



مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية



موقع المجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة أن سي أ الرويبة و مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة

The effect of revaluation of fixed assets on the financial statements

Case study of the NCA Al-Rouiba Foundation and the Foundation

of (OPGI) Djelfa

بلمداني محمد^{1*}، em.belmadani@univ-blida2.dz

1 طالب دكتوراه جامعة لونييسي علي البليدة 02 مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في تحقيق التنمية

تاريخ النشر: 2020/12/31

تاريخ القبول: 2020/12/02

تاريخ الإرسال: 2020/09/02

الكلمات المفتاحية

ملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز أهمية تأثير إعادة التقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية، و ذلك من خلال دراستنا لكل من مداخل القياس المحاسبي و المتمثل في التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، و كذا عموميات حول إعادة التقييم الأصول الثابتة. و توصلت الدراسة إلى ضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية (العادلة) خاصة عند ارتفاع الأسعار بقم معتبرة بعدما كانت بقيمتها التاريخية، و أن إعادة التقييم الأصول الثابتة سوف تجعل من القوائم المالية أكثر ملائمة في اتخاذ القرار.

تصنيف JEL: M41 ؛ M48

Abstract

The objective of this paper is to highlight the impact of the revaluation of fixed assets on the financial statements through our study of each of the accounting measurement inputs of historical cost and fair value, as well as generalizations on revaluation of fixed assets.

The study concluded that the fixed assets should be re-valued at their fair value, especially when prices are high in value after their historical value. The revaluation of fixed assets will make the financial statements more appropriate in decision making.

Keywords

Fixed assets, Accounting measurement, Revaluation, Financial statements.

JEL Classification Codes : M41 ; M48

* أ، بلمداني محمد em.belmadani@univ-blida2.dz

1. مقدمة:

تعتبر مسألة إعادة تقييم الأصول الثابتة من المسائل الخلافية في الفكر المحاسبي، رغم أن معايير المحاسبة الدولية سمحت بإعادة التقييم إلا أن بعض الدول رفضت ممارسة إعادة التقييم. حيث ازداد الجدل في الآونة الأخيرة بين نموذج التكلفة التاريخية و نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس في المحاسبة و ذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توافرها في المعلومات و خاصة الموثوقية و الملائمة.

تعد التكلفة التاريخية أفضل أساس لتقييم موجودات المؤسسة و هناك إتفاق عام بين مستخدمي و معدي القوائم المالية على أهمية و ضرورة استخدامها كأساس لقياس عناصر هذه القوائم المالية. كما أنها تعبر عن الواقعية و ذلك بتوفر المستندات و الوثائق المؤيدة لها أي نقول أنها تمتاز بالموثوقية و من هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة و لها أساس حقيقي و موضوعي و غير خاضع للحكم الشخصي.

إلا أن تطبيق هذا المبدأ يواجه عدة انتقادات لا سيما في حالات التضخم، حيث أن هذه الأخيرة تصبح غير واقعية و بالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، مما استدعى من الباحثين في مجال المحاسبة اللجوء و البحث عن طريقة قياس أخرى تكون أكثر ملائمة و نتيجة لذلك فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية و المحلية بالبحث عن بديل لتغطية التغيرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح أساسا و مقياسا هاما للاعتراف و للقياس و للإفصاح عند المعالجات المحاسبية و ظهر ذلك التحول بصورة واضحة في معظم معايير المحاسبة الدولية.

تعتبر القيمة العادلة أداة فعالة في القياس المحاسبي كونها تؤدي إلى تقديم معلومات مفيدة و ذات معنى للأطراف المستخدمة للبيانات المالية و فقا لمفهوم يعتمد على القيمة الاقتصادية و لهذا نص النظام المحاسبي المالي على تحقيق متطلبات القياس الدولي و ذلك بتطبيق مبدأ القيمة العادلة كأساس لتقييم موجودات المؤسسة.

إشكالية البحث

مما سبق يمكن صياغة السؤال التالي و الذي سنحاول الإجابة عليه من خلال هذه الورقة البحثية:

ماهي الآثار المتوقعة من عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ؟

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في هذا الموضوع في التعرف على مداخل القياس المحاسبي و كذا أسباب الانتقال إلى القيمة العادلة و دراسة المعالجات المحاسبية المتعلقة بإعادة تقييم الأصول الثابتة بالإضافة الى دراسة أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

أهداف البحث

تهدف هذه الورقة البحثية إلى ما يلي:

- محاولة دراسة مداخل القياس المحاسبي؛
- دراسة طرق و حالات المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم؛

- دراسة مدى تأثير عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى:

المحور الأول: الإطار الفكري للقياس المحاسبي؛

المحور الثاني: مداخل القياس المحاسبي (مدخل التكلفة التاريخية، مدخل القيمة العادلة)؛

المحور الثالث: دراسة أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

II. الدراسات السابقة:

- دراسة سي محمد لخضر أسس و قواعد التقييم المحاسبي -دراسة تحليلية نقدية- أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة 1 (الجزائر) (2016): تم من خلال هذه الدراسة توضيح كيف تهتم المحاسبة المالية كأداة خدمة بقياس تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي و نتائج عمل الوحدات الاقتصادية و إيصال نتائج ذلك القياس في شكل قوائم مالية إلى المستفيدين.

كما توصلت الدراسة إلى أن وظيفة القياس المحاسبي قد عرفت أيضا تطورات عديدة كانت تلازم تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بحيث لم تعد تكفي باستعمال طريقة التكلفة التاريخية فقط بل امتدت إلى استعمال نماذج أخرى مثل الطرق المعدلة للتكلفة التاريخية و الطرق المعتمدة على القيم الجارية و السوقية و الاقتصادية و ذلك انسجاما مع التغيير في القدرة الشرائية للنقود و تجاوبا مع احتياجات المستثمرين و الأسواق المالية و غيرهما.

- دراسة هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، مقال حول تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين" المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، جامعة قاصدي مرياح و رقلة (الجزائر) (العدد 2016/02): تم من خلال هذه الدراسة تقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية من و جهة نظر الأكاديميين و المهنيين و تسليط الضوء على (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة) كإحدى بدائل القياس المحاسبي في الجزائر و متطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل و ضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، و قد توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم و تتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي بشكل أفضل من القيمة العادلة.

- دراسة نجوى عبد الصمد، مقال حول الشروط الجديدة لإعادة تقييم الأصول الثابتة-مراجعة أولية- مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية (العدد 2009/03)، جامعة باتنة (الجزائر): تم من خلال هذه الدراسة دراسة الشروط الجديدة لإعادة تقييم الأصول الثابتة في الجزائر من خلال مراجعة تحليلية نقدية لما نصت عليه مواد المرسوم التنفيذي رقم 210/07 و ذلك انطلاقا من التطبيقات السابقة لإعادة التقييم في ضوء متطلبات المعايير المحاسبية الدولية. و قد بينت النتائج عدم انسجام بعض مواد المرسوم مع متطلبات إعادة التقييم، كما أشارت النتائج إلى أن من أهم محددات تطبيق الشروط الجديدة لإعادة التقييم عدم الدقة في تناول الإجراءات التفصيلية للمعالجة المحاسبية و

الضريبية لإعادة التقييم مع غياب النصوص التطبيقية المرافقة و الكلفة المرتفعة للعملية و ضيق الآجال المحددة لإنجازها.

تختلف هذه الدراسة مع الدراسات السابقة كونها تميزت بدراسة مدى تأثير إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية و ذلك من خلال دراسة كل من عناصر المركز المالي بعد عملية إعادة التقييم و تقييم كل عنصر على حدى. و تشابهة هذه الدراسة مع الدراسات السابقة كون أن الهدف واحد و هو أن عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة أو الأصول ككل لا بد منها خاصة في ظروف التضخم (الارتفاع المستمر للأسعار) و أن القيام بعملية إعادة التقييم يسمح للمؤسسة بإظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية (الحقيقية) لا بقيمتها التاريخية و هو ما يميز عناصر المركز المالي بالواقعية و الدقة, و أن التقييم بالقيمة العادلة يكون أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية إلا أنها في نفس الوقت أقل موثوقية من معلومات التكلفة التاريخية.

III. الإطار النظري و الدراسات السابقة:

1. الإطار الفكري للقياس المحاسبي:

أ. مفهوم القياس المحاسبي:

على الرغم من تعدد طرق القياس المحاسبي المستخدمة و التي كان لها خلاف في أدبيات النظرية المحاسبية حول التمثيل الصادق لكل منها، إلا أن هذا النزاع قد يكون أقل حدة عندما يتم تعريف القياس المحاسبي و كيفية التعبير عنه عند عرض البيانات المحاسبية، إذ كانت تدور هذه التعاريف حول نفس الحلقة (زخروفة،، 2016) و ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campbell) الذي عرفها بالتالي:
يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة. (مطر، 2004)
أما فيما يخص القياس المحاسبي فقد عرف كالاتي:

حيث عرفته جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) عام 1966م، و هو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي، "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية و الجارية و المستقبلية، و ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية و بموجب قواعد محددة". (المالك، 2013)

ب. أهمية القياس المحاسبي:

و تتبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة و بدون فهم ما يقاس و كيفية القياس يستحيل الفهم الكامل و الصحيح للمحاسبة و تزداد أهمية القياس من خلال اعتماد عملية التحقيق و التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاظم في تحديد محتوى وأساليب إعداد و عرض البيانات و المعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية، و يرى الباحث بأن القياس المحاسبي يعبر عن أحداث المنشأة بصورة عددية مما يساعد في اتخاذ القرارات المالية داخل و خارج المنشأة الاقتصادية. (النجيب،، 2015)

2. مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة).

أ. مدخل التكلفة التاريخية:

تعد القوائم المالية و فقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و من أهمها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، و لا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها، و يرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات و حدة النقد، بمعنى اثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله و صرف النظر عن أي تغيرات في قيمته، (زخروفة)، و تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها و موضوعيتها، و ذلك لأن الأسعار محددة و معروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية كما أنها واقعية لتوافر المستندات و الوثائق المؤيدة لها. (تيجاني، 2008)

- مفهوم التكلفة التاريخية:

تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، و تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل الضرائب على الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي. (ادم، 2015) كما يمثل تقييم أصول الشركة مشكلة حساسة تتعلق بحقيقة أن مفهوم القيمة له جوانب متعددة، حيث تمثل التكلفة التاريخية تكلفة الاستحواذ أو الانتاج، (KLETZ، 2005) أي التكلفة الفعلية الواقعة، و هي تعتبر أفضل القياسات المحاسبية للأصول أو الخدمات التي تحصلت عليها الوحدة الاقتصادية، و هذه التكلفة تشمل ثمن شراء الأصل مضافاً إليه كل التكاليف التي تساهم في جعل الأصل صالحاً للاستخدام. (التكريتي، 2010)

ب. مدخل القيمة العادلة:

لقد فرض عصر العولمة و التطور الاقتصادي و المعرفي و مع إزالة الحدود الجغرافية، إحداث تغيرات جوهرية في الفكر المحاسبي من خلال الانتقال من المحاسبة التقليدية إلى أفق و أطر جديدة، و مع بدء الكثير من الدول بشكل عام تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أصبح لزاماً عليهم توحيد المعالجات المحاسبية، حيث واجهت هذه الأخيرة عدة مشاكل في تطبيقها، و من بين المعالجات المحاسبية الأكثر تعقيداً من وجهة نظري خاصة في الدول النامية محاسبية القيمة العادلة و التي و ضعت حيز التنفيذ في بداية الألفية الثالثة.

- مفهوم القيمة العادلة:

تعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ النقدي الذي يمكن بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف و أخرى مطلعة و راغبة في التبادل، بعيداً عن ظروف التصفية، و في المقابل تعتبر القيمة العادلة على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد أثر التصفية.

و يتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروفة أو المطلوبة، و في حالة عدم توفر هذه الأسعار يتم تحديد القيمة للبند بشكل تقديري. (صالح، 2009)

ولقد عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها: القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن عنده تبادل أصل ما أو سداد التزام بين أطراف راغبة بمعلومات كاملة في سوق تنافسية. (TONDEUR، 2004)

كما عرفها مجلس المحاسبة المالية الأمريكي كالاتي: القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشتري أو يباع به ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية، أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية.

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف القيمة العادلة على أنها: "القيمة الحقيقية و التي تتمثل في المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية". (نوال، 2011)

3. دراسة تأثير إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية:

تعتبر ظاهرة إعادة تقييم الأصول الثابتة من الظواهر الهامة في عالم اليوم حيث نادت بها جميع العلوم و المجالات المختلفة و خاصة بعد ظهور الأزمات الاقتصادية التي أظهرت الزوايا المتعددة بدرجة متباينة في الفكر المحاسبي رغم أن المعايير المحاسبية الدولية سمحت بإعادة التقييم إلا أن بعض الدول رفضت ممارسة إعادة التقييم للأسباب مختلفة و علما بأن المؤسسات المالية و خاصة المدرجة في السوق المالي تحتاج إلى إعادة تقييم الأصول.

أ. الأصول الثابتة:

- مفهوم الأصول الثابتة:

الأصول الثابتة هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة، (عطية، 2009) و هي تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة البيع و تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية و لكن المساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية. (حسين، 2014)

ويعرف البعض الأصول الثابتة بأنها تلك الأصول التي توفر مميزات اقتصادية للوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية أطول من تلك التي تغطيها القوائم المالية للعام الجاري و بناء عليه يجب رسملة هذه الأصول و توزيع تكاليفها على فترات النفع التي تتحقق للوحدة الاقتصادية المصدرة للقوائم المالية. (عابد)

- أنواع الأصول الثابتة:

✓ الأصول الثابتة غير الجارية (المعنوية):

و تعرف على أنها أصول قابلة للتجديد غير نقدية و غير مادية و مراقبة و مستعملة في إطار نشاط المؤسسة مثل براءة الاختراع، شهرة، المحل، أنظمة الإعلام الآلي... إلخ.

ومن شروط الاعتراف بها:

- إذا كانت من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية.

- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق.

- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على توقعات مدروسة (مصطفى، 2012)

✓ الأصول الثابتة غير الجارية (مادية):

حسب البند 1-121 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت العيني على أنه: أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات الإيجاز و الاستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية الواحدة.

وطبقا للقاعدة العامة يتم إدراج التثبيتات العينية في الحسابات كأصل إذا كان:
- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.

- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة. (مايدة، 2017)

✓ الأصول الثابتة غير الجارية (المالية):

تعرف على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع و إنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات. (عوادي، 2012)

و تعرف كذلك على أنها الأسهم و السندات و الديون التي يكون للكيان القدرة و الرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27. (عطية، 2009)

ب. إعادة تقييم الأصول الثابتة:

المادة 121-5 نص (ن.م.م) على إدراج التثبيتات على أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها بتاريخ الشراء أو الإنتاج أي أن تقييم الأصول و ادراجها الأول يتم بتكلفتها التاريخية و حيث أن هذه القيمة لتثبيتات ستصبح غير واقعية إذا لم تتم مراجعتها وفق تغيرات أسعار التثبيتات في السوق، فقد سمح (ن.م.م) بإعادة تقييم التثبيتات وفقاً للمادة 121.

- مفهوم إعادة تقييم الأصول الثابتة:

إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية، اعتماداً على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية و التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانوناً مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

وينص (ن.م.م) على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات و أن لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد، و عبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول مثل ذلك: معدات النقل، أو معدات الإنتاج، أو المباني الصناعية... و في حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنوياً). (عطية، المحاسبة المعمقة و فق النظام المحاسبي المالي،)

و يتطلب في إعادة تقييم الأصول مراعاة ما يأتي:

✓ عدم تحديد إعادة التقييم: أي أن لا تكون إعادة التقييم مقتصرة على عنصر واحد أو بعض عناصر مجموعة معينة من الأصول، بل يجب عند إعادة تقييم عنصر معين أن يعاد تقييم كانت عناصر المجموعة التي ينتمي إليها هذا العنصر.

و يجب مراعاة أن يعاد تقييم عناصر مجموعة معينة من الأصول في آن واحد لكي لا تدرج الأصول المعاد تقييمها في الميزانية بقيم محددة في تواريخ مختلفة.

✓ **العمل على تحديث القيم:** يعاد تقييم الأصول الثابتة عندما يحدث تغير دائم و جوهري في قيمها الأصلية، و يجب أن تخضع القيم المعاد تقييمها لإعادة تقييم أخرى إذا طرأت عليها تغيرات جوهرية، و تحديث القيم أو تكرار إعادة التقييم يتم من حين لآخر و يتوقف ذلك على مدى التغيرات التي تطرأ على القيم المعاد تقييمها فإذا كانت هذه التغيرات جوهرية و كبيرة يجب إخضاعها لإعادة تقييم سنويا أما إذا كانت التغيرات ليست جوهرية تكون إعادة تقييم كل 03 سنوات أو 05 سنوات كافية.

يجب أن تجري إعادة تقييم بانتظام كاف لجعل القيمة المدرجة للأصل لا تختلف بصورة مادية عن القيمة العادلة له بتاريخ الميزانية. (نجوى، 2009)

- **عمليات إعادة التقييم:**

✓ **عمليات إعادة تقييم منظمة:**

أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى من الضريبة حاليا، فإن إعادة التقييم المنظمة غير واردة في قانون الضرائب المباشرة و كانت آخر عملية إعادة تقييم منظمة للثبنيات تمت بموجب المرسوم التنفيذي 210/07 الصادر بتاريخ 2007/07/04 و المحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (أي الثبنيات) العينية القابلة للاهلاك و كذا الثبنيات غير القابلة للاهلاك، لقد حدد آخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم هذه بنهاية سنة 2007 نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأسمال الشركة.

✓ **عمليات إعادة تقييم حرة:**

أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، إن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون خاضعا للضريبة و هذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة و التي تنص على: 'يقيد فائض القيمة من إعادة تقييم الثبنيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات، لاحظ أن نص المادة يتكلم على النتيجة الجبائية و ليس على النتيجة المحاسبية. (عطية، المحاسبة المعقدة و فق النظام المحاسبي المالي)

ت. **المعالجة المحاسبية عن الزيادة و النقصان في تقييم الأصول الثابتة:**

تناولت الفقرات من 39-41 من المعيار الدولي رقم (36) كيفية معالجة الزيادة أو النقصان في قيم الأصول الثابتة على النحو التالي:

عند زيادة القيمة المسجل بها الأصل نتيجة لإعادة تقييمه، يجب أن تسجل هذه الزيادة و تعليقها مباشرة إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، و يتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كدخل و ذلك بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها قيمة نقص سابق كان قد تم الاعتراف به مسبقا كمصروف، و عند حدوث نقص في القيمة المسجل بهذا الأصل نتيجة لإعادة تقييمه يجب الاعتراف بهذا النقص كمصروف و مع ذلك يجب تسجيل النقص في إعادة التقييم بتحميله مباشرة على حساب فائض إعادة تقييم يتعلق به و ذلك بحيث لا يتجاوز مبلغ النقص فائض إعادة التقييم الخاص بنفس الأصل الثابت. (الداعور، 2008)

ث. استخدامات فائض إعادة التقييم:

- إمكانية توزيع الفائض: يعد فائض إعادة التقييم أرباحاً غير متحققة و من ثم فلا يمكن توزيعه إلا إذا تحقق جزء منه أو كله، و يجري ذلك بتحويله مباشرة من حقوق الملكية إلى الأرباح المحتجزة عندما يتحقق كل الفائض عند التنازل عن الأصل، أو أن يتحقق جزء من الفائض نتيجة استخدام الأصل و يتمثل الجزء المتحقق في الفرق بين الاهتلاك المحسوب على أساس مبلغ إعادة التقييم و ذلك المحسوب على أساس القيمة الأصلية.

- إمكانية إضافته إلى رأس المال: يمكن استخدام فائض إعادة التقييم في زيادة رأس المال عن طريق رسملة كل أو جزء من الفائض، مع ضرورة الإفصاح عن ذلك الجزء من رأس المال الذي مصدره فائض إعادة التقييم في الملحق.

- فائض إعادة التقييم لا يمكن استخدامه مباشرة لتغطية الخسائر المتراكمة: إذ أن الخسائر المتراكمة لا يمكن أن تحمل مباشرة على فائض إعادة التقييم، في حين يمكن بالمقابل أن تجري عملية تحميل للخسائر على الفائض بطريقة غير مباشرة، و ذلك عن طريق القيام أولاً باستخدام فائض إعادة التقييم لزيادة رأس المال، أي رسملة جزء أو كل الفائض، و من ثم يأتي إجراء التخفيض من رأس المال بقيمة الخسائر المتراكمة.

- إمكانية استخدام الفائض لتعديل الاهتلاك الإضافية: تمثل الاهتلاكات الإضافية الفرق بين قسط الاهتلاك السنوي المحسوب على أساس القيمة الأصلية و ذلك المحسوب على أساس مبلغ إعادة التقييم، ففي كل مرة إذا نصت القوانين الضريبية على وجوب تحصيل الاهتلاكات الإضافية على فائض إعادة التقييم، فإن رصيد حساب احتياطي إعادة التقييم يتناقض مع مرور سنوات عمر الاستفادة من الأصل إلى أن يصل الصفر عند انتهاء عمر الاستفادة منه أو عند التنازل.

أما المعالجة المحاسبية لذلك فهي تختلف بحسب الطريقة التي عولجت بها محاسبياً عملية إعادة التقييم في حد ذاتها أو بحسب المحددات التي تثبتها السلطات الضريبية. (نجوى، 2009)

ج. أساس إعادة تقييم التثبيتات العينية: و نلاحظ الحالتين

- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت: في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمتها الإجمالية و كذا الاهتلاكات الخاصة به و هذا اعتماداً على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية (أي معامل إعادة التقييم يساوي، قيمة عادلة للأصل ÷ قيمته المحاسبية)، إن فارق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها من جهة و مجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى. (عطية، المحاسبة المعقدة و فق النظام المحاسبي المالي،)

و عند قيام المؤسسة بتقدير القيمة السوقية للتثبيت المعني و جب عليها تصحيح العمليات المحاسبية السابقة المتعلقة بهذا التثبيت و تسجيلها محاسبياً كما يلي:

$$\text{معدل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة السوقية}}{\text{القيمة المحاسبية الصافية}} \text{ (بتاريخ إعادة التقييم)}$$

$$\text{القيمة الإجمالية للتثبيت بعد إعادة التقييم} = \text{تكلفة الاقتناء} \times \text{معدل إعادة التقييم.}$$

2x	التثبيت المعني	xxxx
----	----------------	------

xxx	اهتلاك التثبيت المعني	28x	
xxx	فارق إعادة التقييم تصحيح الاهتلاك و تسجيل الفارق (قتال، 2017)	105	

وبعد إعادة تقييم التثبيت بحسب قسط الاهتلاك بتقييم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت.

- إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت: و تتم وفق المراحل التالية

ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية. تحديد القيمة العادلة للتثبيت و حساب الفرق بينها و بين قيمته المحاسبية الصافية، و بهذا نحصل على فرق إعادة التقييم و الذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية بقيد كالتالي:

2x	التثبيت المعني		xxxx
	فارق إعادة التقييم رفع قيمة التثبيات	105	xxx

وفي نهاية السنة نحسب قسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة (المحاسبية الصافية) المعاد تقييمها للتثبيت على فترة استخدامها المتبقية. (عطية، المحاسبة المعمقة و فق النظام الحاسبي المالي)

IV. الطريقة و الإجراءات:

وحتى نتمكن من معرفة أثر عملية إعادة التقييم على القوائم المالية، قمنا بدراسة تطبيقية لمؤسسة روية (NCA) ، و رغم أن المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة إلا أنها كلفت خبير بإعادة تقييم أصل من أصولها الثابتة و المتمثل في الأرض (Terrains) التي لوحظ تغير في قيمتها بغض النظر عن الأصول التي لم تتغير قيمتها، كما قمنا بدراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري بالجلفة

V. نتائج الدراسة (التحليل و المناقشة):

1. دراسة حالة مؤسسة الروبية

إعادة تقييم أراضي مؤسسة الروبية.

حيث قام الخبير بحساب قيمة المتر المربع الواحد باستعمال تقنيات و مؤشرات خاصة و بضرب هذه القيمة في

مساحة الأرض تحصل على قيمة الأرض المعاد تقييمها كما هو موضح وفق العلاقة التالية:

القيمة الحالية للأرض المعاد تقييمها في 2018 = سعر المتر مربع للأرض المعاد تقييمها في 2018 × مساحة الأرض المعاد تقييمها في 2018
--

كما يمكن الإشارة إلى أن قيمة الأرض في سنة 2017 (أي السنة ما قبل إعادة التقييم) كانت تساوي (1183751184 دج) كما هو موضح في الملحق رقم "01".

أ. التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيت (الأراضي):

قيمة الأراضي (terrains) في سنة 2017: 1183751184 دج.

قيمة الأراضي (terrains) في سنة 2018 (أي بعد إعادة التقييم: 2625000000 دج) كما هو موضح في الملحق رقم "01".

الزيادة في قيمة الأراضي:

1183751184-2625000000 = 1441248816 و المتمثل في فارق إعادة التقييم

من خلال ما قمنا بدراسته سابقاً أن آخر عملية إعادة تقييم منظمة للتثبيتات تمت بموجب المرسوم التنفيذي 210/07 الصادر بتاريخ 2007/07/04 و المحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (أي التثبيتات) العينية القابلة للاهلاك و كذا التثبيتات غير القابلة للاهلاك، و لقد حدد آخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم هذه بنهاية السنة 2007، و نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برؤوس أموال المؤسسة أي في ح/105 و هو المعمول به حالياً.

وعليه نقول أن الفارق أو الزيادة في قيمة الأرض سوف يتم دمجها مباشرة في ح/105.

وهو ما قامت به المؤسسة فعلاً كما هو موضح في الملحق رقم "02" حيث ارتفعت رؤوس أموال المؤسسة بشكل كبير نتيجة إعادة تقييم الأراضي بقيمة (1441248816) و المتمثل في فارق إعادة التقييم وهو الفرق بين قيمة الأراضي

في سنة 2017 و قيمتها في سنة 2018 و التسجيل المحاسبي لفائض إعادة تقييم الأراضي:

		2018/12/31		
	1441248816	أراضي	211	
1441248816		فارق إعادة التقييم	105	
		التسجيل المحاسبي لمقدار الزيادة في		
		قيمة الأراضي بعد عملية إعادة التقييم		

ب. أثر إعادة تقييم الأراضي على القوائم المالية:

✓ تأثيرها على الميزانية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في شكل زيادة في رؤوس الأموال مقابل زيادة بنفس المقدار في قيمة الأراضي (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بالمقدار نفسه في قيمة الأصول)، مما يعني عدم تأثير عملية التقييم على نتيجة الدورة لسنة 2018، و الأثر كان في زيادة قيمة المؤسسة.

جدول رقم (01): أثر إعادة التقييم الأراضي على ميزانية 2018.

الأصول	مقدار الزيادة	الخصوم	مقدار الزيادة
التثبيات (أراضي)	1441248816 (+)	الأمال الخاصة (رأسمال المؤسسة)	1441248816 (+)

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على الملحق 01

✓ تأثيرها على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2018 لأنها لم تؤثر على حساب الإيرادات و المصروفات.
ملاحظة:

الأراضي لا تهلك و إنما تخضع لعملية إعادة التقييم فإذا ارتفعت قيمتها تؤثر على رأسمال المؤسسة و إذا انخفضت قيمتها فتؤثر على جدول حسابات النتائج بالضبط في ح/681 مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر قيمة الأصول غير الجارية.

يكون قيد انخفاض الأراضي كالاتي:

2018/12/31		681
*****	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات زخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	
*****	خسائر القيمة عن التثبيات العينية تدني قيمة الأراضي	2911

✓ تأثيرها على جدول التدفقات النقدية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لم تؤثر على جدول التدفقات النقدية و ذلك من خلال عدم دخول أو خروج للنقدية.

✓ تأثيرها على جدول التغير في الأموال الخاصة:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم أثرت على رؤوس أوام المؤسسة بالزيادة و ذلك بقيمة 1441248816 دج

2. دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية الجلفة لسنة 2017

بعد دراسة أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة غير قابلة للاهلاك (الأراضي) على القوائم المالية سنقوم بدراسة مدى تأثير إعادة تقييم الأصول الثابتة القابلة للاهلاك على القوائم المالية و هذا من خلال دراسة مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري بولاية الجلفة (OPGI) و ذلك عن طريق إعادة تقييم كل من الأراضي و المباني و فق الأسعار المقدمة من طرف كل من مديرية الضرائب و أملاك الدولة بولاية الجلفة حيث يتم تحديد أسعار كل من الأراضي و المباني عن طريق وثيقة داخلية لدى مديرية الضرائب و التي لم تتمكن من الحصول عليها و تسمى FOURCHETTE

أ. إعادة تقييم الأراضي:

لإعادة تقييم الأراضي تم الاعتماد على جدول FIURCHETTE المعد من طرف مديرية الضرائب لولاية الجلفة بحيث يتم حساب قيمة الأراضي و فقا للعلاقة التالية:

$$\text{القيمة العادلة للأراضي} = \text{مساحة الأرض} \times \text{سعر المرجعي لمديرية الضرائب}$$

بعد مقابلتنا لرئيس قسم المحاسبة و حسب المعطيات المقدمة من طرفه و التي بين لنا من خلالها مساحة الأراضي و التي قدرت ب40 هكتار و بما أن السعر المرجعي لمديرية الضرائب و أملاك الدولة يتم تحديده بالمتري المربع (م²) و حسب علينا تحويل المساحة من الهكتار إلى المتري المربع و عليه فإن:

$$40 \text{ هكتار} = 400000 \text{ م}^2$$

حسب المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب و أملاك الدولة لولاية الجلفة تبين أن السعر المرجعي محصور ما بين 6000 دج و 12000 دج و لتحديد السعر الأقرب تم التقرب من بعض الخبراء المحاسبين المتواجدين بولاية الجلفة و القائم بعملية التقييم المتواجد في مديرية الضرائب حيث تم بالإجماع تحديد مبلغ 8000 دج للمتر المربع و عليه يتم حساب القيمة الجديدة للأراضي كما يلي:

$$\text{القيمة الجديدة (العادلة) للأراضي} = 400000 \text{ م}^2 \times 8000 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة الجديدة (العادلة) للأراضي} = 3200000000 \text{ دج}$$

بما أن قيمة الأراضي المسجلة في الميزانية هي: 75281901.51 دج و منه فإن:

$$\text{فارق إعادة التقييم} = \text{القيمة الجديدة للأراضي} - \text{القيمة القديمة للأراضي}$$

$$\text{فارق إعادة التقييم} = 3200000000 - 75281901.51$$

$$\text{فارق إعادة التقييم} = 3124718098$$

و يظهر حساب الأراضي بالميزانية بقيمته الجديدة كما يلي:

الجدول رقم (02): يبين قيمة الأراضي بالميزانية

الحساب	البيان	القيمة الجديدة (العادلة)
211	الأراضي	3200000000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على الملحق 02

- التسجيل المحاسبي لفائض إعادة التقييم

		2017/12/31		
	3124718098	أراضي	211	
3124718098		فارق إعادة التقييم	105	
		التسجيل المحاسبي لمقدار الزيادة في قيمة الأراضي بعد عملية إعادة التقييم		

- أثر إعادة تقييم الأراضي على القوائم المالية (مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري):
✓ تأثيرها على الميزانية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في شكل زيادة في رؤوس الأموال مقابل زيادة بنفس المقدار في قيمة الأراضي (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بالمقدار نفسه في قيمة الأصول)، مما يعني عدم تأثير عملية التقييم على نتيجة الدورة لسنة 2017، و الأثر كان في زيادة قيمة المؤسسة.

جدول رقم (03): أثر إعادة التقييم على ميزانية 2017.

الأصول	مقدار الزيادة	الخصوم	مقدار الزيادة
التثبيات المالية (أراضي)	3124718098 (+)	الأصول الخاصة (رأسمال المؤسسة)	3124718098 (+)

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على الملحق 02

✓ تأثيرها على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2017 لأنها لم تؤثر على حساب الإيرادات و المصروفات.

✓ تأثيرها على جدول التدفقات النقدية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لم تؤثر على جدول التدفقات النقدية و ذلك من خلال عدم دخول أو خروج للنقدية.

✓ تأثيرها على جدول التغيير في الأموال الخاصة:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأراضي نلاحظ أن عملية إعادة التقييم أثرت على رؤوس أموال المؤسسة بالزيادة و ذلك بقيمة 3124718098 دج

ب. إعادة تقييم المباني:

لإعادة تقييم المباني تم الاعتماد على جدول FIURCHETTE المعد من طرف مديرية الضرائب و مفتشية أملاك الدولة لولاية الجلفة بحيث يتم حساب قيمة المباني و فقا للعلاقة التالية:

القيمة الجديدة (العادلة) للمباني = عدد الغرف × السعر المرجعي لمديرية الضرائب

بحسب المعطيات المقدمة من طرف محاسب المؤسسة تبين أن:

قيمة المباني تقدر ب 65000000 دج

العمر الإنتاجي 40 سنة

تاريخ الاقتناء 1989/01/01

قسط الاهتلاك = 65000000 دج ÷ 40 سنة

قسط الاهتلاك = 1625000 دج

الاهتلاك المتراكم = 1625000 دج × 28 سنة (من سنة 1989 إلى 2016)

الاهتلاك المتراكم = 45500000 دج

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الإجمالية - الاهتلاك المتراكم

القيمة المحاسبية الصافية = 65000000 دج - 45500000 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 19500000 دج

عدد الغرف 60 غرفة (مكتب)

حسب المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب و أملاك الدولة لولاية الجلفة تبين أن السعر المرجعي محصور ما بين 1000000 دج و 2000000 دج للغرفة الواحدة و لتحديد السعر الأقرب تم التقرب من بعض الخبراء المحاسبين المتواجدين بولاية الجلفة و القائم بعملية التقييم المتواجد في مديرية الضرائب حيث تم بالإجماع تحديد مبلغ 1200000 دج للغرفة الواحدة و عليه يتم حساب القيمة الجديدة للمباني كما يلي:

القيمة الجديدة (العادلة) للمباني = 60 غرفة (مكتب) × 1200000 دج

القيمة الجديدة (العادلة) للمباني = 72000000 دج

ومنه فإن:

فارق إعادة التقييم = القيمة الجديدة (العادلة) للمباني - القيمة القديمة للمباني (القيمة المحاسبية الصافية)

فارق إعادة التقييم = 72000000 - 19500000

فارق إعادة التقييم = 52500000 دج

إن المعالجة المحاسبية للاهتلاكات تتم و فقا لطريقتين تم عرضهما سابقا حيث سنقوم باستعمال الطريقة الثانية لبساطتها التي تعتمد على ترصيد الاهتلاكات المجمع للثبوت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية تحديد القيمة العادلة للثبوت و حساب الفرق بينها و بين قيمته المحاسبية الصافية، و بهذا نحصل على فرق إعادة التقييم و الذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية

التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء الاهتلاك المتراكم:

45500000	45500000	2017/12/31 اهتلاك المتراكم للمباني	213	2813
		المباني		
		إلغاء اهتلاك المتراكم		

التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

52500000	52500000	2017/12/31 المباني	105	213
		فارق إعادة التقييم		
		إثبات فارق إعادة التقييم		

ويظهر حساب المباني بالميزانية بقيمته الجديدة كما يلي:

الجدول رقم (03): يبين قيمة المبنى بالميزانية

الحساب	البيان	القيمة الجديدة (العادلة)
213	المباني	72000000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على الملحق 02

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم = القيمة الجديدة (العادلة) للمباني ÷ العمر الانتاجي المتبقي (40-28)

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم = 72000000 ÷ 12 سنة

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم = 6000000 ÷ 12 سنة

6000000	6000000	2017/12/31 مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة عن أصول غير الجارية	2813	681
		اهتلاك المباني		

	تسجيل قسط الاهتلاك السنوي		
--	---------------------------	--	--

ت. أثر إعادة تقييم المباني على القوائم المالية (مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري):
 ✓ تأثيرها على الميزانية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبني نلاحظ أن فارق إعادة التقييم يسجل في شكل زيادة في رؤوس الأموال مقابل زيادة بنفس المقدار في قيمة المبني (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بالمقدار نفسه في قيمة الأصول)، إلا أنه بعد حساب أقساط الاهتلاك الذي تبين أن قيمتها ارتفعت نظرا لعملية إعادة تقييم المبني قد أثرت على الميزانية مما يعني تأثير عملية إعادة التقييم على نتيجة الدورة بالنقصان لسنة 2017.

حيث أن مقدار تأثر نتيجة الدورة لسنة 2017 هو الفرق بين أقساط الاهتلاك السنوي للمبني قبل إعادة التقييم و بعد إعادة التقييم و منه فإن الفرق بين الأقساط هو: $4375000 - 1625000 = 6000000$ دج

جدول رقم (04): أثر إعادة تقييم المبني على ميزانية 2017.

الأصول	مقدار الزيادة	الخصوم	مقدار الزيادة
التثبيتات المادية (مباني) ح/213	(+) 52500000	(الأموال الخاصة)	(+) 52500000
(اهتلاك المباني) ح/2813	(-) 4375000	نتيجة الدورة	(+) 4375000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على ما سبق

✓ تأثيرها على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبني نلاحظ أن عملية إعادة التقييم تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2017 كونها تؤثر على حساب المصاريف بالزيادة بالضبط في حساب 681 و المتعلق بمخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة عن أصول غير الجارية حيث يمثل مقدار التأثير على جدول حساب النتائج بالفارق بين قسط الاهتلاك السنوي قبل عملية إعادة التقييم و قسط الاهتلاك السنوي بعد عملية إعادة التقييم أي بمبلغ 4375000 دج , أما حسابات النواتج فلا تتأثر بعملية إعادة التقييم مما يؤثر حتما على نتيجة الدورة بالنقصان بنفس المقدار.

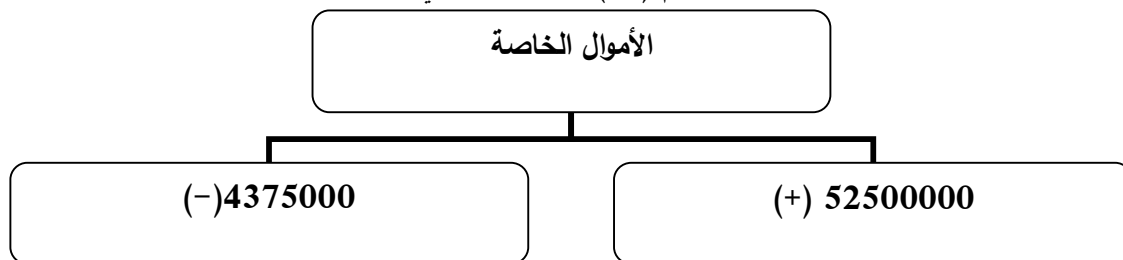
✓ تأثيرها على جدول التدفقات النقدية:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبني نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لم تؤثر على جدول التدفقات النقدية و ذلك من خلال عدم دخول أو خروج للنقدية.

✓ تأثيرها على جدول التغير في الأموال الخاصة:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم المبني نلاحظ أن عملية إعادة التقييم أثرت على رؤوس أموال المؤسسة بالزيادة و ذلك بقيمة 52500000 دج و هو يمثل فارق إعادة التقييم كما يتأثر بالنقصان بفعل انخفاض نتيجة الدورة بقيمة 4375000 دج و ذلك راجع إلى ارتفاع قيمة المصاريف.

الشكل رقم (01): جدول التغيير في الأموال الخاصة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على ما سبق

VI. الخلاصة:

لمعرفة مدى تأثير إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية لابد من دراسة مجمل عناصر المركز المالي، حيث وجدنا أن إعادة التقييم لم تؤثر على الميزانية من ناحية النتيجة و إنما أثرت عليها من ناحية القيمة كما أنها لم تؤثر على حسابات النتائج كون التثبيت المقاس وهو الأراضي الذي لا يخضع بطبيعة الحالة للاهلاك و إنما إلى انخفاض قيمته و هو الأمر الذي لم يحدث، و بالتالي لم يؤثر على حساب النتائج (عدم تؤثر حسابات الإيرادات و المصروفات)، حين أن عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة تؤثر على جدول التغييرات في رؤوس الأموال و ذلك بتأثيرها على زيادة أو تخفيض رأس المال بمقدار فارق إعادة التقييم، على العكس من ذلك فإن عملية إعادة تقييم المبنى التي قمنا بها في دراستنا و التي استنتجنا منها أنها أثرت على كل من (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التغيير في الأموال الخاصة) بالإضافة إلى أن عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة لم تؤثر على جدول تدفقات الخزينة و ذلك من خلال عدم دخول أو خروج للنقدية.

و في الأخير نقول أن عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة لابد منها خاصة في الآونة الأخيرة و مع الارتفاع المستمر للأسعار و تباين الفروقات و ذلك قصد إظهار قائمة المركز المالي بصورها الحقيقية.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن عدم القيام بإعادة تقييم الأصول الثابتة بعد ارتفاع أسعارها تنتج عنه آثار سلبية على المؤسسة مثل عدم تمكين المؤسسة من تجميع اهتلاكات كافية لتمويل أصولها الثابتة المعوضة لها التي تم اهتلاكها بصفة كلية و كذا عدم ظهور الأصول بقيمتها الحقيقية بتاريخ اعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها (التكلفة التاريخية) و التي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ اعداد الميزانية خاصة في حالات التضخم، و عدم القيام بإعادة التقييم سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة و تحميل المؤسسة بضرائب على الأرباح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها.
- إن القيام بإعادة تقييم الأصول الثابتة يسمح للمؤسسة بإظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية (الحقيقية) لا بقيمتها التاريخية، و منه فإن تحليل هذه الميزانية يكون أكثر واقعية.
- إن عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة لها تأثيرات مباشرة على نتائج الدورات اللاحقة لذا لابد من توفير جميع المتطلبات الضرورية للعملية و تأهيل المهنيين حتى لا تخضع عملية التقييم للحكم الشخصي.
- تعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، إلا أنها في نفس الوقت أقل موثوقية من معلومات التكلفة التاريخية.

VII. الهوامش و الإحالات:

François ENGEL ،Frédéric KLETZ .(2005) .، *Cours de comptabilité générale* ،،PARIS ، : ،ECOL DES MINES DE PARIS. ،

PHILIPPE TOURON ET HUBERT TONDEUR ، .(2004) .*Comptabilité en IFRS*، Éditions d'Organisation.

اسماعيل يحي التكريتي. (2010). اسس ومبادئ المحاسبة المالية (المجلد الاولي). عمان: دار حامد لنشر.

براقى تيجاني. (2008). القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده و مدى تأثره بالتضخم، . مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، صفحة 68.

حديدي ادم. (2015). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية. الجزائر: جامعة الجزائر 03.

خالد حسين التجاني حسين. (2014). أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة. السودان: جامعة شندي، السودان.

رضا ابراهيم صالح. (2009). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 02،، صفحة 23.

زين عبد المالك. (2013). القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، . بومرداس: جامعة بومرداس.

صبايحي نوال. (2011). الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) و أثره على جودة المعلومات. الجزائر: جامعة الجزائر 03.

عبد الرحمان عطية. (2009).

عبد الرحمان عطية. (2009). المحاسبة العامة و فق النظام المحاسبي المالي، . الجزائر: دار النشر جيطلي.

عبد الرحمان عطية. (2009). مرجع سابق.

عبد الرحمان عطية. (بلا تاريخ). المحاسبة المعمقة و فق النظام الحاسبي المالي.

عبد الرحمان عطية. (بلا تاريخ). المحاسبة المعمقة و فق النظام المحاسبي المالي.

عبد الرحمان عطية. (بلا تاريخ). المحاسبة المعمقة و فق النظام المحاسبي المالي، (المجلد الاولي). برج بوعريبيج: الجزائر.

عبد الرحمان عطية. (بلا تاريخ). المحاسبة المعمقة و فق النظام المحاسبي المالي، .

عبد الصمد نجوى. (بلا تاريخ). صفحة 188.

عبد الصمد نجوى. (2009). صفحة 188.

- عبد الصمد نجوى. (2009). الشروط الجديدة لاعادة تقييم اصول الثابتة مراجعة أولية. مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 03، الصفحات 186-187.
- عوادي مصطفى. (2012). المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، . مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 05، العدد 03، صفحة 125.
- محمد فيصل مايدة. (2017). تأثير النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد و عرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، دراسة حالة عينة المؤسسات. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر .
- محمد مطر. (2004). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال العرض و الإفصاح و القياس، (المجلد الطبعة الاولى). عمان: دار وائل لنشر.
- محمد معتصم إبراهيم حمد و إسماعيل محمد النجيب،. (2015). بدائل القياس المحاسبي و دورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، . مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، صفحة 139.
- محمد نواف حمدان عابد. (بلا تاريخ). ، دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية. القاهرة: الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية.
- محمد نواف عابد جبر ابراهيم الداور. (2008). اعادة تقييم الاصول الثابتة في فلسطين. مجلة جامعة الازهر المجلد 10 العدد 01، صفحة 165.
- مصطفى عوادي. (2012).
- نجوى عبد الصمد. (2009). الشروط الجديدة لإعادة تقييم الأصول الثابتة مراجعة أولية. مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 03، الصفحات 186-187.
- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة،. (بلا تاريخ). صفحة 116.
- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة،. (2016). تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، . المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 02، ، صفحة 115.
- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة،. (بلا تاريخ). مرجع سابق. صفحة 116.
- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، مرجع سابق. (بلا تاريخ). صفحة 116.
- يوسفي رفيق عبد العزيز قتال. (2017). إعادة تقييم الأصول الثابتة و فق النظام المحاسبي المالي. مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية المجلد 03، العدد 01، ، صفحة 83.

الملحق رقم 01: ميزانية السنة المالية 2018- جانب الأصول و الخصوم- لمؤسسة أن. سي رويبة

BILAN ARRETE AU 31.12.2018
CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

PASSIF	NOTE	31.12.2018	31.12.2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		849 195 000	849 195 000
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves		520 261 097	1 222 871 347
Ecart de réévaluation		1 441 248 816	-
Résultat net		(275 035 966)	(702 610 250)
Autres capitaux propres		-	-
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES	5.1	2 535 668 947	1 369 456 097
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	5.2	1 585 339 950	2 486 785 886
Impôts (différés et provisionnés)	5.3	17 041 707	10 995 189
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	5.3	18 676 283	15 746 232
TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS		1 621 057 940	2 513 527 307
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	5.4	2 311 196 012	1 970 597 393
Impôts	5.5	5 316 881	3 194 534
Autres dettes	5.6	281 221 204	135 485 524
Tresorerie passif	5.7	3 314 770 229	2 702 502 840
TOTAL PASSIFS COURANTS		5 912 504 327	4 811 780 290
TOTAL GENERAL PASSIF		10 069 231 214	8 694 763 694

BILAN ARRETE AU 31.12.2018

CHIFFRES EXPRIMES EN DINARS

ACTIF	NOTE	2018 BRUT	2018AMO&PROV	2018 NET	2017 NET
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles	4.1	93 165 682	69 594 483	23 571 199	33 826 148
Immobilisations corporelles	4.2	10 160 529 386	3 789 187 371	6 371 342 015	5 327 292 929
Terrains		2 625 000 000	-	2 625 000 000	1 183 751 184
Batiments		922 838 083	309 167 507	613 670 576	659 660 811
Autres immobilisations corporelles		6 583 409 194	3 480 019 864	3 103 389 330	3 471 144 052
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		29 282 109	-	29 282 109	12 736 882
Immobilisations financières	4.3	175 511 506	-	175 511 506	113 301 317
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		3 700 000	-	3 700 000	775 000
Impôts différés actif		171 811 506	-	171 811 506	112 526 317
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 429 206 574	3 858 781 854	6 570 424 720	5 474 420 394
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	4.4	823 488 969	112 891 183	710 597 785	1 179 330 172
Créances et emplois assimilés		2 719 914 436	182 450 329	2 537 464 108	1 908 496 267
Clients	4.5	2 561 782 326	182 450 329	2 379 331 998	1 774 476 285
Autres débiteurs	4.6	118 627 669	-	118 627 669	52 269 968
Impôts et assimilés	4.7	30 720 191	-	30 720 191	68 623 477
Autres créances et emplois assimilés	4.8	8 784 250	-	8 784 250	13 126 537
Disponibilités et assimilés		250 744 601	-	250 744 601	132 516 862
Placements et autres actifs financiers courants		5 649 308	-	5 649 308	6 371 400
Tresorerie	4.9	245 095 293	-	245 095 293	126 145 462
TOTAL ACTIF COURANT		3 794 148 006	295 341 512	3 498 806 494	3 220 343 300
TOTAL GENERAL ACTIF		14 223 354 580	4 154 123 366	10 069 231 214	8 694 763 694

الملحق رقم 02: ميزانية السنة المالية 2017- جانب الأصول و الخصوم- لمؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		121 122 885,56	121 122 885,56
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		17 154 530,98	91 178 401,63
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-3 273 786 041,76	-3 364 964 443,41
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-3 135 508 625,24	-3 152 663 156,22
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 449 912 270,49	2 333 185 232,69
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 298 510 270,31	5 278 358 914,88
TOTAL II		7 748 422 540,80	7 611 544 147,57
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		176 767 855,98	177 569 863,16
Impôts		336 114 573,31	233 045 771,31
Autres dettes		2 570 263 303,52	2 365 699 131,10
Trésorerie passif			
TOTAL III		3 083 145 732,81	2 776 314 765,57
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		7 696 059 648,37	7 235 195 756,92

OPGI DJELFA
CITE BERRBIH
N° D'IDENTIFICATION:099517010173529

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2017		2016	
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		651 207,35		651 207,35	651 207,35
Immobilisations corporelles					
Terrains		75 281 901,51		75 281 901,51	75 281 901,51
Bâtiments		8 519 244 272,65	6 460 323 202,08	3 058 920 990,57	3 258 450 516,58
Autres immobilisations corporelles		196 959 701,78	146 702 755,90	50 256 945,88	39 537 166,99
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		118 033 514,70		118 033 514,70	118 033 514,70
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					2 740 000,00
Impôts différés actif		38 287 912,42		38 287 912,42	33 165 314,76
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 948 458 510,41	6 667 028 057,98	3 341 432 472,43	3 527 859 621,89
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 238 408,60		3 238 408,60	32 765 163,02
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 611 528 265,76	126 094 072,85	1 487 434 193,11	1 505 525 979,94
Autres débiteurs		371 520 571,82	12 367 209,84	359 153 361,98	365 475 172,03
Impôts et assimilés		130 686 092,59		130 686 092,59	86 554 834,09
Autres créances et emplois assimilés		5 255 017,20		5 255 017,20	6 123 689,74
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		90 073 893,08		90 073 893,08	95 036 946,54
Trésorerie		2 278 786 209,33		2 278 786 209,33	1 615 854 349,67
TOTAL ACTIF COURANT		4 491 088 458,43	136 461 282,49	4 354 627 175,94	3 707 336 135,03
TOTAL GENERAL ACTIF		13 439 546 968,84	6 743 487 340,47	7 696 059 648,37	7 235 195 756,92