالية: كيف تتم عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية لوحدة تصدير/استيراد، وتوصل الباحثان الى عدة نتائج من بينها ان القياس و التقييم المحاسبيين يعتبران خطوة عملاقة للتكييف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة و مواكبة التطورات الحاصلة في العالم وهو ما سينعكس إيجابيا على الممارسة في بلادنا, ويعتبر تقييم التثبيتات العينية من اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية, يعتمد النظام المحاسبي المالي على تقييم التثبيتات العينية أولا بتكلفتها التاريخية ننقص منها الاهتلاكات وانخفاض القيمة ، ومن ثم التقييم اللاحق الذي يعتمد بصفة أساسية على التقييم بالقيمة العادلة, تعتبر عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية من الطرق الحديثة في التقييم المحاسبي نظرا لأهميتها في ابراز الوضعية المالية للمؤسسة بكل شفافية و اكثر قابلية للمقارنة.

دراسة بعنوان: إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي (يوسف رفيق وعبد العزيز قتال)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية معالجة عملية إعادة تقييم التثبيتات محاسبيا وأثارها على القوائم المالية .

و تهدف هذه الدراسة في التطرق إلى الإطار الفكري للقياس المحاسبي ،القيمة العادلة للأصول الثابتة ،واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر واثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية .

ومن بين النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتلاءم مع الكثير من الأصول فقيمتها تتغير بعد فترة معينة من تاريخ الشراء أو من بداية التشغيل ،ان القيمة العادلة تعطي صورة اقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس أخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية كما اعتبرا عملية تحديد القيمة العادلة لأي أصل او التزام في ظل عدم توفر سوق نشط يتم تداول فيه عملية جد معقدة، تواجه عملية التقييم وفق القيمة السوقية في الجزائر عدة عراقيل تتعلق أساسا بالذاتية عند تقديرها و افتقارها إلى

[1] الحافي هدى الحاج عامر ، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، الجزائر ، العدد 03 ، 2009.

[2] يوسف رفيق وعبد العزيز قتال ، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المال** ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ، الجزائر ، العدد الثالث , 2016

المصداقية والموضوعية لعدم وجود سوق نشط و منظم و فعال يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية بالاظافة إلى العراقيل الجبائية و التشريعية التي تواجه العملية .

دراسة بعنوان :محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات(سعيدي عبد الحليم)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى توفيق المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي

ويكمن الهدف من هذه الدراسة هو معالجة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 و محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي .

و من أهم نتائج الدراسة أن ما نسبته 50% من المؤسسات المبحوثة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي و الإفصاح عنها وفق ما نص علية النظام المحاسبي المالي ، في حين أن بقية المؤسسات غير مطبقة ، حيث بينت ردود الإدارات المالية بان البيئة المالية غير مستجيبة لتشريعات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وليس هناك من يلزمها على تطبيقه ، كما توصل الباحث ان ما نسبته 95% من المؤسسات ملتزمون بشدة بمتطلبات الافصاح ضمن القوائم المالية .

دراسة بعنوان: إعادة تقييم التثبيتات و خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي (أسماء هيمة) [2]

تهدف هذه الدراسة الى معالجة موضوع إعادة تقييم التثبيتات و خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي لما يكتسبه من أهمية بالغة في المحاسبة و من خلال ما سبق ذكره تسلط الضوء على إعادة تقييم التثبيتات و خسائر القيم و ذلك من خلال طرح الإشكالية الرئيسية وهي كيف تتم إعادة تقييم التثبيتات و حساب خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي؟

توصلت الباحثة الى عدة نتائج منها : وجود نقائص شابت المخطط المحاسبي الوطني, إضافة الى مجموعة الظروف التي سادت العلاقات الاقتصادية العالمية, قررت الجزائر تبني النظام المحاسبي المالي قصد مواكبة الاقتصاد العالمي, حيث ان بلدنا وجدت نفسها مجبرة على تطبيق هذا النظام في ظل التحول الى اقتصاد السوق و بوادر انضمامها الى المنظمة العالمية للتجارة, كما توصلت إلى أن :

- أهمية الأصول الثابتة تبرز من خلال المفهوم الجديد الذي أعطاه إياه النظام المالي المحاسبي حيث عرفها على انها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة و التي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية و قابلة للقياس.

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة في العلوم التجارية** ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر ،2015/2014.

[2] أسماء هيمة ، **إعادة تقييم التثبيتات و خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماستر في التدقيق المحاسبي ،جامعة الوادي ، الجزائر ، 2014-2015 .

- أن النظام المحاسبي المالي جاء من اجل إظهار الأصول الثابتة على حقيقتها.

من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم اوالمحاسبة التي من شئنها تصحيح الكثير من الاخطاء والنقائص

دراسة (جميلة بن هجيرة) **اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير**[1]

تطرقت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى مدى مساهمة أدوات القياس المحاسبي عند تقييم الأصول الثابتة العينية بإعطاء معلومات مالية صادقة و معبرة.

تدور هذه الدراسة حول القياس المحاسبي وتقييم الأصول الثابتة ,أما الدراسة الميدانية حاولت من خلالها تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة في تقييم التثبيتات العينية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير.

و من بين النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة هي أن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة كان على أساس التكلفة التاريخية و مدى ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة لأن ذلك يعبر عن الوضعية المالية و الحقيقية للمؤسسة, لإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة وجب التطبيق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ,إي بتوفير أسواق نشطة من اجل ذلك .

دراسة بعنوان : تقييم مؤسسات الخدمات البترولية دراسة حالة قسم النقل لمؤسسة E.N.T.P (بكاري بلخير)[2]

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على مدى أهمية تقييم المؤسسة من خلال طرحه للإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن اعتماد طريقة تقييم دون أخرى بالنسبة لقسم النقل للمؤسسة الوطنية للإشغال في الآبار من اجل نجاعة عملية فتح رأسمالها.

فقد تطرق الباحث الى بعض المفاهيم حول القيمة و التقييم كما تطرق لطرق تقييم المؤسسات أما في الجانب التطبيقي حاول من خلاله إسقاط مقاربات التقييم على قسم النقل للمؤسسة المعنية و الوصول في الأخير الى اختيار القيمة الأكثر موضوعية و التي تناسب المؤسسة تبعا لخصوصيتها و طبيعتها.

دراسات بلغة أجنبية:

دراسة (AYAD Naima) Les nouvelles méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles vers un nouvel état de performance[3]

[1] جميلة بن هجيرة ، **اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبي** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة ورقلة،الجزائر، 2013

[2] بكاري بلخير ،تقييم المؤسسات الخدمات البترولية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال , جامعة ورقلة ، الجزائر ،2003

[3] **عايد نعيمة،** Les nouvelles méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles vers un nouvel état de performance ،مذكرة ماستر في العلوم المحاسبيةو المالية ،جامعة بجاية ، الجزائر 2013/2012.

طرحت هذه الدراسة إشكالية تدور حول : ماهي أحدث المستجدات فيما يتعلق بقواعد التقييم وما مدى مساهمتها في أداء الشركة ؟

هدفت هذه الدراسة الى معرفة الى عرض التغييرات التي تم إجراؤها في تطبيق أساليب التقييم اللاحق من قبل المؤسسة وطرق التقييم بعد الاعتراف الأولي للممتلكات ومعدات المؤسسة وكيف يتم التعامل مع الأصول المادية من أجل اعادة تقييمها ،كما حاولة معرفة مدى تطبيق الشركات الجزائرية لطرق التقييم المحاسبية على ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتها واهم الإصلاحات المحاسبية الجزائرية.

توصلت هذه الدراسة الى :

تسمح طرق التقييم للشركة بالحفاظ على مستوى أدائها ، فإن تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات وفقًا لقيمها الفعلية يقدم مساهمة محددة في موثوقية وشفافية المعلومات التي تنقلها البيانات المالية وكذلك تساعد على مايلي:

- زيادة في النتيجة (عن طريق خفض الاهتلاك) ؛
- رفع قيمة أسهم الشركات وزيادة قدرتها على الحصول على التمويل ؛
- تعديل هياكلها المالية عن طريق تحسين نسب الاستقلال المالي؛

كما توفر عملية اعادة تقييم تثبيتات المؤسسة فرصة لمقارنة الأداء بين الشركات من خلال:

- تحديد القيمة الحقيقية بالرجوع إلى البيانات الخارجية ، مما يعني أن الشركة ليس لها تأثير على هذه القيم ؛
- التوفيق بين صافي القيمة الدفترية للممتلكات والمنشآت والمعدات والقيمة السوقية ، مما يسمح بتقييم الشركة من قبل أطراف ثالثة وتوفير صورة أكثر واقعية لقيمة الشركة.

توفر هذه الطرق فائضاً في الأهمية والموضوعية والحياد والتنبؤ وقابلية المقارنة. أنها تعطي كل عنصر في الميزانية العمومية القدرة على عكس قيمتها الاقتصادية الحقيقية

استنتجنا بأن طرق التقييم تعتبر أداة تستخدمها الشركة من أجل تحديد مستوى أدائها بشكل صحيح.

دراسة : Hamidouche lila et Hamiche Amina بعنوان :

Traitement comptable des immobilisation corporelles et incorporelle selon le SCF[1]

طرحت هذه الدراسة اشكالية: ما الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي بخصوص التثبيتات المادية و المعنوية؟

[1] حميدوش ليلى و حميش أمينة ، (**Traitement comptable des immobilisation corporelles et incorporelle selon le SCF**)، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة ، جامعة بجاية ، الجزائر ،2015-2016.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة التحسينات و التغيرات الناجمة على النظام المحاسبي المالي الجديد و الذي جاء به بخصوص التثبيتات المادية والمعنوية وكيفية تسجيلها و تقييمها و أهم الفروقات بينهما ،كما تطرقت الدراسة الى توحيد المحاسبة الدولية، من ناحية توحيد الحسابات و السجلات المحاسبية من أجل الاعتماد على مصطلحات و قواعد مشتركة .

اهم نتائج الدراسة الى أن التثبيتات المادية و المعنوية تمثل عنصر مهم بالنسبة للمؤسسة ،من بين ماجاء به النظام المحاسبي المالي هو توحيد حسابات الاصول و انحصرت التثبيتات المعنوية فيالحسابين 20 و21 اللذان يتفرعان الى حسابات فرعية ، كما يجب مراجعة انخفاض قيمة هذه الاصول .

بعنوان (Merouani samir) دراسة:

Le projet du nouveau système comptable Algérien: Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS. [1]

هدفت هذه الدراسة الى عرض المحاسبة ومبادئها، التوافق المحاسبي الدولي ثم إلصالحات المحاسبية في الجزائر التي نتجت عن نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، كما عالجت برمجة التطبيق والتحضير للنظام المحاسبي المالي الجديد، من حيث إلطار القانوني ومهنة المحاسبة ولانعكاسات الجبائية من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ومدى تحضير المؤسسات له.

واختتمت بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط الوطني للمحاسبة.

المطلب الثاني : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

أوضح العرض المقدم أعلاه لمختلف الدراسات السابقة وفي حدود ما تم الاطلاع عليه أن الدراسات القائمة بالجزائر سارت في نفس منحى الدراسات السابقة العربية المطلع عليها و أن العنصر المشترك للعديد من هذه الدراسات التي تناولت موضوع إعادة التقييم و كذالك القياس المحاسبي بما فيها دراستنا محاولتها لمعرفة مدى الالتزام بإعادة تقييم الأصول المادية للمؤسسات في الجزائر .

و يكمن هدف الدراسات السابقة مقارنة بدراستنا أن اغلبها ركزت على دراسة القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية و تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي و واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، و هناك منها من تطرقت لأثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر حيث حاول الباحث أن يضع برنامجا مصغرا لتقييم المؤسسات لأغراض الشراكة.

[1] سمير مرواني،(**Le projet du nouveau système comptable Algérien: Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسةالعليا للتجارة ،الجزائر ،2007.

أما الدراسة التي نحن بصدد إعدادها فتهدف إلى التعرف على أهم الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق نموذج إعادة التقييم في الشركات الجزائرية و محاولة عرض مختلف تقنيات وطرق تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة ومتطلبات تطبيقها و تحديد الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق طرق إعادة التقييم على التثبيتات المادية للمؤسسة ، و كذلك التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات في تطبيق قواعد إعادة التقييم ومدى تمكنها من تجسيدها على أرض الواقع.

و بخصوص أدوات الدراسة فأن اغلب الدراسات المتطرق إليها ركزت عن رصد لآراء المتخصصين والمهنيين الممارسين للمحاسبة عن طريق استمارة استبيان ، ولم تتطرق للدراسة حالة مؤسسة معينة الى أن هناك البعض من هذه الدراسات التي تطرقت إلى هذا الجانب ومن بينها دراستنا التي قمنا فيها بإعادة تقييم التثبيتات المادية لمركز من مؤسسة نفطال بالإضافة إلى مقابلات مع مجموعة من المؤسسات الوطنية بغية التوصل الى القيمة الحقيقية لهذه للتثبيتات او المعيقات التي توجهها هذه المؤسسات .

أما فيما يخص الاستنتاجات المتوصل إليها من طرف هذه الدراسات تدور معظمها حول مايلي :

أن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية و مدى ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة لأن ذلك يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ولإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة وجب التطبيق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية .

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية الخاصة بإعادة تقييم التثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية و من خلال المطلب الأول حاولنا تقديم موجز عن التثبيتات المادية و تقييمها الأولي و اللاحق، كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى إعادة التقييم المنظمة وفق القانون و ذلك في ظل المخطط المحاسبي الوطني أما المطلب الثالث حاولنا من خلاله ابراز ما جاء به النظام المحاسبي المالي بخصوص هذا الموضوع .

وقسم المبحث الثاني إلى مطلبين تم من خلالهم عرض وتحليل مختلف الدراسات المطلع عليها ذات الصلة بالموضوع.

وتتم إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة بناء على قيمتها السوقية العادلة، و بعد عملية إعادة التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الانخفاض ضمن بنود قائمة الدخل.

ولقد توجهت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى انتهاج نموذج القيمة العادلة القائم على القيم الجارية في تقييم الأصول والخصوم، وذلك لان مدخل التكلفة التاريخية وجهت له عدة انتقادات كونه لا يحقق خصائص جودة المعلومات المحاسبية، بحيث يعتبر مدخل القيمة العادلة أكثر موضوعية وتحقيقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تساعد مستخدمي التقارير المالية في ترشيد قراراتهم .

الفصل الثاني

واقع تطبيق إعادة تقييم الأصول المادية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تحضى اعادة تقييم الأصول المادية باهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي و المهني على حد سواء بحيث تعد عملية صعبة نظرا لتعدد طرق التقييم و اختلاف النتائج المتحصل عليها من طريقة لأخرى ومهما تعددت هذه الطرق إلا ان استخدامها من طرف الإدارة المالية يبقى مرهونا بالتعليمات الصادرة عن السلطات الوصية، وذلك من خلال النظام المحاسبي المعتمد الذي يوجه العمل المحاسبي للمؤسسات و بالتالي فان قيمة الأصول المادية مرتبطة بشكل أساسي بطبيعة النظام المحاسبي ، من خلال القواعد و المبادئ و الإجراءات التي يرتكز عليها .

و بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصل النظري بدراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات اقتصادية وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة وعدم إجراء استبيان راجع لطبيعة الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى نتائج أكثر اقترابا من الواقع مقارنة مع النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء استبيان.

وبما أن أغلب المؤسسات الجزائرية تتبع مبدأ التكلفة التاريخية لإعداد قوائمها المالية و حساب وتقييم تثبيتاتها المادية انتهجت المؤسسة موضوع الدراسة هي الأخرى نفس منحى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

كما شمل البحث إجراء مقابلات مع فئة رؤساء أقسام المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية بصفتهم المعنيين الرئيسيين والأكثر إلماما فيما يتعلق بالجانب المحاسبي وتطبيق مرجعية النظام المحاسبي و كذلك مع هيئات محاسبية خارجية .

المبحث الأول: الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مصادر جمع المعلومات و منهجية الدراسة ومختلف الأساليب و الطرق المتبعة في عملية إعادة تقييم التثبيتات المادية في المؤسسة المعنية بالدراسة ، وتفصيلا نقدمها كما يلي:

المطلب الأول : مجتمع و متغيرات الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

لقد تم انتقاء عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الوطنية الناشطة في القطاع البترولي NAFTAL ENAFOR,GCB,ENSP,SONATRACH (مجمع سوناطراك) ، كما تم الاستعانة ببعض المديريات والهيئات الوطنية التي لها علاقة بموضوع الدراسة ، نذكر منها مديرية الضرائب ، مفتشية أملاك الدولة و الشركة الجزائرية للخبرة و المراقبة التقنية للسيارات SAE وتم طرح أسئلة عن طريق المقابلة المباشرة مع رؤساء دائرة المالية والمحاسبة بالإضافة إلى دراسة حالة في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (شركة نفطال NAFTAL) وفيما يلي سوف نقدم لمحة عن المؤسسة :

– لمحة عن المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (نفطال NAFTAL) :

تأسست المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية (شركة نفطال NAFTAL) وِفقًا للمرسوم 101/80 الصّادر في 06 أفريل 1980 ودخلت مجال التشغيل في جانفي 1982 حيث اختصّت في مجال صناعة وتحويل وتوزيع الموادّ البترولية ، وبعد سنة 1995 أصبحت تابعة بنسبة 100% لشركة سوناطراك ، وبداية من 18 أفريل 1998 غيّرت نفطال نظامها لتصبح شركة مساهمة SPA .ويقدر رأس مالها حاليا ب 40 000 000 000 ،

و قسمت الشركة إلى مقاطعات تجارية خاصّة بتوزيع الوقود وأخرى بتوزيع الغاز والزّيوت.

و تتمثّل المهمّة الأساسية لمؤسسة نفطال ، في تسويق وتوزيع المواد البترولية بما فيها تلك الموجّهة للطيران، البحرية، غاز البترول المميّع، الوقود والمعطّرات، البرافين، الزفت والعجلات المطاطية و غيرها.

– التعريف بمقاطعة الوقود بحاسي مسعود :

تعتبر من أهمّ وأبرز فروع شركة نفطال حيث تقوم بتوزيع وتسويق المواد البترولية في السوق الوطنية من وقود وزيوت وشحوم العجلات، كما تعتبر مقاطعة حاسي مسعود من أكبر المقاطعات حيث تغطي أربع ولايات هم: ورقلة، تمنراست، إليزي، الوادي، وتقوم بتوزيع المواد البترولية على كلّ الصّحراء الجزائرية على مسافات تفوق 19000 كلم وتتكون المقاطعة من 07 مراكز توزيع وتخزينهم كالتالي:

– مركز 307 بحاسي مسعود لتوزيع وتخزين الوقود.

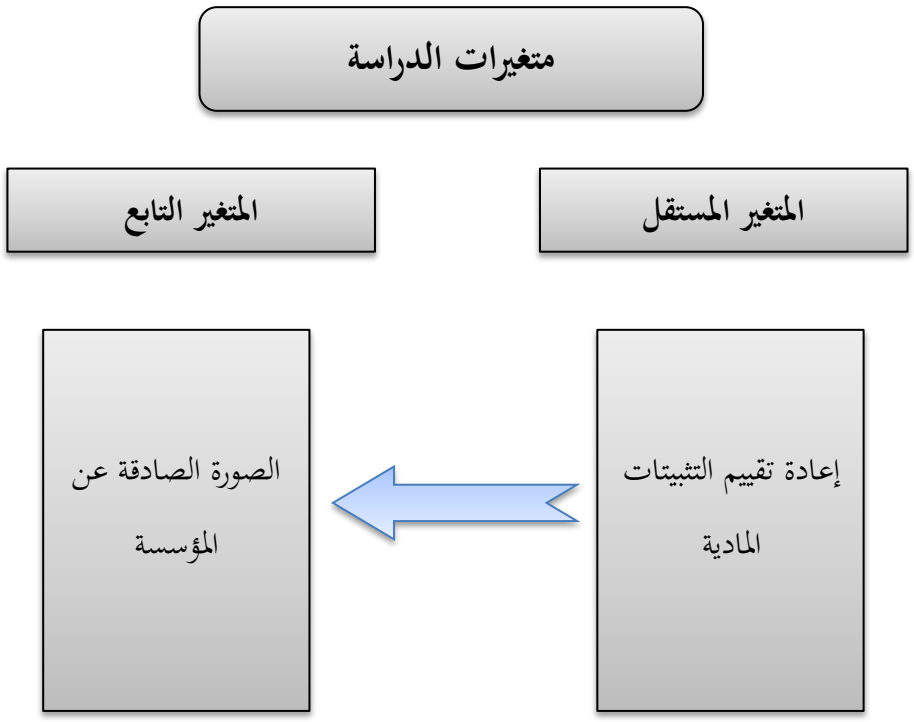
- مركز 30C بحاسي مسعود خاصّ بتوزيع الزيوت والعجلات. (المركز محل الدراسة)
- مركز 308 بتقرت مختلط المواد خاصّ بتوزيع الوقود والزيوت والعجلات.
- مركز 398 بالوادي مختلط المواد خاصّ بتوزيع الوقود والزيوت والعجلات.
- مركز 30 A تمنراست مختلط المواد خاصّ بتوزيع الوقود والزيوت والعجلات.
- مركز 30 B عين صالح مختلط المواد خاصّ بتوزيع الوقود والزيوت والعجلات.
- مركز 304 جانت مختلط المواد خاصّ بتوزيع الوقود والزيوت والعجلات.

كما تحتوي المقاطعة على 72 محطّة خدمات منها 41 تابعة للخواصّ، و09 نقاط بيع الزيوت والعجلات.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

حسب مشكلة الدراسة ارتأينا أن متغيرات الدراسة كالآتي :

الشكل رقم (1-1) يوضح متغيرات الدراسة



المصدر :من إعداد الباحثة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات

للقيام بهذه الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدنا على جمع المعلومات وفق مصدرين هما:

أولا– مصادر رئيسية:

و نظرا لعدم كفاية المصادر النظرية في تحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات فقد تم اللجوء إلى الدراسة التطبيقية لمعالجة الجوانب التقنية لموضوع البحث من خلال:

- ✓ **دراسة ميدانية كأداة رئيسية للبحث:** من اجل إعادة تقييم استثمارات المؤسسة موضوع الدراسة ، تم الاعتماد على ميزانية المؤسسة وملحق اهتلاكات التثبيتات لسنة 2018 وكذالك قمنا بزيارة ميدانية لمركز الزيوت والعجلات وتفحصنا التواجد الفعلي لمختلف التثبيتات المادية و معاينة المباني و التي وجدناها في حالة جد سيئة لعدم خضوعها للترميم منذ تاريخ حيازتها فطبقنا عليها معامل القدم الأقصى كما قمنا باستبعاد المعدات الموجودة محاسبيا و غير موجودة فعليا (المتنازل عنها لصالح وحدات أخرى) .
- ✓ **مقابلات مع مجموعة من المؤسسات الوطنية (مجمع سوناطراك)** : فهي عبارة عن مقابلات شخصية مع رؤساء قسم المحاسبة والمالية لعدة مؤسسات وطنية ، و الأشخاص الذين يعملون في الميدان ولديهم خبرة ومعطيات حول الموضوع ، موظفو قسم الخبرات لمفتشية أملاك الدولة بورقلة ، مكاتب المحاسبة ، مكاتب تقييم العقارات والمنقولات و قسم تقديرات العقارات بمديرية الضرائب بورقلة ، أما الأدوات التي استخدمت في التحليل فهي عبارة عن جداول جمعت فيها مختلف المعلومات الخاصة بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة، والتي طبقت عليها مختلف الطرق العلمية والعملية المتوفرة والمتحصل عليها .
- ✓ **مقابلات مع مجمؤسسات خارج مجمع سوناطراك** : ومن أجل الاطلاع على أسعار السوق فيما يخص الأراضي و المباني توجهنا إلى الوكالة العقارية لأملاك الدولة أين أجرينا مقابلة مع رئيس المصلحة و الذي أفادنا بالأسعار الحالية التي تقوم هذه الوكالة بتقديرها سنويا وكذا معامل القدم المفروض على المباني و التخفيض المطبق على الأراضي حسب العمق مقارنة مع الواجهة ، و كذالك توجهنا إلى موظفو مديرية الضرائب لولاية ورقلة هم الآخرون قدموا لنا أسعار الأراضي و المباني التي قاموا بتقديرها من خلال لجنة تضم مختصين في مسح الأراضي و خبراء في عدة مجالات و أعضاء من مديرية الضرائب كما تمكنا من الحصول على التعليمة الشارحة للقوانين الجبائية المتعلقة بإعادة تقييم الأصول الثابتة ، وقمنا بعرض الأسعار المتحصل عليها من الوكالة العقارية و مديرية الضرائب على مكتب الخبرة(الشركة الجزائرية للخبرة و المراقبة التقنية للسيارات SAE) الذي أكد لنا صحة هذه الأسعار بحكم خبرته و احتكاكه بالواقع و الذي ساعدنا في عملية إعادة التقييم بعد عرضنا عليه مخطط المركز المراد تقييمه و قمنا بالإجابة على مختلف أسئلته التي وجهها

لنا بخصوص حالة المبنى و وثائق الأرضية و غيرها أما بخصوص المعدات فتوجهنا إلى خبراء مؤسسات التأمين الذين قدموا لنا الطريقة المعتمدة لديهم في إعادة تقييم المعدات مع العلم أن هذه الجداول أعدت من طرف الباحث لذلك فهي عبارة عن تقدير يحتمل الخطأ التجريبي، أعدت من اجل استخدامها في التحليل.

ثانيا– مصادر ثانوية:

لقد اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا الكتب والمراجع كالمقالات، الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

الفرع الثاني: الأدوات المعتمدة في الدراسة

تم الاعتماد في الدراسة على أداتين :

أولا – المقابلات الشخصية :

محاولة لإثراء موضوع البحث وتدارك أي نقص قد يلحقه ومعرفة مدى تأثير إعادة تقييم التثبيتات المادية في تقديم صورة صادقة على المؤسسات الاقتصادية تم الاعتماد على أسلوب التحري المباشر باستخدام المقابلة التي تعتبر من أكثر أدوات البحث شيوعا ومن أهم وسائل جمع البيانات و المعلومات ، لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع البحث و الأخذ بآراء المتعاملين ، بحيث تعتبر المقابلة من أدوات البحث الرئيسية التي اعتمدنا عليها للحصول على المعلومات الضرورية لمعالجة موضوع الدراسة ، وقد اتخذت المقابلات التي تم إجرائها شكل المقابلة النصف موجهة والتي سيتم عرضها فيما يلي :

– المقابلة النصف موجهة: (**Entretien semi– directive**) والتي تقوم على طرح الباحث مجموعة من الأسئلة المعدة مسبقا على المستجوبين ليجيبوا عليها بكل حرية، مع إمكانية طرح الباحث أسئلة إضافية لتوجيه المقابلة، وما يطبع هذا النوع من المقابلات هو الصعوبة التي يواجهها الباحث في تحليلها.[1]

تعتبر المقابلة النصف موجهة أحد أهم أدوات البحث التي اعتمدنا عليها لجمع المعلومات الضرورية لمعالجة موضوع الدراسة ، حيث تقوم هذه الأخيرة على طرح عدد من الأسئلة الهادفة ، والتي قمنا بتحضيرها مسبقا ، بعد موافقة الأستاذ المشرف عليها ، مع الحرص على الدقة في اختيار الألفاظ والعبارات الواردة في الأسئلة حتى تفي بالغرض الذي أعدت من أجله، وقد كانت المقابلات التي أجريناها مسبوقة بإعداد دليل للمقابلة (**ملحق رقم1**) ، حيث كانت الأسئلة تدور حول موضوع الدراسة وموجهة لرؤساء قسم المحاسبة والمالية لعدة مؤسسات وطنية ناشطة في القطاع البترولي (مجمع سوناطراك) ، حيث تضمن دليل المقابلة عدة أسئلة مفتوحة بما يسمح للمستجوبين بالإدلاء بآرائهم بكل حرية ، جاء طرحها حسب طبيعة المستجوب، وجهت

[1] نبيل حميدشة، المقابلة في البحث الاجتماعي، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد الثامن، جوان 2012 ، ص 101

للأطراف الفاعلة في الهيئات التي لها علاقة غير مباشرة بموضوع الدراسة مثل مديرية الضرائب ، مفتشية أملاك الدولة و مؤسسات التامين و غيرها .

فيما جاءت أسئلة ثانوية هادفة للإلمام بموضوع الدراسة.

ثانيا– دراسة حالة المؤسسة :

–كيفية تقييم التثبيتات المادية :

وعناصر التثبيتات المادية تضم أساسا :

- الأراضي ، المباني ، المعدات

خلال عملية تقييم التثبيتات المادية تم إتباع المراحل التالية:[1]

- فحص التواجد المادي ;
- إبعاد الاستثمارات المسجلة محاسبيا و غير المتواجدة ماديا ;
- إضافة العناصر الموجودة ماديا لكنها غير مثبتة محاسبيا ;
- الفصل بين الاستثمارات ذات القيمة المهملة ;
- متانة العناصر و حالتها؛

لدينا قيمة الحيازة وهي تلك المسجلة بها عناصر الاستثمارات عند حيازتها في القيود المحاسبية ، بعد فترة يطلق عليها التكلفة التاريخية لكن بناءا على ارتفاع الأسعار المتأتية من التضخم وغيرها من الأسباب أصبحت هذه القيمة لا تعكس القيمة الجوهرية (الحقيقية) للعنصر حتى نهاية فترة الاهتلاك المحاسبي خصوصا إذا كان هذا العنصر مستمر في العمل ويحقق فائض قيمة .

وفيما يلي سوف نعرض بعض الطرق التقنية و العلمية لإعادة تقييم الاستثمارات.[2]

1– الأراضي:

إن الأراضي في الميزانية مسجلة بقيمتها التاريخية (الحيازة) فهي من المحتمل أن تضم فائض قيمة مهم وقبل الشروع في تقييمها يجب على الشخص المقيم أن يتأكد من أن كل قيم الأراضي التي هي بحوزة المؤسسة مسجلة ضمن حساباتها .

ومنه قبل شروعنا في استعراض مختلف طرق تقييم الأراضي , نود فقط الإشارة إلى نوعين منها:

- الأراضي الشاغرة
- الأراضي المبنية

[1] بكاري بلخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2010 ، ص 176 .

[2] بكاري بلخير , تقييم مؤسسات الخدمات البترولية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة ورقلة ، الجزائر ،2003 ، ص ص 57-59

أ- الأراضي الشاغرة:

ترتبط قيمة هذا النوع من الأراضي بعدة معايير نذكر منها :

- طبيعة الأرض
- موقعها
- مساحتها
- المحيط المتواجدة فيه
- الملكية
- رخصة البناء

تقدير قيمتها يتم إما من خلال المكاتب المتخصصة , أو بقيام الخبير بإجراء تحريات لدى الوكالة العقارية المجاورة , أو عن طريق الاتصال بالموثقين .

ب- الأراضي المبنية:

يخضع هذا النوع من الأراضي إلى تطبيق تخفيض جزافي على قيمتها يقدر ب30% نتيجة تواجد مباني عليها.

- إعادة تقييم الأراضي:

في الحقيقة هناك عدة طرق مستعملة لتقييم الأراضي يمكن حصرها ضمن طريقتين رئيسيتين هما:

- التقييم المباشر: فحسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الأراضي عن طريق مقارنتها مع أرض تملك نفس الخصائص من حيث النوعية, المساحة, و الموقع...الخ، فالموقع يعتبر أهم عامل في تحديد قيمة الأرض من حيث ارتفاع او انخفاض السعر أما بالنسبة للأراضي خارج الاستغلال فتقيم بسعر السوق .

و يجب هنا التفرقة بين قيمة أرض مبنية وقيمة أرض غير مبنية وبحصولنا على سعر المتر مربع نقوم بضربه في المساحة.

فقيمة أرض غير مبنية تحسب بالعلاقة التالية:

قيمة أرض غير مبنية = سعر المتر مربع × المساحة

أما قيمة أرض مبنية فنحصل عليها من العلاقة التالية:

قيمة أرض مبنية = قيمة أرض غير مبنية – التخفيض المطبق

– **طريقة التقييم بالمنطقة**[1] : ونقصد به تقييم الأراضي على حسب العمق، ويخص تلك الأراضي التي لها واجهة صغيرة على الطريق ووسط ومؤخرة كبيرة، فتقيم الأراضي في هذه الحالة الواجهة بسعر السوق، أما وسط الأرض ومؤخرتها فتقيم بنسبة % 30 من سعر السوق المعطى للواجهة .ويلجا للتقييم على حسب المنطقة في حالة ما إذا كانت تضاريس الأرض صعبة وغير متساوية، مما يتطلب نفقات إضافية لتسوية سطحها، وهذا ما ينقص من قيمتها السوقية

2– المباني:

أما عن تقييم المباني فيكون بمعرفة مبالغ أسعار إعادة البناء اليوم في السوق،و الذي يطبق عليه تخفيض نظرا لقدمه ، ويرجع في الاعتماد على هذه الأسعار على أسعار مرجعية مصالح التعمير.

عمر المبنى: يتطلب تحديد العمر المحتمل للمبنى الذي يعتبر متغير بسبب ارتباطه بالطبيعة, بنوعية المواد المستخدمة, و القائمين بعملية البناء,مدة الحياة المقبولة عموما هي 100 سنة .

حالة الصيانة: أن لحالة الصيانة تأثير كبير على قيمة المبنى, ذلك أن الصيانة المهملة تعرف حتما اندثار للمبنى, أما الصيانة المجرات بانتظام تصحح جزئيا التدني الناتج عن عمر هذا المبنى

وبعد معرفة سعر إعادة البناء للمتر المربع الواحد نضربه في مساحة المبنى الذي نريد تقييمه ثم نخضع القيمة الجديدة لمعامل تصحيح القدم، بحيث يحسب هذا المعامل بضرب العمر المستهلك للمبنى (من سنة الحيازة إلى غاية سنة التقييم) في معامل الصيانة الذي يتراوح مابين الصيانة الجيدة ب 0.9 والصيانة الرديئة ب1.1 أي تقيم المباني وفق العلاقة الآتية:

معامل تصحيح القدم × مساحة المبنى × سعر إعادة البناء للمتر مربع الواحد

3– المعدات:[2]

عادة ما تتجاوز مدة الحياة الاقتصادية للمعدات مدة الحياة المحاسبية (الضريبية) و عليه يمكن ان تمتلك محاسبيا تماما و تبقى لها قيمة اقتصادية , وهذا ما يتطلب القيام بإعادة تقييمها كل فترة مع الأخذ في الحسبان مصاريف الصيانة المتعلقة بها و التي من المفروض أن تزيد من عمرها الاقتصادي , وعلى العموم تتحدد قيمة المعدات عن طريق إحدى الطرق الثلاثة:

أ– القيمة الاستعمالية :

تعتمد هذه الطريقة في تقييم المعدات من خلال قيمة معدات جديدة مماثلة لها مع تطبيق معدل يأخذ في الحسبان مدة الحياة المتبقية ، وتتحدد القيمة الاستعمالية من خلال العلاقة التالية :

[1] ب، م ، مفتشية أملاك الدولة ، إعادة تقييم التثبيتات ، ورقلة,2019/04/1 09:30،(مقابلة شخصية)

[2] يوسف رفيق, عبد العزيز قتال ,**إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي** , مجلة الافاق للدراسات المحاسبية العدد الثالث ,ص ص 78-79

القيمة المحاسبية الصافية VNC :

قيمة الاستعمال= القيمة الجديدة × المعامل / المعامل= $\frac{VNC}{VG}$

القيمة الإجمالية VG :

ب– القيمة عن طريق المقارنة :

أي تحديد القيمة من خلال القيمة السوقية لمعدات مماثلة ورغم أن هذه الطريقة صعبة للغاية من حيث صعوبة إيجاد نفس المميزات إلا أنها الأكثر موضوعية, وعليه يجب القيام بدراسة دقيقة وواقعية لتحديد قيمة المعدات.

ج– الطريقة غير المباشرة:

تقيم الآلات وفق هذه الطريقة انطلاقا من تكلفة الحيازة , مع الأخذ في الحسبان عمرها الافتراضي و تطور مؤشر السعر , وتحسب كما يلي :

قيمة الآلة = (1+ مؤشر السعر) × المدة المتبقية /المدة الإجمالية

كما يمكن استعمال طريقة إعادة التقييم بواسطة تحيين تكاليف الاستثمارات المنجزة في عدة سنوات باستخدام معدل إعادة التقييم و معدل القدم .

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول وصف وتحليل النتائج و مناقشتها بعدما تطرقنا لطرق وأدوات الدراسة المستخدمة، ولقد قمنا بتلخيص نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال أرقام وحسابات في جداول لتوضيح تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة على تلك التثبيتات العينية الواردة في ملحق استثمارات المؤسسة موضوع الدراسة وقمنا بتحليل المقابلات التي تطرقنا لها في المبحث الأول .

المطلب الأول:نتائج الدراسة الميدانية

الفرع الأول: عرض وتحليل المقابلات

أولا– تقديم المقابلات:

جاءت أسئلة المقابلات بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وقد تضمنت مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لإعادة تقييم الأصول المادية.

حيث اعتمدنا في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات، ميزتها ممارستنا لمهنة المحاسبة في مؤسسة اقتصادية ببلدية حاسي مسعود ، الأمر الذي ساعدنا في إمكانية الاتصال المباشر بالأفراد المعنية بالمقابلة ، مما جعلنا قريبين من واقع المؤسسات الاقتصادية ما خول لنا معرفة السبل والطرق الممكنة في اختيارها و الوصول إليها، كما استطعنا الوصول إلى طرح مشكلة الدراسة من خلال مقابلات شخصية أين استطاعنا الحصول على إجابات حول أسئلة المقابلة ، غير أننا واجهنا الكثير من الصعوبات التي وقفت عائق أمامنا في التعامل مع طبيعة إشكالية هذا البحث التي تدور حول" أهمية إعادة تقييم الأصول الثابتة في تقديم صورة صادقة عن المؤسسات الاقتصادية" وذلك لعدم تطبيق هذه المؤسسات لعملية إعادة التقييم ، ويرى الباحث أن سبب ذلك يعود إلى أن غالبية المؤسسات المبحوث فيها ليست لديها جهة تطالبها بالالتزام بمتطلبات الإفصاح عن قواعد التقييم من جهة، ومن جهة أخرى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال يتم بذهنية المخطط المحاسبي الوطني و إعداد القوائم المالية لأغراض جبائية بالدرجة الأولى.

وفيما يلي عرض الأشخاص الذين تم استجوابهم في المؤسسات الوطنية :

الجدول (2-1) يمثل الأشخاص المستجوبين في المؤسسات الوطنية (مجمع سوناطراك)

المؤسسة	الأشخاص المستجوبين
المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية NAFTAL	رئيس قسم المالية و المحاسبة
	رئيس مصلحة المالية و المحاسبة
المؤسسة الوطنية لتنقيب ENAFOR	رئيس قسم المالية و المحاسبة
	رئيس مصلحة المالية و المحاسبة
المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء GCB	رئيس قسم المالية و المحاسبة
	رئيس مصلحة المالية و المحاسبة
المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENSP	رئيس قسم المالية و المحاسبة
المؤسسة الوطنية لتنقيب قاعدة 24 فبراير SONATRACH	رئيس قسم المالية و المحاسبة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلات

ثانيا- عرض وتحليل مقابلات المؤسسات :

ومن خلال إجراءنا للمقابلات في عدة مؤسسات وطنية كانت لهم نفس الإجابات تقريبا فيما يخص **القيام والالتزام بإعادة تقييم التثبيتات المادية وفق الآليات المحددة في النظام المحاسبي المالي** فان جميع المؤسسات التي توجهنا إليها (ENSP,GCB,ENAFOR, NAFTAL ,SONATRACH) لا تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة وذالك لغياب السوق النشط حيث أرجع رئيس قسم المحاسبة والمالية للمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR ،السبب في ذالك إضافة إلى غياب السوق النشط هو بعض الصعوبات التي يمكن أن تواجهها في حالة اتخاذ قرار إعادة تقييم أصولها الثابتة بحكم أن هذه المؤسسات تمتلك آلات ذات طبيعة خاصة (آلات التنقيب على البترول) و بالتالي لا يوجد خبراء متخصصين في هذا النوع من المعدات .[1]

كما أضاف رئيس مصلحة المالية و المحاسبة للمؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء GCB بان مؤسستهم اعتمدت على طريقة أخرى في ظل غياب السوق النشط ألا وهي تأسيس لجان من طرف مجلس الإدارة و ذالك بعد طلب موافقة من المؤسسة الأم (سوناطراك) متكونة من أخصائيين وإطارات من داخل المؤسسة يقدمون اقتراحات وفقا لخبرتهم و بالرجوع إلى أسعار السوق غير الرسمية ,كما حدثنا عن سبب آخر يتحكم فيه مجلس الإدارة ، فان إعادة تقييم تثبيتات المؤسسة ينتج عنه فائض أو ناقص قيمة وبما أن فائض إعادة

[1] س، م ، المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR ،اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/04/14(مقابلة شخصية)

التقييم يسجل ضمن الأموال الخاصة أي يؤدي إلى الرفع في رأس المال أما ناقص القيمة سيؤدي إلى خفض رأس المال (يمس رأس المال الاجتماعي) و بالتالي يغير من نوع المؤسسة (Le statut de l'entreprise) مثلا في حالة ارتفاع في رأس المال الاجتماعي للمؤسسة ذات الشخص الوحيد EURL سوف تصبح شركة ذات أسهم SPA، الأمر الذي يتجنبه مجلس الإدارة [1].

أما رئيس مصلحة المحاسبة و المالية لمؤسسة سوناطراك فقد أرجع سبب عدم إعادة التقييم دائما إلى عدم وجود سوق مرجعية للأسباب السالفة الذكر انه نظرا لكبر حجم مؤسستهم فإنهم لا يستطيعون القيام بإعادة تقييم استثماراتهم، بل و حتى أنهم يجدون صعوبة في القيام بالجرد السنوي لهذه الاستثمارات ،[2] أرجع رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لكل من المؤسسة الوطنية للتنقيب ، المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية[3] و المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء أن السبب الرئيسي في جعل عملية إعادة تقييم أصول المؤسسة حرة واختيارية هو تبني النظام المحاسبي المالي الذي أعطى حرية الاختيار للمؤسسات في القيام بعملية إعادة التقييم من عدمها ، برغم أن هذا النظام هو من جاء بالقيمة العادلة .

كما كانت إجابة رئيس مصلحة المالية و المحاسبة للمؤسسة الوطنية للتنقيب [4]و رئيس مصلحة المالية و المحاسبة المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار[5] حول السؤال التالي: **هل كانت هناك حاجة لإعادة التقييم المنظمة وفق القانون سابقا قبل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟** أنهم طبقوا القانون بغض النظر إن كانت هناك حاجة لإعادة التقييم أم لا ، ولكن فرق إعادة التقييم المتحصل عليه كان معتبرا الأمر الذي يبين أنه كانت هناك حاجة لإعادة تقييم التثبيتات المادية لهذه المؤسسة وهذه الإجابة تنطبق على جميع المؤسسات التي قمنا بإجراء مقابلات لديهم، ماعدا مؤسسة سوناطراك التي لم تقم بإعادة تقييم تثبيتاتها المادية وارجع رئيس قسم المالية والمحاسبة و رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية[6] السبب في ذلك لحجمها الضخم .

كما يرى غالبية معدي القوائم المالية الذين توجهنا إليهم بخصوص **قدرت المؤسسات الوطنية على القيام بإعادة التقييم وفق الآليات الاقتصادية الوطنية (السوق المالي ، خبراء التقييم ....) الموجودة في البيئة الاقتصادية.** أن هذه المؤسسات تجد صعوبة كبيرة في هذا الجانب، فغياب السوق النشط في البيئة الجزائرية يصعب عليهم مهمة القيام بهذه العملية ، أما الاعتماد على الخبراء راجع لطبيعة نشاط المؤسسة فالمؤسسات التي تنشط في القطاع البترولي تجد صعوبة كذالك في إيجاد خبراء مؤهلين لإعادة تقييم معداتها ذات الطبيعة الخاصة ، كما أخبرنا رئيس قسم المالية و المحاسبة لمؤسسة سوناطراك أن القيمة العادلة يجب أن تحدد من قبل مقيمين خارجيين مؤهلين

[1] س، ع، المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء GCB، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/05/04 (مقابلة شخصية)

[2] م،ج ، مؤسسة سوناطراك فرع التنقيب، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/05/30 (مقابلة شخصية)

[3] ع ، ب ،المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية ، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/04/07(مقابلة شخصية)

[4] ك، ج المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR ، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/04/14(مقابلة شخصية)

[5] ب, س، المؤسسة الوطنية لأشغال الآبا رENSP ، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/05/19(مقابلة شخصية)

[6] ط ، أ، مؤسسة سوناطراك فرع التنقيب، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/06/02 (مقابلة شخصية)

مهنيا ، وان لا يترك هذا التقييم لإدارة المؤسسة وذلك لضمان الحياد و الشفافية و لإضفاء المزيد من الثقة على الأرقام التي تظهر في الميزانية.

و كذلك تم إخبارنا أن هذه المؤسسات تتعمد عدم إعادة التقييم وذلك بسبب ما تفرضه التشريعات الجبائية من ضرائب على فائض إعادة التقييم في هذا المجال كون أن محاسبة هذه المؤسسات لم تكن تظهر حقيقة مركزها المالي خاصة فيما يتعلق ببنود التثبيتات المادية في ظل المخطط المحاسبي الوطني و بالتالي تطبيق النظام المحاسبي المالي سيخلق فائض معتبر في مجال تقييم هذه الأصول ما تعتبره المؤسسات عبء إضافي على نتيجتها المالية.

الفرع الثاني : إعادة تقييم التثبيتات المادية لمؤسسة نافطال لمركز الزيوت و العجلات 230C LP.

أولا – إعادة تقييم تثبيتات المؤسسة وفق المخطط المحاسبي الوطني :

قامت مؤسسة نفطال بإعادة تقييم أصولها المادية في ظل المخطط المحاسبي الوطني PCN وذالك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 103/90 سنة 1990 و خلال سنة 1993 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 250/93 و كذلك خلال سنة 1996 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 366/96 وكانت هذه العملية منظمة وفق القانون السبب الذي أدى بالمؤسسة محل الدراسة لإعادة تقييم أصولها وكان من خلال إصدار معاملات في الجريدة الرسمية، وسوف نتطرق إلى كيفية حساب فرق إعادة التقييم وفق هذه المعاملات ، أما عن أخر عملية إعادة تقييم قامت بها المؤسسة كانت سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-210 والتي اعتمدت فيها على خبير وفق ماجاء به القانون، وقامت المؤسسة بتجنيد.

– كيفية حساب فرق إعادة التقييم :

أ= قيمة التثبيت (تكلفة الحيازة)× معامل إعادة التقييم (الموافق لسنة الحيازة)

ب= مجموع (الاهتلاكات المطبقة × معامل اعادة التقييم الموافق لها)

ج= أ- تكلفة حيازة التثبيت

د= ب- الاهتلاكات المطبقة (قبل اعادة التقييم)

فرق إعادة التقييم : ج – د

– عند إجراء عملية إعادة تقييم ثانية تطبق المعاملات على آخر قيمة تم إعادة تقييمها . [1]

ثانيا – إعادة التقييم تثبيتات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي :

1– إعادة تقييم الأراضي و المباني:

تمت عملية إعادة تقييم الأراضي و المباني بالاعتماد على الأسعار المقدمة من مديرية الضرائب و مفتشية أملاك الدولة لولاية ورقلة و بالاستعانة بخبير في العقارات ، حيث حدد سعر السوق للأراضي مابين 7000دج –

[1] بكاري بلخير, مطبوعة في المحاسبة المعمقة, الجزء الثاني, جامعة قاصدي مرباح ورقلة,2013 ص 8.

12000 دج للمتر مربع الواحد أما المباني فمابين 30000دج – 40000دج ، و قدرت المباني الجاهزة ب 37000 دج و معامل الصيانة محصور مابين 0.9-1.1 (0.9 في الحالة الجيدة -1.1 في الحالة الجد سيئة) و هذا بالنسبة لأسعار مفتشية أملاك الدولة [1]أما المديرية العامة للضرائب فكان تقديرها لأسعار الأراضي يتراوح مابين 12360- 14214 أما المباني فمابين 23854- 27432 و تصنف كلاهما وفق البلدية و المنطقة المتواجدة فيها (وسط المدينة ، المناطق الطرفية ، المناطق البعيدة) ويتم تصنيف المباني داخل كل منطقة إلى : مباني فردية ، مباني جماعية و شبه جماعية ، المباني التجارية والمهنية و كذالك بمراعاة حالة المبنى و طبيعة النشاط الممارس فيه (سكني، صناعي ، تجاري...) [2]ومن خلال المعطيات المتوفرة لدينا و بالاستعانة بخبير عقارات حددنا القيمة السوقية للأراضي بمبلغ 12000للمتر المربع الواحد أما المباني لدينا 8 مكونات يحدد سعرها حسب النوع و الحالة وهي ملخصة في الجدول التالي :(ملحق 2)

.

الجدول رقم (2-2) يوضح مباني مركز الزيوت و العجلات LP 30C و مساحتها

المكونات	المساحة/المحيط
خزان مائي(BACHE A EAU)	200م^2
مستودعان للتخزين مبنيين بواسطة الخرسانة, و مغطيان بغطاء الحديدي (Sharpen mitalique)	1800م^2
مساحة مهيئة بالخرسانة المسلحة (Extension platforme)	150م^2
جناح إداري يتكون من عدة مكاتب إدارية ويعد من البناءات الجاهزة في حالة جد سيئة بدون تهيئة أو ترميم (Bloc ADM)	321 م^2
قاعة أرشيف مبنية و مغطات بالخرسانة (Salle d'archive)	180م^2
حمام (Sanitaire)	30 م^2
مركز الحراسة (poste de garde)	12م^2
جدار الإحاطة (Mur de clôture)	858.46 م

المصدر: من إعداد الباحثة بالاستناد على ملحق الجرد المحاسبي لمركز الزيوت و العجلات.

[1] ب ، م ،مفتشية أملاك الدولة،اعادة تقييم الاراضي و المباني ،ورقلة، 2019/04/01 (مقابلة شفوية)

[2] ام، أ، مديرية الضرائب ، إعادة تقييم الاراضي و المباني ،ورقلة ،2019/04/28 (مقابلة شفهية)

– القيام بعملية إعادة التقييم الأرض و المباني:

إن هذا المركز يقوم بتخزين وبيع الزيوت و إطارات العجلات بمساحة إجمالية تقدر ب 45727.08 م^2 يتضمن عدة مكونات ، بالاستناد إلى سعر السوق المحدد و المساحة المتحصل عليها من مخطط بناء المؤسسة قمنا باعادة تقييم الأرضية وجميع المكونات و هي موضحة أدناه (ملحق3)

– الأرض: حدد سعر المتر المربع ب 12000 لأنها تقع في المناطق الطرفية لبلدية حاسي مسعود

45727.08 م^2 ×12000دج= 548724960 دج

– الخزان المائي :

200م^2 ×28000دج= 5600000 دج

– المستودعان:

1800 م^2×2× 25000دج= 90000000 دج

– الجناح الإداري: قدر مبلغ المتر مربع ب 12000 دج وذلك لتطبيق تخفيض نظرا لحالته السيئة

321 م^2×12000دج= 3852000دج

– مساحة مهيئة بالخرسانة :

150م^2 ×7000 دج = 1050000دج

– الحمام: قدر بمبلغ 38000 دج لأنها مهيأة بالخزف فالمتر المربع يكون مرتفع

30م^2 ×38000 دج= 1140000دج

– قاعة الأرشيف :

180م^2 ×32000 دج = 5760000 دج

– مركز الحراسة:

15م^2× 42000 =504000دج

– جدار الإحاطة :

858.46م × 95000دج= 81553700دج

المجموع:

الأرض : 548724960دج

المباني : 189459700دج

المبلغ الإجمالي: **738184660 دج** [1]

[1] اعادة تقييم الاراضي و المباني ، ورقلة 2019/05/06 (مقابلة شفوية)SAE ب، س ، الشركة الجزائرية للخبرة و المراقبة التقنية

- و من خلال الجدول التالي سوف نوضح الفرق بين القيم المسجلة في ميزانية المؤسسة (التكلفة التاريخية) و القيمة العادلة: (ملحق4)

الجدول رقم : (2-3) فرق إعادة التقييم الأرضية و المباني لمركز الزيوت و العجلات LP 30C

العناصر	التكلفة التاريخية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة العادلة	فرق إعادة التقييم
Bâche a eau خزان مائي(	4072000.	4072000	00	5600000.00	5600000
مستودعان للتخزين مبنيين بواسطة الخرسانة, و مغطيان بغطاء الحديدي (Sharpen mitalique)	5030390.00	813757	4216633	90000000.00	85783367
مساحة مهيئة بالخرسانة المسلحة (Extension platforme)	107357	107357	00	1050000.00	1050000
جناح إداري يتكون من عدة مكاتب إدارية ويعد من البناءات الجاهزة (Bloc ADM)	5624750	796839	4827911	3852000.00	-975911
قاعة أرشيف مبنية و مغطات بالخسران(d'archive Salle)	323119.67	193863.93	129255.74	5760000.00دج	5630744,26
حمام (Sanitaire)	250260.59	168336.68	81923.91	1140000.00دج	1058076,09
مركز الحراسة(poste de garde)	3716095.00	185804.00	3530291	504000.00	-3026291
جدار الإحاطةMur de clôture	13489000	1980941	11508059	81553700دج	70045641
مجموع المباني	**32612972,3**	**8318898,6**	**24294073,7**	**189459700**	**165165626**

الأرضية	6639226.00	00	6639226.00	548724960.00	542085734
المبلغ الإجمالي	**39252198,3**	**8318898.6**	**30933299.7**	**738184660**	**707251360**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على ملحق الجرد المحاسبي لمركز الزيوت و العجلات

2 – إعادة تقييم معدات المؤسسة :

بغرض إعادة تقييم معدات المؤسسة توجهنا إلى خبير في المعدات على مستوى الشركة الجزائرية للتامين (2a) الذي وضح لنا عملية تقييم و إعادة تقييم المعدات فاخبرنا انه خلال الخمس سنوات الأولى يطلق عليها عملية تقييم والتي يطبق فيها معامل القدم الذي يقدر ب 5% بالنسبة للمركبات الخفيفة (السيارات) و 10% بالنسبة للمركبات الثقيلة (الشاحنات، الآلات...) وهذا من اجل التحصل على القيمة الحقيقية ويطبق هذا المعامل بعد 6 أشهر من تاريخ الحيازة إلى غاية 25 سنة ، أما عن إعادة التقييم فتطبق من السنة السادسة بحيث يقوم الخبير بالرجوع إلى أسعار السوق غير الرسمية ويقوم بمقارنة المعدات المراد تقييمها بمعدات مماثلة لها بالاعتماد على أربعة عناصر: أول عنصر يجب أن تكون من العلامات التجارية الشائعة في السوق الجزائرية (رونو، هينو ،مانو...الخ) و يلاحظ كذلك حالة المركبة ، سنة حيازتها و المسافة المقطوعة إلا أن هذه الطريقة صعبة للغاية من حيث صعوبة إيجاد نفس المميزات ولذالك توجهنا إلى الشركة الجزائرية للخبرة و المراقبة التقنية للسيارات SAE بحيث أن طريقتها في إعادة تقييم المعدات لاتختلف كثيرا عن سابقتها ولكن هناك اختلاف في معاملات القدم وهي موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (2–4) يوضح معامل القدم للمعدات

السنوات	1سنة	2–3 سنوات	3–5 سنوات	5–8 سنوات	أكثر من 8 سنوات
معامل القدم	%5	%10	%15	%20	%25

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على وثائق الشركة الجزائرية للخبرة و المراقبة التقنية للسيارات SAE

قمنا بتطبيق هذه المعاملات على معدات المؤسسة موضوع الدراسة (مركز الزيوت و العجلات) وذالك بعد استبعاد البعض منها والتي وجدنا أنها مسجلة محاسبيا وغير متواجدة ماديا و الجدول التالي يوضح لنا فرق اعادة التقييم المتحصل عليه بعد القيام بعملية إعادة التقييم : (ملحق 4).

الجدول رقم : (2–5) فرق إعادة التقييم الأرضية و المباني لمركز الزيوت و العجلات LP 30C

المعدات	تاريخ الحيازة	التكلفة التاريخية	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة العادلة	فرق إعادة التقييم
شاحنة Camion	23/07/2015	4865256.41	4155739	709517.41	4621993.58	3912476,17
سيارة	30/05/2013	1447500.00	1447500.00	00	1158000	1158000

						Véhicules légers
2185774.77	2185774.77	000	2914366.36	2914366.36	01/01/2006	عربة الرفع Chariot élévateur
2185774.77	2185774.77	00	2914366.36	2914366.36	01/01/2006	عربة الرفع Chariot élévateur
5061750	5061750	00	6749000.00	6749000.00	20/09/2008	شاحنة بمقطورة semi remorque
5061750	5061750	00	6749000.00	6749000.00	20/09/2008	شاحنة بمقطورة semi remorque
896411.22	896411.22	00	1195214.96	1195214.96	05/10/2005	سيارة Véhicules légers
1950000.00	1950000.00	00	2600000.00	2600000.00	30/10/2006	شاحنة Camion
3012820.52	3012820.52	00	4017094.02	4017094.02	21/07/2007	شاحنة بمقطورة semi remorque
3012820.52	3012820.52	00	4017094.02	4017094.02	21/07/2007	شاحنة بمقطورة semi remorque
3012820.52	3012820.52	00	4017094.02	4017094.02	21/07/2007	شاحنة بمقطورة semi remorque
2273749.12	2273749.12	00	3031665.50	3031665.50	15/03/2007	شاحنة بمقطورة semi remorque
2273749.12	2273749.12	00	3031665.50	3031665.50	15/03/2007	شاحنة بمقطورة semi remorque
2273749.12	2273749.12	00	3031665.50	3031665.50	15/03/2007	شاحنة بمقطورة semi remorque
11863023.94	11863023.94	00	14828779.93	14828779.93	09/12/2013	شاحنة ناقلة وقود camion citerne carburant
1918125.00	1918125.00	00	2557500.00	2557500.00	31/12/2003	شاحنة

Camion						
سيارة Véhicules légers	15/12/2003	1106000.00	1106000.00	00	829500.00	829500.00
Tracteur routierجرار	17/02/2014	8799514.72	8506193.00	293321.72	7479587.51	7186265,79
شاحنة Camion	10/06/2015	2863504.27	2565222.00	298282.27	2433978.62	2135696,35
شاحنة Camion	23/07/2015	4865256.41	4155739.00	709517.41	4135467.94	3425950,53
المبلغ الإجمالي		85601537,98	**83590899,17**	2010638,8	**67640846,27**	**65630207,5**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على ملحق الجرد المحاسبي لمركز الزيوت و العجلات

ولقد قمنا في هذا الجدول بوضع المبالغ المعطاة لنا في ملحق تثبيتات واهتلاكات المؤسسة لسنة 2018 ، ونوضح هنا انه لم توضع كامل حسابات التثبيتات للمؤسسة ، فقد تم استبعاد تلك التثبيتات ضعيفة القيمة السوقية ، مثل (التجهيزات المكتبية، ومعدات إعلام آلي) .

الجدول رقم : (2–6) فرق إعادة التقييم الإجمالي للتثبيتات المادية لمركز LP 30C

العناصر	التكلفة التاريخية	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة العادلة	فرق إعادة التقييم
الأرض	6639226.00	00	6639226.00	548 724 960	542085734.00
المباني	32612972.3	8318898.6	24294073.7	189459700	165165626
المعدات	85601537,98	83590899.17	2010638,8	67640846.27	65630207,5
المجموع	**124853736.28**	**91909797,77**	**32943938.51**	**805825506,27**	**772881567,5**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة

كما يمكن حساب فرق إعادة التقييم عن طريق حساب معامل إعادة التقييم وهو معامل الضرب بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة العادلة ثم ضربه في القيمة الأصلية و في الاهتلاك ومنه نتحصل القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم وسوف نوضحها فيما يلي :

كيفية حساب فرق اعادة التقييم وفق المعامل :[1]

أ= قيمة التثبيت (تكلفة الحيازة) ×معامل اعادة التقييم (الموافق لسنة الحيازة)

ب= مجموع (الاهتلاكات المطبقة × معامل اعادة التقييم الموافق لها)

[1] بكاري بلخير، مرجع سبق ذكره ، ص 149.

ج= أ- تكلفة حيازة التثبيت

د= ب- الاهتلاكات المطبقة (قبل اعادة التقييم)

فرق اعادة التقييم = ج- د

- حساب معامل اعادة التقييم :

24.46050905617721 = 32943938.51 / 805825506.27

معامل إعادة التقييم = **24.46**

الجدول رقم : (2-7) فرق إعادة التقييم الإجمالي للتثبيتات المادية لمركز LP 30C

المعطيات	المبالغ قبل إعادة التقييم	المبالغ بعد إعادة التقييم	فرق إعادة التقييم
التكلفة التاريخية	124853736,28	3053985946.97	2929132210.69
مجمع الاهتلاكات	91909797,77	2248160440.70	2156250642.93
القيمة المحاسبية الصافية	32943938.51	805825506,27	
فارق إعادة التقييم			**772881567,5**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة

في هذا الجدول تم تقييم التثبيتات المادية للمؤسسة وفق أداتي القياس ، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة معا. علما أن التكلفة التاريخية هي المعتمدة في التقييم الأولي و اللاحق لدى المؤسسة، أما القيمة العادلة فهي القيمة السوقية التي تم الإشارة لها فيما سبق.

ونلاحظ من خلال الجدول فرق إعادة التقييم بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة العادلة.

الجدول رقم : (2-8) أثر إعادة التقييم على الميزانية خلال سنة 2018

الأصول		الخصوم	
التثبيتات المادية	772881567,5 (+)		772881567,5 (+)

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة

أما خلال السنوات اللاحقة لسنة إعادة التقييم يتاثر جانب الأصول بالنقصان بمقدار الفارق بين قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم و قسط الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم ، مما يؤدي الى نقصان في جانب الخصوم (نتيجة الدورة) بنفس المقدار .

2156203855.68 = 91909797.77-2248113653.45

الجدول رقم : (2–9) أثر إعادة التقييم على الميزانية خلال السنوات الاحقة لسنة إعادة التقييم.

الأصول		الخصوم	
التثبيتات المادية	2156203855.68 (-)	الأموال الخاصة نتيجة الدورة	2156203855.68 (-)

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة

–تاثير عملية اعادة التقييم على الميزانية وجدول حسابات النتائج:

- بالنسبة للميزانية : فإن إجمالي الأصول يرتفع بمقدار الزيادة في قيمة التثبيتات المادية وأيضا إجمالي الخصوم يرتفع بمقدار فرق إعادة التقييم الذي يدرج ضمن الحساب 105 وهو ناتج الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت وقيمته العادلة.
- أما بالنسبة لجدول حسابات النتائج فالتأثير يتعلق بأقساط اهتلاك التثبيتات المادية التي خضعت لعملية إعادة التقييم ذلك أن قسط الاهتلاك في هذه الحالة يرتفع مقارنة بقسط الاهتلاك قبل إعادة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج المتوصل إليها

الفرع الأول: مناقشة نتائج المقابلات

تبين لنا من نتائج هذه الدراسة الميدانية بعد تحليل أسئلة المقابلة إلى ما يلي:

من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الناشطة في القطاع البترولي (ENAFOR- SONATRACH- NAFTAL- ENSP- GCB-) تبين بأن جميع المؤسسات المبحوثة غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والمتعلقة بالأصول الثابتة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، حيث بينت ردود الإطارات المالية من خلال المقابلات التي أجريناها بأن البيئة الحالية للمؤسسات غير مستجيبة لتشريعات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي .

فإن التقييم الأولي لممتلكات هذه المؤسسات تكون على أساس التكلفة التاريخية، التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة ولحظة دخولها للمؤسسة، وكذلك التقييم اللاحق يكون على أساس التكلفة التاريخية بالرغم

من وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية المسجلة على أساس التكلفة التاريخية وهذا ما يبين مدى مساهمة إعادة تقييم الأصول الثابتة بقيمتها العادلة في التأثير على مصداقية المعلومات المالية.

كما توضح لنا أن هناك اتفاق بين عينة المؤسسات المبحوثة على عدم الالتزام بإعادة تقييم تثبيتاتها المادية بل تعتمد على التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي رغم آثارها السلبية ، ويرجع ذلك إلى عدم الاطلاع و الإلمام الكافي من قبل هذه الشركات بمتطلبات النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أن هناك العديد من الصعوبات التي تحد من التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق عملية إعادة التقييم ويمكن ذكرها فيما يلي :

- غياب السوق النشط (سوق مرجعية) .
- نقص في الخبراء المؤهلين في القطاعات ذات الخصوصية (القطاع البترولي) .
- عدم وجود جهة رسمية أو قانون يلزم المؤسسات بتطبيق إعادة تقييم تثبيتاتها المادية .
- عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة فاحتمال انخفاض رأس المال بعد القيام بإعادة التقييم قد يؤدي إلى خسارة المؤسسة لسمعتها و مكانتها بين المؤسسات ، أما في حالة الرفع في رأس مالها سيؤثر على الاقتطاع الضريبي التي تكون المؤسسة ملزمة بدفعه من القيمة المعدلة بدلا من القيمة التي كانت تمثل وعاء ضريبي قبل إعادة التقييم .
- عدم اهتمام إدارة المؤسسة بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF الأمر الذي يتطلب عقد دورات تدريبية لجميع إطارات الإدارات المالية للشركات والمؤسسات الاقتصادية الملزمة بتطبيق احكام القانون رقم 07 – 156 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وتزويدهم بنشرات وتوجيهات تفصيلية لما يحتويه هذا النظام من قواعد إعادة التقييم المحاسبي وكذا المبادئ والمفاهيم المتعلقة بالمعالجات المحاسبية وكيفية تطبيقها من خلال وجود مستشارين وخبراء ماليين مؤهلين في هذا المجال.
- قصور دور الهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة و التدقيق (محافظي حسابات ،خبراء محاسبين ، مراجع خارجي ، داخلي ...) في حث المؤسسات على القيام بإعادة التقييم .

أوضحت كذالك نتائج المقابلات أن غالبية المؤسسات ترى أن هناك العديد من المحددات التي كانت تعيق عملية إعادة التقييم المنظمة وفق القانون وأهمها ضيق الآجال المحددة لانجازها ، ارتفاع تكلفة العملية و عدم توضيح كل تفاصيل المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم و خاصة مع غياب النصوص التطبيقية المتعلقة بذلك التي كان يجب أن ترافق إصدار هذا المرسوم .

استنتجنا من المقابلات التي أجريناها عدم وجود رغبة في إعادة تقييم التثبيتات المادية من طرف المؤسسات الوطنية ونلاحظ أن هذه النتيجة تشير إلى وجود مقاومة من قطاع واسع نحو استخدام أساس القيمة العادلة ، و أساس التكلفة التاريخية لا يزال له الأفضلية في تقييم الأصول الثابتة في مرحلة بعد الاقتناء حتى وان اختلفت هذه

القيمة بصورة جوهرية عن تكلفة اقتنائها لذلك نعتقد بوجود الحاجة إلى عمل جهود فعالة للتعريف بأهمية إعادة تقييم الأصول الثابتة و دوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذالك للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

الفرع الثاني: مناقشة نتائج دراسة حالة مؤسسة نافطال (مركز الزيوت والعجلات LP 230C):

بعدما تم وصف نتائج الدراسة المحملة في معالج البيانات Excel نناقش ونفسر النتائج المتوصل إليها، حيث نجد أن إجمالي قيمة الأصول الثابتة منذ بداية عمل هذا المركز حتى تاريخ 2018/12/31 بلغ 124853736.2دج وبعد خصم قيمة الاهتلاكات البالغ قدرها 91909797.77دج أصبحت القيمة الدفترية للأصول الثابتة 32732758.8 دج وعندما تمت إعادة التقييم وفق القيمة العادلة تم تقييمها بمبلغ 805825506.27 دج حيث كان أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة من القيمة الدفترية يبلغ 772881567.50دج وهو مبلغ معتبر وله أثر كبير على قيمة الأصول وهذا راجع إلى أن المؤسسة لم تقم بإعادة تقييم تثبيتاتها المادية منذ أكثر من عشر سنوات فآخر عملية إعادة تقييم كانت في سنة 2007 بموجب القانون ، خاصة وأن التضخم يؤثر على صحة ومصداقية القوائم المالية من خلال وجود معلومات مضللة في هذه القوائم.

كما تبين لنا من الجداول أعلاه أن جميع فئات الأصول الثابتة تمت إعادة تقييمها بالزيادة فقيمة العقارات في تزايد مستمر وهذا راجع للتضخم الذي تشهده الجزائر منذ سنوات عديدة أما اغلب آلات و معدات الشركة فقد اهتلكت محاسبيا إلا انه في الواقع لا تزال تستعمل، ولذا من الضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة وفق القيمة العادلة، لان ذلك يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ،كما تتميز متطلبات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة التثبيت لجعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية .

كما أظهرت نتائج تحليل بيانات الدراسة التي قمنا بها بأن الممارسات المحاسبية الفعلية للمؤسسة الخاضعة للدراسة المتعلقة بإعادة تقييم الأصول الثابتة لا تتفق في بعض الجوانب مع النظام المحاسبي المالي وهذا بسبب المعيقات التي تم ذكرها في الفرع الأول .

كما توصلنا من خلال إعادة تقييمنا لهذا المركز إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتلاءم مع كثير من الأصول وخاصة التي تتمتع بتكنولوجيا عالية نظرا لانخفاض قيمتها بشكل سريع كما أن القيمة العادلة تعطي صورة أقرب للواقع كونها تعكس آخر أسعار السوق ، كما يساهم الاعتماد عليها في الوصول إلى مؤشرات مالية أكثر صحة ودقة مما يساعد على اتخاذ قرارات رشيدة وذات جدوى .

كما توضح لنا أن للتضخم آثار وخيمة على المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية (خاصة في ظل طريقة التكلفة التاريخية) حيث تفقد القوائم المالية مدلولها وتصبح لا تعبر عن الوجه الحقيقي للمؤسسة.

و من خلال ما جاء في الجريدة الرسمية العدد 19 من خلال القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 و الذي يحدد قواعد التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أنه ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية ، في حين يعتمد حسب بعض الشروط الذي يحددها هذا التنظيم الى مراجعة تجرى على ذالك التقييم بالستناد الى : القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) ، قيمة الانجاز، القيمة المحينة(أو قيمة المنفعة) ، كما أنه جاء بنظرة مختلفة عن سابقيه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي و الإقتصاي بدل من الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى.

و يسجل فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من الحساب 105 "فارق إعادة التقييم" وقد جاء في النظام المحاسبي المالي "يسجل في الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم ، إن النظام المحاسبي المالي لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105 و الذي يمكن وعلى غرار المخطط المحاسبي الوطني توزيعه إلى الحسابات التالية :

1050 ح/فارق إعادة تقييم معفى من الضريبة (و يقابل الحساب 150 في المخطط المحاسبي الوطني) وهذا الحساب لا يستخدم حاليا نظرا لان عمليات إعادة التقييم هي حرة ، وفوائضها خاضعة للضريبة .

1051 ح/ فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة (أي الحساب 151 في المخطط المحاسبي الوطني) .

خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية للنموذج المقترح لتقييم التثبيتات المادية وفق القيمة العادلة في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية NAFTAL بالإضافة إلى مقابلات مع رؤساء أقسام المالية والمحاسبة لعدة مؤسسات وطنية ، ولقد لاحظنا أن جميع هذه المؤسسات بما فيها المؤسسة التي أجريت عليها عملية إعادة التقييم لا تقوم بعملية إعادة التقييم رغم تبنيها للنظام المحاسبي المالي حيث كانت آخر عملية إعادة تقييم قامت بها أغلب هذه المؤسسات سنة 2007 وهذا ما أثر على قوائمها المالية بحيث أنها لم تعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة .

وعند إعادة تقييمنا لبعض الاستثمارات المهمة لمؤسسة نفطال في سنة 2018 ، وجدنا أن اغلب أصولها الثابتة قد اهتلكت محاسبيا و لازالت تستغل بالمؤسسة ، لذلك قمنا في هذه الدراسة بإعادة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة بالقيمة العادلة .

خاتـــمة

يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية كأداة تعمل على توفير معلومة مالية موثوق فيها وفق التي أتى بها ، بحيث يعتمد على تقييم التثبيتات المادية أولا بتكلفتها التاريخية منقوص منها الاهتلاكات وانخفاض القيمة، ومن ثم التقييم اللاحق الذي يعتمد بصفة أساسية على التقييم بالقيمة العادلة، و تعتبر عملية إعادة تقييم التثبيتات المادية من الطرق الحديثة في التقييم المحاسبي نظرا لأهميتها في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة بكل شفافية ، وينص النظام المحاسبي المالي أن فروق إعادة التقييم تعتبر ضمن الأموال الخاصة في الحساب 105 فارق إعادة التقييم .

غير أن تطبيق هذا النظام صعبا للغاية بسبب عدم وجود أرضية جزائرية جاهزة لاستيعابه ، خاصة أنه بني على أُسس لايزال الاقتصاد الجزائري يفتقر إليها، كعدم وجود أسواق تجارية ومالية نشطة تعكس ظروف القيمة العادلة لأصول المؤسسة ، وهذا ما لمسناه من خلال مقابلة مسؤولي المالية والمحاسبة الذين كانوا معنيين بالدرجة الأولى بتجسيد المبادئ والقواعد وكذا المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على واقع مؤسساتهم من جهة، وكذا بشهادة الكثير من الخبراء في الميدان المحاسبي والمالي من جهة أخرى، فإذا ما نظرنا إلى واقع البيئة الاقتصادية الحالية التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نجدها لا تتوفر مثلا على مراكز خبرة كافية متخصصة في مجال إعادة تقييم التثبيتات المادية ولا وجود سوق نشط لإعطاء القيم العادلة لهذه التثبيتات ، فلا زالت المؤسسات يسود محاسبتها منهج التكلفة التاريخية من خلال التزامها بالقيم التاريخية في تسجيلاتها المحاسبية، وبالتالي فإن غالبية هذه المؤسسات لا تعيد تقييم أصولها حسب القيمة العادلة السوقية وفق طريقة إعادة التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي .

إن التكلفة التاريخية قد أثبتت عدم قدرتها على عكس الواقع الحالي للمؤسسة ، و ذلك من خلال قيامنا في هذه الدراسة بتطبيق نموذج القيمة العادلة على تثبيتات المادية للمؤسسة، وانطلاقا من ذلك حاولنا تسليط الضوء على تقييم بعض استثمارات المؤسسة (الأصول الثابتة االمادية) باستخدام أدوات القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، لنخلص في الأخير إلى نتائج اختبار الفرضيات ، والى جملة نتائج وتوصيات وآفاق للبحث.

نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم التعرض له في سياق البحث بدء بالفصل الأول الذي تم التطرق فيه إلى الإطار النظري للتثبيتات المادية وإعادة تقييمها المحاسبي، ثم الفصل الثاني الذي تضمن الدراسة الميدانية لإعادة تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى مقابلات مع مجموعة من المؤسسات و يمكن التأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث كما يلي:

لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الوطنية بتطبيق قواعد إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي .

- ترجع أهمية ترك الحرية للمؤسسات الاقتصادية الوطنية في إعادة تقييم الأصول الثابتة بعد ما كانت منظمة وفق القانون الى تبني النظام المحاسبي المالي .
- **بخصوص اختبار الفرضية الأولى** التي تنص على أن المؤسسات الاقتصادية الوطنية لا تلتزم بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي التي أتى بها النظام المحاسبي المالي و المستمدة أساسا من معايير المحاسبة الدولية فقد تم تأكيدها، هذا يعني أن محاسبة هذه المؤسسات مازالت تعتمد على الأسعار والقيم التاريخية في إظهار بنود عناصر قوائمها المالية، وليس هناك متابعة لاختبار تدني تثبيتاتها مما قد يدل على صعوبة إعادة التقييم وإجراءاته في الوقت الحالي لدى المؤسسات الاقتصادية، ما يتوجب العمل على توفير بيئة محاسبية تتعاطى مع جودة المعلومة المحاسبية و ضرورة تبسيط مفهوم إعادة التقييم وإجراءاته حتى يكون أكثر قابلية للاستيعاب في واقع الحياة الاقتصادية، ومحاولة تفعيل الآليات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في الممارسة المحاسبية لدى المتعاملين الاقتصاديين فيما يتعلق بقواعد التقييم المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .
- **فيما يخص الفرضية الثانية:** والتي تنص على أن المؤسسات الوطنية قادرة على القيام بإعادة التقييم وفق الآليات الاقتصادية الوطنية الموجودة في البيئة الاقتصادية بسبب مجموعة من العوامل والخصائص التي تميز البيئة الوطنية لم تتحقق فهذه المؤسسات غير قادرة على القيام بإعادة تقييم تثبيتاتها فهي تواجه صعوبات كثيرة أهمها عدم توفر سوق مرجعية وخبراء مؤهلين في جميع المجالات بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة هذه العملية وصعوبة القيام بها خاصة في المؤسسات الكبيرة التي لديها فروع على كامل التراب الوطني والتي تجد صعوبة حتى في عملية الجرد هذه التثبيتات .
- **أما بخصوص اختبار الفرضية الثالثة** : فنؤكد صحتها فان المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية بحاجة ماسة إلى إعادة تقييم أصولها الثابتة لان التكلفة التاريخية برغم من إنها تمثل التكلفة الفعلية المدفوعة وقت الاقتناء و أن الإثبات المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية يستند لعمليات وقعت فعلا وليست افتراضية كما أن الاعتراف المحاسبي وفق هذه الطريقة يستند إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية إلا أنها تفتقر للمصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق فهي تقدم معلومات غير معبرة عن الواقع و قوائم مالية مضللة لمستخدميها أما القيمة العادلة فهي تعطي صورة ذات مصداقية كونها أقرب للواقع ،كما تمكننا من استبعاد أثر التضخم وما يسببه من تشويه في القوائم المالية بحيث تصبح هذه القوائم أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات و الرقابة عليها .

عرض نتائج الدراسة :

حاولنا من خلال هذا البحث تسليط الضوء على واقع تقييم التثبيتات في الجزائر وفق القيمة العادلة و معيقات هذه العملية توصلنا الى النتائج التالية:

- هناك وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية المسجلة على أساس التكلفة التاريخية وهذا ما يبين مدى مساهمة إعادة تقييم الأصول الثابتة بقيمتها العادلة في التأثير على مصداقية المعلومات المالية.
- أن جميع المؤسسات المبحوثة غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، حيث بينت ردود الإطارات المالية من خلال المقابلات التي أجريناها بأن البيئة الحالية للمؤسسات غير مستجيبة لتشريعات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي .
- إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتلاءم مع كثير من الأصول وخاصة التي تتمتع بتكنولوجيا عالية نظرا لانخفاض قيمتها بشكل سريع كما أن القيمة العادلة تعطي صورة أقرب للواقع كونها تعكس آخر أسعار السوق ، كما يساهم الاعتماد عليها في الوصول إلى مؤشرات مالية أكثر صحة ودقة مما يساعد على اتخاذ قرارات رشيدة وذات جدوى .
- تعتبر عملية تحديد القيمة العادلة لتثبيتات المادية في ظل عدم توفر السوق النشط عملية جد معقدة و تحديد قيمتها ينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي و الذاتية عند تقديرها وافتقارها للمصداقية و الموضوعية .
- كما توضح لنا من خلال المقابلات التي أجريناها أن هناك اتفاق بين عينة المؤسسات المبحوثة على عدم الالتزام بإعادة تقييم تثبيتاتها المادية بل تعتمد على التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي رغم آثارها السلبية ، ويرجع ذلك إلى عدم الاطلاع و الإلمام الكافي من قبل هذه الشركات بمتطلبات النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أن هناك العديد من الصعوبات التي تحد من التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق عملية إعادة التقييم ويمكن ذكرها فيما يلي :
  - ✓ غياب السوق النشط (سوق مرجعية) .
  - ✓ نقص في الخبراء المؤهلين في القطاعات ذات الخصوصية (القطاع البترولي) .
  - ✓ عدم وجود جهة رسمية أو قانون يلزم المؤسسات بتطبيق إعادة تقييم تثبيتاتها المادية .
  - ✓ عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة فاحتمال انخفاض رأس المال بعد القيام بإعادة التقييم قد يؤدي إلى خسارة المؤسسة لسمعتها و مكانتها بين المؤسسات .
  - ✓ عدم اهتمام إدارة المؤسسة بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF.
  - ✓ قصور دور الهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة و التدقيق (محافظي حسابات ،خبراء محاسبين ، مراجع خارجي ، داخلي ...) في حث المؤسسات على القيام بإعادة التقييم .

- إن إعادة تقييم تثبيتات هذه المؤسسات قد يؤدي إلى الرفع في رأس مالها الأمر الذي سيؤثر على الاقتطاع الضريبي التي تكون المؤسسة ملزمة بدفعه من القيمة المعدلة بدلا من القيمة التي كانت تمثل وعاء ضريبي قبل إعادة التقييم .
- للتضخم آثار وخيمة على المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية في حالة عدم تبني نموذج إعادة التقييم حيث تفقد القوائم المالية مدلولها وتصبح لا تعبر عن الوجه الحقيقي للمؤسسة.
- إن النظام المحاسبي المالي يسمح باستخدام التكلفة التاريخية لقياس عناصر القوائم المالية إضافة إلى طرق أخرى كطريقة القيمة الحقيقية ، قيمة الانجاز، القيمة المحينة، كما أنه جاء بنظرة مختلفة عن سابقيه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي و الإقتصادي بدل من الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى غير أن الطريقة الوحيدة المطبقة في الواقع من خلال عينة الدراسة هي التكلفة التاريخية.
- أوضحت كذالك نتائج المقابلات كذلك أن غالبية المؤسسات ترى أن هناك العديد من المحددات التي كانت تعيق عملية إعادة التقييم المنظمة وفق القانون وأهمها ضيق الآجال المحددة لانجازها ، ارتفاع تكلفة العملية و عدم توضيح كل تفاصيل المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم و خاصة مع غياب النصوص التطبيقية المتعلقة بذلك التي كان يجب أن ترافق إصدار هذا المرسوم.

اقتراحات الدراسة :

بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- إصدار تعليمات من طرف الهيآت القانونية والمنظمات المهنية القادرة حول آليات ومتطلبات تطبيق طرق التقييم الجديدة المعتمد من طرف النظام المحاسبي المالي والتي تعتبر جديدة على مهنة المحاسبة في الجزائر.
- ضرورة التواصل المستمر من قبل اللجان والهيئات المتابعة لتنفيذ النظام المحاسبي المالي المشكلة من قبل وزارة المالية ومجلس المحاسبة الوطني مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير المحاسبية الدولية ومحاولة دراستها وتقديمها في شكل شروحات و تفسيرات بما يتوافق ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع واقع المؤسسات في الجزائر.
- ضرورة الاهتمام المستمر من قبل إطارات وطاقم الإدارة المالية للمؤسسات وممارسو مهنة المحاسبة من خلال عقد المزيد من التربصات فيما يخص النظام المحاسبي المالي و المستمد من المعايير المحاسبية الدولية .
- عمل المزيد من الدراسات والبحوث الميدانية فيما يخص البنية التحتية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومعرفة مدى قدرتها في التزامها الفعلي بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي، واكتشاف إذا ما هناك معيقات تحول دون الالتزام بمتطلبات هذا النظام و تشجيع البحث العلمي في إطار المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي من أجل الوقوف على الإشكاليات التي لا تزال مطروحة ومحاولة الإجابة عنها.

- العمل على تحديث النظام المحاسبي المالي كلما اقتضت الضرورة من أجل وضع نظام محاسبي يستجيب لحاجات المؤسسات الجزائرية ولا يعقد ممارساتها المحاسبية و خصوصا فيما يتعلق بقواعد التقييم .

آفاق الدراسة :

بعد دراسة موضوع البحث ، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب من خلال إعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها بحيث تشمل قطاعات اقتصادية أخرى وبنود أخرى للقوائم المالية .

كما نشير إلى أن البحث لم يحط بكل الجوانب المتعلقة بالموضوع وذلك نظرا لتشعبه ، ويبقى البحث مفتوحا خاصة في المجالات التالية:

- ✓ علاقة إعادة التقييم المحاسبي باتخاذ القرار.
- ✓ إمكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.
- ✓ ما مدى التزام المؤسسات المالية بمتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي حول إعادة تقييم أصول المؤسسة.
- ✓ دراسة تحليلية لمشاكل التقييم المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ قياس مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات التجارية.

وفي الأخير يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات خاصة فيما يخص جانب التقييم المحاسبي بالطرق الجديدة بسبب عدم توفر بيئة اقتصادية في الجزائر تساعد على تطبيقه، كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة قي تقييم بعض عناصر القوائم المالية أمرا صعب التحقيق بسبب عدم تحكم المؤسسة في هذا العنصر، وعدم توفر أسواق نشطة ومصادر معلومات لتحديد القيمة العادلة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

- **المراجع بلغة العربية:**

أولا– الكتب :

1. بكاري بلخير , **دروس في المحاسبة المعمقة** , حسب النظام المحاسبي المالي , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر,2016 .
2. وليد ناجي الحيالي , **النظرية المحاسبية** ,من المنشورات الاكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك , 2007 .
3. محمد سامي راضي , **الأصول العلمية و العملية للمحاسبة المالية** , الدار الجامعية , الإسكندرية , 2009 .
4. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،عمان، الأردن،. 2003
5. جمال العشيشي, **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، الجزائر،2010 .
6. شعيب شنوف،**المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS & النظام المحاسبي المالي SCF**,ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر, **2016**

ثانيا – البحوث الجامعية:

7. أسماء هيمة ، **إعادة تقييم التثبيتات و خسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماستر في التدقيق المحاسبي ،جامعة الوادي ، الجزائر ، 2015.
8. ايمان مغازي،دور النظام المحاسبي المالي في عملية التقييم الدوري التثبيتات المادية للمؤسسة الاقتصادية،مذكرة ماستر،جامعة العربي بن مهيدي،ام بواقي،2014-2015.
9. بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر ،دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار** ، اطروحة الدكتوراه في علوم التسيير ، جامعة الجزائر3 ، الجزائر ، 2010
10. بكاري بلخير ،تقييم المؤسسات الخدمات البترولية مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال , جامعة ورقلة ، الجزائر ،2003.
11. جميلة بن هجيرة ، **اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة ورقلة،الجزائر، 2013

12. خالد حسين التجاني حسين, **أثر المعايير المحاسبية فى إعادة تقييم الأصول الثابتة**, بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة, جامعة شندى, السودان,2014

13. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة في العلوم التجارية** ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر ، 2015.

14. سائد نبيل سليم غياضة،مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات و المصانع و المعدات،مذكرة ماجستير،الجامعة الإسلامية-غزة،فلسطين،2008.

15. محفوظ صالح التميمي،التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية اليمنية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية،مجلة العلوم الإدارية مجلة فصلية،اليمن،العدد الثاني،2010.

16. موزارين عبد المجيد , بربري محمد أمين, **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي** , الاكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية , قسم العلوم الاقتصادية و القانونية , العدد 19 شلف ,2018.

17. نجوى عبد الصمد، **الشروط الجديدة لاعادة التقييم الاصول الثابتة-مراجعة أولية** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة باتنة ، العدد03، 2009.

18. هني محمد فوؤاد،طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية،مذكرة ماجستير،جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف،2013/2012.

19. ياسين رماش، أثر التضخم على القوائم المالية، في ظل الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، 2017.

ثالثا – المقالات المنشورة:

20. جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد،إعادة تقييم الأصول الثابتة، مجلة جامعة الازهرسلسلة العلوم الانسانية، فلسطين،2008.

21. هدى الحاج عامر, حافي, **المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية**, أبحاث اقتصادية وإدارية, العدد الثاني ديسمبر2017.

22. يوسف رفيق وعبد العزيز قتال ، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المال** ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ، الجزائر ، العدد الثالث ، 2016.

23. بوري محي الدين،مجالات الإصلاح الاقتصادي في الجزائر،مجلة نو للدراسات الاقتصادية،سيدي بلعباس،02،2016.

24. نبيل حميدشة، المقابلة في البحث الاجتماعي، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد الثامن، جوان 2012

رابعا– المقابلات الشفوية:

25. ب، م ، مفتشية أملاك الدولة ، إعادة تقييم التثبيتات ، ورقلة,2019/04/1 09:30،(مقابلة شخصية)

26. ب, س، المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار ENSP ، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/05/19(مقابلة شخصية)

27. ب ،س ،اعادة تقييم الاراضي و المباني الشركة الوطنية للخبرة و المراقبة التقنيةSAE ، ورقلة 2019/05/06 (مقابلة شفوية)

28. س، م ، المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR ، إعادة تقييم التثبيتات ،حاسي مسعود ،2019/04/14 (مقابلة شخصية) .

29. س، ع، المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء GCB، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/05/04 (مقابلة شخصية)

30. ع ، ب ،المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية NAFTAL ، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود،2019/04/07(مقابلة شخصية)

31. م،ج ، مؤسسة سوناطراك فرع التنقيب، اعادة تقييم التثبيتات المادية،حاسي مسعود، 2019/05/30 (مقابلة شخصية)

32. م، أ، مديرية الضرائب ، إعادة تقييم الاراضي و المباني ،ورقلة ،2019/04/28 (مقابلة شفهية)

خامسا– القرارات ، القوانين ، المراسيم :

33. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 14 ، 1990.

34. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , الجريدة الرسمية ,العدد 69 , 1993.

35. الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية الشعبية, الجريدة الرسمية ,العدد 60, 1996.

36. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية,الجريدة الرسمية,العدد44،2007.

37. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, **الجريدة الرسمية** ,العدد19,الجزائر, سنة 2009.

38. المديرية العامة للضرائب , قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, الجزائر , 2019.

39. مديرية التشريع و التنظيم الجبائيين،(Circulaire N° 02/MF/DGI/DLRF/LF12019)، الجزائر.

سادسا – الوثائق:

40. معايير المحاسبة الدولية **المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر** IAS16 , **الممتلكات والتجهيزات والمعدات**,الفقرة7.

41. بكاري بلخير, مطبوعة في المحاسبة المعمقة, الجزء الثاني, جامعة قاصدي مرباح ورقلة,2013

- **مراجع بلغة الاجنبية:**

42. حميدوش ليلى و حميش أمينة، (Traitement comptable des immobilisation corporelles et incorporelle selon le SCF) ،مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة ، جامعة بجاية ، الجزائر ،2015-2016

43. حميدوش ليلى و حميش أمينة، (Traitement comptable des immobilisation corporelles et incorporelle selon le SCF) ،مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة ، جامعة بجاية ، الجزائر ،2015-2016.

44. سمير مرواني ، (Le projet du nouveau système comptable Algérien: Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFR)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسةالعليا للتجارة ،الجزائر ،2007

الملاحق

الملحق رقم (01): دليل المقابلة

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

سيدتي، سيدي : تحية طيبة وبعد :

في إطار إعداد بحث أكاديمي للحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والجباية المعمقة تحت عنوان:

أهمية عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في تقديم صورة صادقة عن المؤسسة

لذلك نرجو من سيادتكم التكرم بمساعدتنا والإجابة على أسئلة المقابلة بدقة وموضوعية.

- **الجزء الأول: معلومات عامة.**

- السن : أقل من 30 سنة: من 30إلى 40 سنة: أكثر من 40 سنة:
- المؤهل العلمي : ليسانس: ماستر: ماجستير: دكتوراه :
- الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات: من 5الى 10 سنوات: أكثر من 10 سنة :
- الوظيفة : أستاذ(ة): محافظ حسابات: خبير محاسب : محاسب معتمد :

الجزء الثاني : أسئلة المقابلات:

- هل يتم القيام و الالتزام بإعادة التقييم للتثبيتات المادية وفق الآليات المحددة في النظام المحاسبي المالي

- هل كانت هناك حاجة لإعادة التقييم المنظمة وفق القانون سابقا قبل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- لماذا كانت عملية إعادة التقييم منظمة وفق القانون وأصبحت حرة بعد النظام المحاسبي المالي وفق اعتقادكم .
- هل ترك النظام المحاسبي المالي حرية في إعادة التقييم للمؤسسات هو سبب في عدم القيام بإعادة التقييم.
- هل المؤسسات الوطنية قادرة على القيام بإعادة التقييم وفق الآليات الاقتصادية الوطنية (السوق المالي ، خبراء التقييم ....) الموجودة في البيئة الاقتصادية.

- ما الأسباب التي تؤدي بالمؤسسات الاقتصادية إلى عدم إعادة التقييم ؟

- إلى أي مدى يمكن اقتصار عملية التقييم على الأصول الثابتة الضرورية للاستغلال فقط ؟

- ما الغرض من إعادة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة ؟

الملحق رقم (02): الاسعار الحالية للعقارات المقدمة من مديرية الضرائب

Nature de L'immeuble	Type d'immeuble	Code	Fourchette d'évaluation	
			valeur Minimum	valeur M
Individuelle	standing	WRIS	84364	9701
	Amélioré	WRIA	50668	58268
	Economique	WRIE	41262	47451
	Précaire	WRIP	18657	21456
Immeubles Collectifs et semi collectif	standing	WRIS	66435	76400
	Amélioré	WRIA	51105	58771
	Economique	WRIE	44574	51260
	Précaire	WRIP	17295	19889
Locaux commerciaux et à usage Professionnel	standing	WRIS	100521	115599
	Amélioré	WRIA	73000	83950
	Economique	WRIE	54756	62969
	Précaire	WRIP	36500	41975
Terrains Nus		WRTN	22880	26312

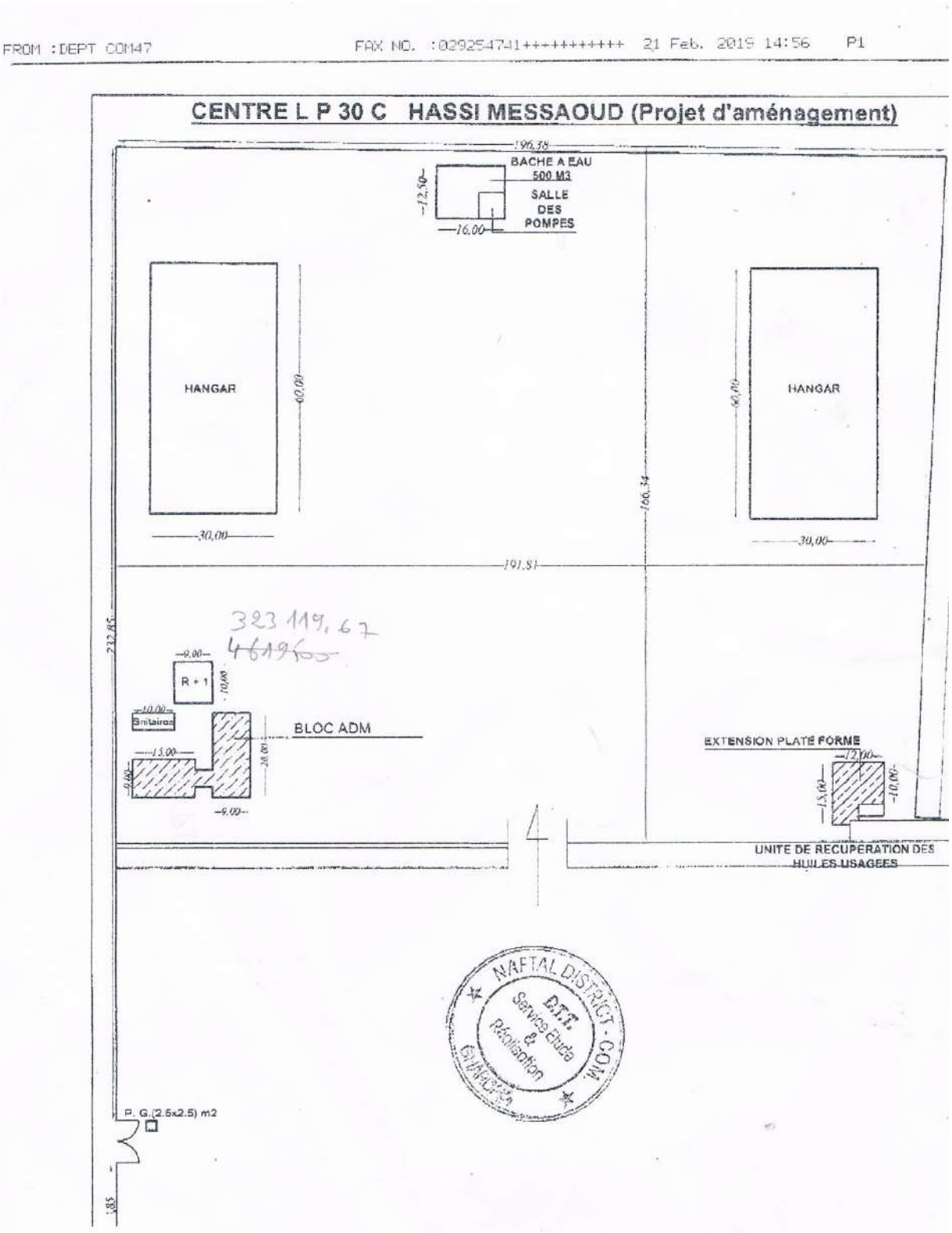
B- Immeubles bâtis et non bâtis situés dans des ZONES PERIPHERIQUES

Nature de L'immeuble	Type d'immeuble	Code	Fourchette d'évaluation	
			valeur Minimum	valeur Maximum
Individuelle	standing	WRIS	61000	70150
	Amélioré	WRIA	38140	43861
	Economique	WRIE	29715	34172
	Précaire	WRIP	11855	13633
Immeubles Collectifs et semi collectif	standing	WRIS	48337	55588
	Amélioré	WRIA	27923	32111
	Economique	WRIE	20320	23368
	Précaire	WRIP	9857	11336
Locaux commerciaux et à usage Professionnel	standing	WRIS	71688	82441
	Amélioré	WRIA	55620	63963
	Economique	WRIE	39800	45770
	Précaire	WRIP	23854	27432
Terrains Nus		WRTN	12360	14214

C- Immeubles bâtis et non bâtis situés dans des ZONES Grand ELOIGNEMENT

Nature de L'immeuble	Type d'immeuble	Code	Fourchette d'évaluation	
			valeur Minimum	valeur Maximum
Individuelle	standing	WRIS	26990	31039
	Amélioré	WRIA	16193	18622
	Economique	WRIE	15748	18110
	Précaire	WRIP	2570	2956
Immeubles Collectifs et semi collectif	standing	WRIS	24163	27787
	Amélioré	WRIA	16024	18428
	Economique	WRIE	12025	13829
	Précaire	WRIP	1744	2006
Locaux commerciaux et à usage Professionnel	standing	WRIS	28835	33160
	Amélioré	WRIA	20644	23741
	Economique	WRIE	16493	18967
	Précaire	WRIP	6844	7871
Terrains Nus		WRTN	6120	7038

الملحق رقم (03): مخطط البناء



الملحق رقم (04): قائمة تثبيتات مركز المؤسسة واهتلاكها

NAFTAL

Détail des Amortissements par structure

Arrêté au : 31/12/2018

Date du tirage : 27/05/2019

Page : 1

structure 447C302 230C - LP HASSI MESSAOUD

Code_Barre	Désignation	Date_Acqui	Valeur	Compte	Amort_Ant	Dépres_ant	DOTATION	Amorti	Vnc
A230C0000	TERRAIN DEPOT LUB/PNM 30C HMD	01/01/2000	2 019 726,00	2110	0,00	0,00	0,00	0,00	2 019 726,00
	2110R		2 019 726,00	2110R	0,00	0,00	0,00	0,00	2 019 726,00
	211RRR		2 019 726,00	211RRR	0,00	0,00	0,00	0,00	2 019 726,00
C264710009	AGENCEMENT BATIMENT	16/07/2017	5 624 750,00	21200	234 364,00	0,00	562 475,00	796 839,00	4 827 911,00
A46471020	CLOTURE EN DUR	16/07/2017	12 289 000,00	21200	512 041,00	0,00	1 228 900,00	1 740 941,00	10 548 059,00
	21200R		17 913 750,00	21200R	746 405,00	0,00	1 791 375,00	2 537 780,00	15 375 970,00
	212RRR		17 913 750,00	212RRR	746 405,00	0,00	1 791 375,00	2 537 780,00	15 375 970,00
A1C300000	AMENAGEMENT TERRAINS	16/07/2017	4 619 500,00	21302	0,00	0,00	230 975,00	230 975,00	4 388 525,00
	21302R		4 619 500,00	21302R	0,00	0,00	230 975,00	230 975,00	4 388 525,00
G2R303000	ABRIS	28/06/2009	769 000,00	213080	386 963,83	0,00	38 450,00	425 413,83	343 586,17
C4C300000	AGENCEMENT DES AUTRES	16/07/2017	2 219 200,00	213080	0,00	0,00	110 960,00	110 960,00	2 108 240,00
C2C300001	POSTES GARDIENNAGES	16/07/2017	3 716 095,00	213080	0,00	0,00	185 804,00	185 804,00	3 530 291,00
6300519	SALLE D'ARCHIVE 30C	01/01/2001	323 119,67	213080	177 708,93	0,00	16 155,00	193 863,93	129 255,74
6300471	BATIMENT STT H/USAGERS CF 30C	01/12/2005	250 260,59	213080	155 823,68	0,00	12 513,00	168 336,68	81 923,91
	213080R		7 277 675,26	213080R	720 496,44	0,00	363 882,00	1 084 378,44	6 193 296,82
C4C300000	NICHE	16/07/2017	2 811 190,00	21310	0,00	0,00	702 797,00	702 797,00	2 108 393,00
C630000001	PISTE DE CIRCULATION	01/10/1980	4 179 357,00	21310	4 179 357,00	0,00	0,00	4 179 357,00	0,00
	21310R		6 990 547,00	21310R	4 179 357,00	0,00	702 797,00	4 882 154,00	2 108 393,00
	213RRR		18 887 722,26	213RRR	4 899 853,44	0,00	1 297 654,00	6 197 507,44	12 690 214,82
E4C3020001	CUVES 9000L CARBURANT	14/04/2011	14 666 352,00	215131	9 899 786,00	0,00	1 466 635,00	11 366 421,00	3 299 931,00
	215131R		14 666 352,00	215131R	9 899 786,00	0,00	1 466 635,00	11 366 421,00	3 299 931,00
G5C302000	INSTALLATIONS GENERALES	14/04/2011	25 988 351,49	215152	17 542 136,00	0,00	2 598 835,00	20 140 971,00	5 847 380,49
Nombre d'articles : 22			57 261 550,09		18 093 494,44	,00	4 933 064,00	23 026 558,44	34 234 991,65

NAFTAL

Détail des Amortissements par structure

Arrêté au :

Date du tirage : 27/05/2019

Page : 2

structure 447C302 230C - LP HASSI MESSAOUD

Code_Barre	Désignation	Date_Acqui	Valeur	Compte	Amort_Ant	Dépres_ant	DOTATION	Amorti	Vnc
	215152R		25 988 351,49	215152R	17 542 136,00	0,00	2 598 835,00	20 140 971,00	5 847 380,49
6300486	VOLUCOMPTEURS	02/01/2004	9 803 822,57	215220	9 803 822,57	0,00	0,00	9 803 822,57	0,00
	215220R		9 803 822,57	215220R	9 803 822,57	0,00	0,00	9 803 822,57	0,00
D130C0000	G/ELECTRO-POMPE 30C LUB HMD	01/06/1991	97 886,20	215222	97 886,20	0,00	0,00	97 886,20	0,00
	215222R		97 886,20	215222R	97 886,20	0,00	0,00	97 886,20	0,00
D1C300002	ENSEIGNES LUMINEUSES	16/07/2017	1 600 000,00	2152300	0,00	0,00	400 000,00	400 000,00	1 200 000,00
	2152300R		1 600 000,00	2152300R	0,00	0,00	400 000,00	400 000,00	1 200 000,00
F530C00005	CHARIO ELEVATEUR	01/01/2006	2 914 366,36	2152303	2 914 366,36	0,00	0,00	2 914 366,36	0,00
6300485	CHARIOT ELEVATEUR CARCASSE	01/01/1997	196 880,65	2152303	196 880,65	0,00	0,00	196 880,65	0,00
F530C00006	CHARIOT ÉLEVATEUR	01/01/2006	2 914 366,36	2152303	2 914 366,36	0,00	0,00	2 914 366,36	0,00
F530L00003	CHARIOT ELEVATEUR Z1523	25/02/2003	1 598 290,00	2152303	1 598 290,00	0,00	0,00	1 598 290,00	0,00
	2152303R		7 623 903,37	2152303R	7 623 903,37	0,00	0,00	7 623 903,37	0,00
G2C300000	ABRIS	16/07/2017	1 216 200,00	2152307	0,00	0,00	304 050,00	304 050,00	912 150,00
	2152307R		1 216 200,00	2152307R	0,00	0,00	304 050,00	304 050,00	912 150,00
	215RRR		60 996 515,63	215RRR	44 967 534,14	0,00	4 769 520,00	49 737 054,14	11 259 461,49
F1C1040103	VEHICULES LEGERS ET UTILITAIRE	15/12/2003	1 106 000,00	218000	1 106 000,00	0,00	0,00	1 106 000,00	0,00
F1C3020004	VEHICULES LEGERS ET UTILITAIRES	30/05/2013	1 447 500,00	218000	1 447 500,00	0,00	0,00	1 447 500,00	0,00
F130L00017	VEHICULES.LEGER ET UTILIT CODE	09/02/2002	1 238 795,83	218000	1 238 795,83	0,00	0,00	1 238 795,83	0,00
F130C00074	VEHICULES LEGERS ET	05/10/2005	1 195 214,96	218000	1 195 214,96	0,00	0,00	1 195 214,96	0,00
	218000R		4 987 510,79	218000R	4 987 510,79	0,00	0,00	4 987 510,79	0,00
F1C3000005	CAMION PLATEAU RIDELLES	10/06/2015	2 863 504,27	218001	1 849 346,00	0,00	715 876,00	2 565 222,00	298 282,27
	218001R		2 863 504,27	218001R	1 849 346,00	0,00	715 876,00	2 565 222,00	298 282,27
Nombre d'articles : 44			105 051 723,93		55 171 697,11	,00	8 335 799,67	63 507 496,77	41 544 227,16

NAFTAL

Détail des Amortissements par structure

Arrêté au : 31/12/2018

Date du tirage : 27/05/2019

Page : 3

structure | 447C302 | 230C - LP HASSI MESSAOUD

Code_Barre	Désignation	Date_Acqui	Valeur	Compte	Amort_Ant	Dépres_ant	DOTATION	Amorti	Vnc
63007	S/REMORQUE BLUMARH CODE M090	01/01/1981	414 823,96	218002	414 823,96	0,00	0,00	414 823,96	0,00
F1C3000007	CAMION PLATEAU RIDELLES	23/07/2015	4 865 256,41	218002	2 939 425,00	0,00	1 216 314,00	4 155 739,00	709 517,41
F130C00075	CAMION PLATEAU K120 PLATEAU	30/10/2006	2 600 000,00	218002	2 600 000,00	0,00	0,00	2 600 000,00	0,00
F1C3000006	CAMION PLATEAU RIDELLES	23/07/2015	4 865 256,41	218002	2 939 425,00	0,00	1 216 314,00	4 155 739,00	709 517,41
	218002R		12 745 336,78	218002R	8 893 673,96	0,00	2 432 628,00	11 326 301,96	1 419 034,82
F130700004	CAMION CITERNE E615 IH CITERNE	02/01/1982	1 815 394,00	218003	1 815 394,00	0,00	0,00	1 815 394,00	0,00
F130C00005	S/R BLUMHARDT M096 CF30C	01/06/1978	395 812,20	218003	395 812,20	0,00	0,00	395 812,20	0,00
F1C3000002	TRACTEUR ROUTIER	17/02/2014	8 799 514,72	218003	6 746 291,00	0,00	1 759 902,00	8 506 193,00	293 321,72
F1E3000002	CAMION HINO CODE L1521	01/01/1977	1 540 282,80	218003	1 540 282,80	0,00	0,00	1 540 282,80	0,00
F1C1040073	CAMION PLATEAUX K120 A922	31/12/2003	2 557 500,00	218003	2 557 500,00	0,00	0,00	2 557 500,00	0,00
F144800058	CAMION CITERNE	09/12/2013	14 828 779,93	218003	12 110 166,00	0,00	2 718 613,93	14 828 779,93	0,00
F1C1040072	CAMION PLATEAUX A907 K120	31/12/2003	2 557 500,00	218003	2 557 500,00	0,00	0,00	2 557 500,00	0,00
F130C00078	SEMI REMORQUE CITERNE	21/07/2007	4 017 094,02	218003	4 017 094,02	0,00	0,00	4 017 094,02	0,00
63003	CHASSI LAG S/R S117 CLP 20	01/11/1978	974 530,20	218003	974 530,20	0,00	0,00	974 530,20	0,00
63005	CHASSI LAG S121 CF 30C	01/11/1979	953 647,40	218003	953 647,40	0,00	0,00	953 647,40	0,00
F130C00077	SEMI REMORQUE CITERNE	21/07/2007	4 017 094,02	218003	4 017 094,02	0,00	0,00	4 017 094,02	0,00
F130C00083	SEMI REMORQUE CITERNE	15/03/2007	3 031 665,50	218003	3 031 665,50	0,00	0,00	3 031 665,50	0,00
F130C00079	SEMI REMORQUE CITERNE	21/07/2007	4 017 094,02	218003	4 017 094,02	0,00	0,00	4 017 094,02	0,00
F130C00080	SEMI REMORQUE CITERNE	21/07/2007	3 031 665,50	218003	3 031 665,50	0,00	0,00	3 031 665,50	0,00
F130C00082	SEMI REMORQUE CITERNE	15/03/2007	3 031 665,50	218003	3 031 665,50	0,00	0,00	3 031 665,50	0,00
	218003R		55 569 239,81	218003R	50 797 402,16	0,00	4 478 515,93	55 275 918,09	293 321,72
F130C0000	SEMI REMORQUE CITERNE	20/09/2008	6 749 000,00	218007	6 749 000,00	0,00	0,00	6 749 000,00	0,00
Nombre d'articles : 66			152 844 441,66		97 215 414,52	,00	12 943 228,95	110 158 643,47	42 685 798,18

NAFTAL

Détail des Amortissements par structure

Arrêté au : 31/12/2018

Date du tirage : 27/05/2019

structure | 447C302 | 230C - LP HASSI MESSAOUD

Code_Barre	Désignation	Date_Acqui	Valeur	Compte	Amort_Ant	Dépres_ant	DOTATION	Amorti	Vnc
F130700070	SEMI REMORQUE CITERNE S/R CIT	01/09/1995	2 015 013,00	218007	2 015 013,00	0,00	0,00	2 015 013,00	0,00
F130C0000	SEMI REMORQUE CITERNE	20/09/2008	6 749 000,00	218007	6 749 000,00	0,00	0,00	6 749 000,00	0,00
	218007R		15 513 013,00	218007R	15 513 013,00	0,00	0,00	15 513 013,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0001	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0001	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0001	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0001	CLIMATISATION CENTRALISEE	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0001	CLIMATISATION CENTRALISEE	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
G430C0001	CLIMATISATION CENTRALISEE	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
H230700018	CLIMATISEUR	01/09/1991	67 017,01	218100	67 017,01	0,00	0,00	67 017,01	0,00
G430C0000	CLIMATISEURS SPLITES SYS ENIEM	30/06/2008	38 000,00	218100	38 000,00	0,00	0,00	38 000,00	0,00
H230700015	CLIMATISEUR	02/01/2008	62 146,36	218100	59 724,08	0,00	2 422,28	62 146,36	0,00
H230000784	CLIMATISEUR	27/06/2005	33 000,00	218100	33 000,00	0,00	0,00	33 000,00	0,00
H230000783	CLIMATISEUR	27/06/2005	33 000,00	218100	33 000,00	0,00	0,00	33 000,00	0,00
Nombre d'articles : 88			161 191 838,11		105 562 003,55	,00	12 944 036,38	118 506 039,93	42 685 798,18

NAFTAL

Détail des Amortissements par structure

Arrêté au : 31/12/2018

Date du tirage : 27/05/2019

Page : 6

structure | 447C302 | 230C - LP HASSI MESSAOUD

Code_Barre	Désignation	Date_Acqui	Valeur	Compte	Amort_Ant	Dépres_ant	DOTATION	Amorti	Vnc
I371500076	CONFIGURATION COMPLETE	01/07/2005	95 655,04	2181114	95 655,04	0,00	0,00	95 655,04	0,00
I326470274	CONFIGURATION COMPLETE	16/10/2018	100 492,00	2181114	0,00	0,00	5 582,00	5 582,00	94 910,00
	2181114R		1 346 119,89	2181114R	1 245 627,89	0,00	5 582,00	1 251 209,89	94 910,00
I430000081	IMPRIMANTE 132C/136C	15/01/2009	44 390,00	2181130	44 390,00	0,00	0,00	44 390,00	0,00
6300505	IMPRIMANTE CF300 HMD	01/12/1998	37 134,90	2181130	37 134,90	0,00	0,00	37 134,90	0,00
6300504	IMPRIMANTE CF300 HMD	01/12/1998	37 134,90	2181130	37 134,90	0,00	0,00	37 134,90	0,00
6300502	IMPRIMANTE EPSON	01/10/1998	37 134,90	2181130	37 134,90	0,00	0,00	37 134,90	0,00
I430000150	IMPRIMANTE 132C/136C	30/06/2009	43 700,00	2181130	43 700,00	0,00	0,00	43 700,00	0,00
I430000044	IMPRIMANTE CF300 HMD	01/12/1998	37 134,90	2181130	37 134,90	0,00	0,00	37 134,90	0,00
I430000074	IMPRIMANTE LASER JET 1200	11/09/2001	38 500,00	2181130	38 500,00	0,00	0,00	38 500,00	0,00
	2181130R		275 129,60	2181130R	275 129,60	0,00	0,00	275 129,60	0,00
I430C00003	IMPRIMANTE 132C/136C	02/07/2008	30 690,00	2181131	30 690,00	0,00	0,00	30 690,00	0,00
I430C00004	IMPRIMANTE 80 C	31/12/2008	30 690,00	2181131	30 690,00	0,00	0,00	30 690,00	0,00
I426470100	IMPRIMANTE 132C/136C	31/03/2013	56 000,00	2181131	56 000,00	0,00	0,00	56 000,00	0,00
I426470187	IMPRIMANTE 132C/136C	21/06/2016	58 000,00	2181131	28 996,00	0,00	19 331,00	48 327,00	9 673,00
	2181131R		175 380,00	2181131R	146 376,00	0,00	19 331,00	165 707,00	9 673,00
C3C300000	POSTE DE TRANSFORMATION	11/09/2012	1 389 011,01	218461	1 111 208,00	0,00	277 803,01	1 389 011,01	0,00
	218461R		1 389 011,01	218461R	1 111 208,00	0,00	277 803,01	1 389 011,01	0,00
G5C300000	PORTE AUTOMATIQUE	16/07/2017	1 200 000,00	218465	0,00	0,00	240 000,00	240 000,00	960 000,00
	218465R		1 200 000,00	218465R	0,00	0,00	240 000,00	240 000,00	960 000,00
I190AF0311	ROUTEURS/FIREWALLS/VPN	22/11/2012	164 757,91	218467	164 757,91	0,00	0,00	164 757,91	0,00
	218467R		164 757,91	218467R	164 757,91	0,00	0,00	164 757,91	0,00
Nombre d'articles : 132			164 852 464,13		108 028 206,13	,00	13 324 654,48	121 352 860,61	43 499 603,52

الفهرس

العنوان	رقم
الإهداء	
الشكر	
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة االجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	IX
قائمة الرموز و الإختصارات	X
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لإعادة تقييم التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية	
مقدمة الفصل	02
المبحث الأول: الأسس النظرية لتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية	03
المطلب الاول: مفاهيم عامة حول تقييم و إعادة تقييم التثبيتات المادية	03
الفرع الأول : التثبيتات المادية	03
أولا– تعريف التثبيتات المادية	03
ثانيا– خصائص التثبيتات المادية	04
الفرع الثاني: التقييم و إعادة التقييم	04
أولا– التقييم	04
ثانيا– إعادة التقييم	07
المطلب الثاني: إعادة التقييم المنظمة وفق القانون	10
الفرع الاول : الأسباب التي أدت إلى إصدار قوانين إعادة تقييم الأصول الثابتة في الجزائر	10
أولا– خلال الفترة مابين 1985-1995	10

ثانيا – من خلال الفترة الممتدة من سنة 1997–2000	11
ثالثا: من خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2010	12
الفرع الثاني : ميدان تطبيق إعادة التقييم الاستثمارات	12
الفرع الثالث : مراسيم إعادة التقييم التثبيتات المادية	13
أولا– إعادة التقييم الأولى (المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في 1990/03/27)	13
ثانيا– إعادة التقييم الثانية (المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 1993/10/24)	14
ثالثا– إعادة التقييم الثالثة (المرسوم التنفيذي رقم 366/96المؤرخ في 1996/10/12)	16
رابعا – إعادة التقييم الرابعة (المرسوم التنفيذي رقم 07–210 المؤرخ في 2007/07/04)	17
المطلب الثالث: إعادة التقييم الحرة (وفق النظام المحاسبي المالي)	19
الفرع الأول : القواعد المحاسبية المنظمة لعملية التقييم وإعادة التقييم التثبيتات المادية	19
أولا– القواعد المنظمة لعملية التقييم وفق النظام المحاسبي المالي	19
ثانيا– القواعد المنظمة لعملية إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي	21
الفرع الثاني : القواعد الجبائية لإعادة التقييم	22
أولا–المعاملة الضريبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة	22
ثانيا– الجوانب الجبائية المتعلقة بإعادة تقييم الأصول الثابتة وفق المخطط المحاسبي الوطني	23
ثالثا– إعادة التقييم بموجب النظام المحاسبي المالي	23
رابعا– التنازل عن الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك أو غير القابلة للاهتلاك والتي أعيد تقييمها	24
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	26
المطلب الاوال : مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة	26

المطلب الثاني : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	30
حلاصة الفصل	32
الفصل الثاني :واقع تطبيق إعادة تقييم التثبيتات المادية في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد:	34
المبحث الأول: الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة	35
المطلب الأول: مجتمع و متغيرات الدراسة	35
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	35
الفرع الثاني: متغيرات الدراسة	36
المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات	37
الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات	37
أولا– مصادر رئيسية	37
ثانيا– مصادر ثانوية	38
الفرع الثاني: الأدوات المعتمدة في الدراسة	38
أولا – المقابلات الشخصية	38
ثانيا– دراسة حالة المؤسسة	39
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة	43
المطلب الأول:نتائج الدراسة الميدانية	43
الفرع الأول: عرض وتحليل المقابلات	43
أولا– تقديم المقابلات:	43
ثانيا– عرض وتحليل مقابلات المؤسسات	44
الفرع الثاني : إعادة تقييم التثبيتات المادية لمؤسسة نافطال لمركز الزيوت و العجلات C LP230	46
أولا – إعادة تقييم تثبيتات المؤسسة وفق المخطط المحاسبي الوطني	46
ثانيا – إعادة التقييم تثبيتات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي	46

المطلب الثاني: مناقشة النتائج المتوصل إليها	54
الفرع الأول: مناقشة نتائج المقابلات	54
الفرع الثاني: مناقشة نتائج دراسة حالة مؤسسة نافطال (مركز الزيوت والعجلاتLP 230C	55
خلاصة الفصل :	58
خاتمة	60
قائمة المراجع	66
الملاحق	71
الفهرس	81

الملخص

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية إعادة تقييم الأصول المادية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تم إسقاط هذه الدراسة على مجموعة من المؤسسات الوطنية بحاسي مسعود ، وتم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من خلال الكتب و المجلات و مختلف الدراسات التي تناولت إعادة تقييم الأصول المادية أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على مجموعة من المقابلات مع رؤساء أقسام المحاسبة والمالية بالإضافة الى إعادة تقييم الاصول المادية لمركز الزيوت و العجلات على مستوى المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية ، وهذا لمحاولة الإجابة على الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في تقديم صورة صادقة عن المؤسسة ؟

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية المسجلة على أساس التكلفة التاريخية ، إلى أن هناك صعوبات تحد من الالتزام بإعادة تقييم تثبيتات المؤسسة نذكرها منها : غياب السوق النشط ، نقص في الخبراء المؤهلين في القطاعات ذات الخصوصية عدم وجود جهة رسمية أو قانون يلزم المؤسسات بتطبيق إعادة تقييم تثبيتاتها المادية ، عدم اهتمام إدارة المؤسسة بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF وغيرها .

الكلمات المفتاحية : إعادة تقييم ، أصول ثابتة ، قيمة عادلة ، تكلفة تاريخية ، مؤسسات اقتصادية ، نظام محاسبي مالي .

Résumé :

Cette étude a pour but de mettre en évidence l'importance de réévaluer les actifs matériels selon le système de la comptabilité financière et de laisser tomber un groupe d'institutions nationales à Hassi Masoud, qui a recueilli des informations théoriques au moyen de livres et de magazines et de diverses études portant sur la réévaluation des actifs physiques. La demande reposait sur une série d'entretiens avec les responsables des services comptables et financiers et sur la réévaluation des actifs matériels du Centre des huiles et roues au niveau de l'Organisation nationale pour la commercialisation et la distribution des produits pétroliers, afin de tenter de résoudre le problème suivant:

Dans quelle mesure la réévaluation des immobilisations peut-elle contribuer à la présentation d'une image fidèle de l'institution?

L'étude a conclu qu'il existait des différences significatives entre les chiffres comptables des réévaluations réévaluées utilisant la juste valeur et les écritures comptables enregistrées selon la méthode du coût historique.Des difficultés limitent l'obligation de réévaluer les assertions de l'entreprise, notamment: absence de marché actif, pénurie d'experts qualifiés dans le secteur privé L'absence d'un organe officiel ou d'une loi obligeant les institutions à appliquer la réévaluation de leur stabilité financière, le désintérêt de la direction de l'institution d'appliquer les exigences du système de comptabilité financière SCF et autres.

Mots-clés:Réévaluation, immobilisations corporelles, juste valeur, coû historique, institutions économiques, système de comptabilité financière.