

## تحديات إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية -دراسة حالة الشركات البترولية الجزائرية

بن ساسي نظيرة\*<sup>1</sup>، خنوف أكرم تقي الدين<sup>2</sup>

\* طالبة دكتوراه قسم العلوم المالية والمحاسبية جامعة قاصدي مرباح ورقلة-مخبر التمويل، مالية المؤسسة، مالية الأسواق  
<sup>2</sup> طالب دكتوراه قسم المالية والمحاسبية جامعة حمه لخضر الوادي-مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية

### Article Info

#### Article history:

Received : July – November 2021  
Received in revised form : July – November 2021  
Accepted : July – November 2021  
DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.020

### ملخص

تهدف هذه الدراسة للبحث عن مدى جاهزية البيئة الجزائرية لاعتماد نموذج إعادة التقييم كأساس للقياس المحاسبي، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، واستخدام برنامج التحليل الكمي النوعي Nvivo لتحليل المقابلات الشخصية مع محاسبي لعينة من الشركات البترولية في الجزائر وكذا مكاتب المحاسبة ومكاتب الخبرة التقنية وإدارة الضرائب كأداة لجمع البيانات، حسب النتائج المتوصل إليها لا يزال المحاسبين بحاجة للدورات التكوينية للتحكم بعملية إعادة التقييم محاسبيا وجبانيا، كما ان القانون الجبائي يعد أكبر عائق لعدم وضوح المواد المتعلقة بعملية إعادة التقييم الأصول القابلة للإهلاك حيث ردة فعل إدارة الضرائب تتأرجح بين قبول ورفض يتبعه مخطر تحمل تكاليف جبائية إضافية في حالة وجود مبالغة في قيم الأصول الثابتة محل عملية إعادة التقييم، كما وتوجد عراقيل أخرى مهمة تتعلق بكفاءة ورغبة إدارات المحاسبة بالشركات، وجهل بجدوى منفعة عملية إعادة التقييم مقابل التكاليف العالية.

الكلمات المفتاحية: تقييم الأصول، الأصول المادية، الشركات البترولية، الجزائر

### 1. مقدمة

ظهر توجه استخدام القياس بالقيمة العادلة، كمدخل للقياس المحاسبي ومحاولة تفادي العيوب التي يعاني منها القياس المحاسبي المستند على التكلفة التاريخية، ولعرض صورة صادقة عن وضعية المؤسسات الاقتصادية. بشكل ملائم وموضوعي، وبذلك يشكل هذا المدخل نموذجا لقوائم مالية حقيقية وعادلة تجعل قياس الأرباح أكثر واقعية وبيانات المركز المالي أكثر دلالة على الواقع الاقتصادي. الأمر الذي يقودنا لطرح الإشكالية الرئيسية كالآتي: ماهي التحديات والمعوقات التي يمكن أن تحول دون القيام بعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية والتي يمكن أن تضعف فعاليتها؟

#### 1.1. أهداف الدراسة

تهدف الدراسة أساسا لمناقشة وتحليل متطلبات عرض، قياس والإفصاح عن عمليات إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية في البيئة الجزائرية، بعد تبني النظام المحاسبي المالي لنموذج إعادة التقييم، حيث قمنا بتقسيمه إلى الهدفين الفرعيين كما يلي:

1. محاولة تسليط الضوء من خلال الدراسات السابقة على أهمية عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة لدى الشركات في البيئة الجزائرية وكذا الدوافع وراء ذلك، كما تمت مناقشة جميع القوانين السائدة ذات الصلة بالموضوع لكشف اللبس حول غموض عمليات إعادة التقييم؛
2. القيام بدراسة تطبيقية لاستكشاف مدى جاهزية الشركات الجزائرية والبيئة المحيطة لتطبيق عمليات إعادة تقييم أصول الشركة الثابتة، بالإضافة لتأكيد على أهم المعوقات والتحديات لعملية إعادة التقييم.

وبغرض الوصول إلى هذا الهدف ومن ثمة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل للبيئة الجزائرية جاهزية لتطبيق تبنيها لنموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية؛
- هل توجد عراقيل تحد من نجاح عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية.
- ولمحاولة الإجابة عن إشكالية الدراسة تم وضع الفرضيات الموالية:
- نعم توجد إمكانية لتطبيق نموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية في البيئة الجزائرية
- نعم توجد عراقيل تحد من نجاح عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية.

#### 1.1. أهمية البحث

تعد دراستنا الأولى من نوعها التي تبحث في موضوع عملية إعادة التقييم الأصول الثابتة المادية بدراسة حالة لعدة شركات بترولية ولأهم الأطراف الأخرى الفاعلة في عملية إعادة التقييم في البيئة الجزائرية، واختيار شركات القطاع البترولي كعينة أساسية باعتبارها حجر الأساس والفاعل الأول في الاقتصاد الجزائري الريعي بنسبة تفوق 98 بالمائة، لذا فهذا النوع من الشركات محط اهتمام الدولة الجزائرية نظرا لكبر حجمها، وبالتالي كبر حجم أصولها الثابتة المادية بالإضافة إلى خصوصية القطاع، وكونها غير مسعرة، أما بالنسبة لباقي الجهات فنظرا لغياب المساهمين كالية مهمة في حوكمة الشركات الجزائرية تجعل من إدارة الضرائب المؤثر الكبير على الحوكمة ثم يليها محافظو الحسابات، مكاتب الخبرات التقنية ومحافظي البيع بالمزاد العلني؛ بالاستعانة ببرنامج Nvivo الحديث في تحليل بحثنا الكيفي والذي يمس أكثر الموضوعات جدلا.

وبغرض معالجة هذه الإشكالية نقترح تقسيم الورقة للمحاور التالية:

**المحور الأول:** ماهية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية ومتطلباته في التشريعات الجزائرية؛

**المحور الثاني:** معوقات عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية؛

**المحور الثالث:** دراسة حالة عينة من الشركات البترولية والأطراف ذات العلاقة بعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية.

## 2. المحور الأول: ماهية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية ومتطلباته في التشريعات الجزائرية

### 2.1. متطلبات عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري في النقطة 121-5 والنقطة 121-20 (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 10) ما نص عليه المعيار الدولي IAS 16 المعدل سنة 1992 الممتلكات والمنشآت والمعدات بإمكانية قياس الأصل المادي في نهاية الفترة على نموذجين بديلين لتقييم الأصول الثابتة (مجلس معايير المحاسبة الدولي، 1993، صفحة 5)

#### 1. نموذج التكلفة التاريخية

حيث يسجل الأصل الثابت بعد الاعتراف الاولي وفق هذا النموذج بتكلفة استحواده او انتشائه مطروحا منها الإهلاكات المتركمة وخسائر تدني القيمة الدفترية؛

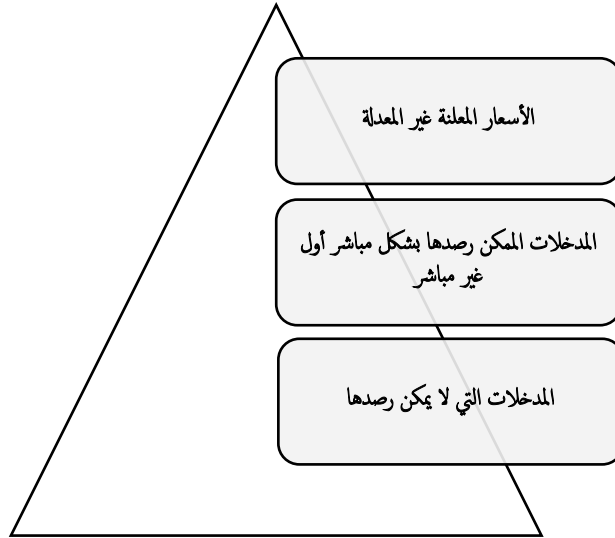
#### 2. نموذج إعادة التقييم

حيث يتم تسجيل الأصول الثابتة على اساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم، وبموجب هذه الطريقة يتم إعادة تقييم التقييمات بقيمتها العادلة مطروحا منها الإهلاك المتركم اللاحق وأية خسائر انخفاض القيمة. كما وتبنى ما أُلزم به المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 عند إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة، حيث أكد على إلزامية الشروط التالية بالنسبة للأصول المعاد تقييمها:

❖ الحفاظ على استمرارية عملية إعادة التقييم بصفة دورية، بحيث لا تظهر فروقات جوهرية بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة عند تاريخ اعداد القوائم المالية؛

❖ تجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول عند ممارسة إعادة التقييم والعمل على تقييم جميع بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات في آن واحد، لإظهارها في البيانات المالية في صورة مزيج من التكاليف والقيم المحددة في تواريخ موحدة، مع ذلك يمكن تقييم الأصول على دفعات شريطة الانتهاء من إعادة التقييم خلال فترة زمنية قصيرة مع الحفاظ على تحديد تلك القيم (الداعور و عابد، 2008، صفحة 30).

يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لعنصر الأصل الثابت موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمته الدفترية فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى، تواجه بعض عناصر الأصول الثابتة تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية، ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لعناصر الأصول الثابتة التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة، وبدلا عن ذلك فقد يكتفي بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات. (شنوف ، 2016)، وفقا لمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 فإنه يتم تصنيف المدخلات المستخدمة والمتاحة عند تحديد القيمة العادلة إلى ثلاث مستويات حيث يعطي المعيار الأولوية للأسعار المتداولة في الأسواق النشطة (تجدر الإشارة إلى أن السوق النشط هو الذي يتم تداول الأصل منكر ومستم)، يليه المستوى الثاني والذي شمل المدخلات خلاف المدخلات في المستوى الأول ويمكن معرفتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أخيرا يأتي المستوى الثالث والذي تعتمد المدخلات فيه على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق، كما هو موضح في الشكل الموالي:



الشكل 1. شكل توضيحي للتسلسل الهرمي للقيمة العادلة: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (مجلس المعايير المحاسبية الدولي، 2011)

وتجدر الإشارة إلى تبنى النظام المحاسبي المالي "scf" نموذج القيمة العادلة واصطلح على تسميتها بالقيمة الحقيقية، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، وعرفها في الملحق الثالث على أنها: المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول وخصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية. (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 87)، كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 9/ 08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها: المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط المنافسة العادية. (الجريدة الرسمية عدد 14، 2010، صفحة 20).

### 2.2. الأثر المحاسبي والضريبي لعملية إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

- الأثر المحاسبي لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة: ويكون وفق المعالجات المحاسبية التي ألزمها النظام الحاسبي المالي التالية:
  1. إن فارق إعادة التقييم الموجب في أول عملية إعادة تقييم يقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال وذلك في حساب 105 فارق إعادة التقييم الذي تقابلها نفس الزيادة في قيمة الأصل المعني؛

2. وإذا كان فارق إعادة التقييم الموجب موالى لفارق سالب فيجب ألا استرجاع التدني السابق بجعل الحساب 781 استرجاع خسائر قيم الأصول غير الجارية وما زاد عن التدني يسجل في الحساب 105 فارق إعادة التقييم؛
3. وفي حالة فارق إعادة التقييم الأول سالب يسجل في حساب 681 مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة الأصول الغير جارية وذلك على أساس أن هناك تدني في قيمة الأصل المعني؛
4. أما فارق إعادة التقييم السالب الموالى لفارق موجب فيسجل كترصيد للحساب 105 فارق إعادة التقييم وما زاد عن ذلك يسجل في حساب 681 مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة الأصول الغير جارية. (مباركي و العرابي، 2018، صفحة 267).

#### • الأثر الضريبي لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة:

شهدت عمليات إعادة تقييم الأصول الثابتة تطوراً تاريخياً وذلك على أربع مراحل في عمليات إعادة تقييم تم تنظيمها وفق متطلبات التشريع الضريبي الجزائري، الأولى في سنة 1990، الثانية سنة 1993، الثالثة سنة 1996 والأخيرة كانت سنة 2007، حيث تم التعامل ضريبياً مع فائض إعادة التقييم المحدد من قبل نفس الحكم القانوني الذي يسمح بإعادة تقييم الأصول الثابتة، على النحو التالي:

1. في التقييم الأول والثاني، نص القانون على وجوب التسجيل فرق إعادة التقييم المعفى من الضرائب على جانب الخصوم في الميزانية، في احتياطي خاص خارج الاستغلال؛
2. بالنسبة لإعادة التقييم الثالثة، نص القانون على الالتزام بدمج فرق إعادة التقييم إلى نتيجة السنة بجزء يساوي أقساط الاهتلاك الإضافية ناتج عن إعادة التقييم؛
3. أما عملية إعادة التقييم الرابعة فقد نص على تسجيل فائض إعادة التقييم المعفى من الضرائب، بشرط أن يتم دمج مكاسب رأس المال المتولدة في الصندوق الاجتماعي كجزء من زيادة رأس المال في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2007.

هنا نشير إلى الاعتراف الواضح للنص التشريعي فيما يخص العملية:

بعد الاعتراف المبني به كأصل يتم الاعتراف بتكلفته ناقص الاهتلاك التراكمي وخسائر انخفاض القيمة المترجمة. ومع ذلك الكيان يسمح له بالاعتراف، على أساس المبلغ المعاد تقييمه، الأصول الثابتة الملموسة العائدة لها فئة واحدة أو أكثر من الأصول الثابتة التي سيتم تحديدها مسبقاً. نتيجة لذلك، التقييم اللاحق (بعد الترحيل الأول) للأصول الثابتة وفقاً لطريقة إعادة التقييم، فهو عمل إداري يمكن القيام به بحرية ومع ذلك، يجب أن يكون موضوع موافقة الهيئات الاجتماعية. (Direction générale des impôts، 2019، الصفحات 11-12)

#### • إعادة تقييم الأصول الثابتة القابلة للاهلاك:

وفقاً لأحكام المادة 186 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA لسنة 2021، عند الإبلاغ عن الاهتلاك الإضافي الناتج عن عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة، يتم الإبلاغ عن فائض إعادة التقييم الإيجابي مع نتيجة السنة المالية تناسبياً بنفس معدل الاهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة التقييم حتى نفاذها.

#### • إعادة تقييم الأصول الثابتة غير القابلة للاهلاك:

بموجب أحكام المادة 186 ثالثاً من قانون الضرائب CIDTA لسنة 2021، المنصوص عليها في المادة 4 من قانون المالية لعام 2019، الفرق الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة غير القابلة للاهلاك، لم يتم تضمينه في النتيجة الضريبية التي تعمل كأساس لحساب IBS أو IRG في فئة الأرباح المهنية. تخضع هذه المعاملة الضريبية للائتمان للشروط التالية التي يجب تحقيقها جميعاً.

يجب الاعتراف بفائض إعادة التقييم كالتزام في الميزانية في حساب رأس المال المخصص، حسب تسميات حسابات نظام المحاسبة المالية، لإيواء المبلغ الناتج عن عملية إعادة التقييم، وقرار تخصيص مبلغ فائض إعادة التقييم في حساب آخر على مستوى حقوق المساهمين يستلزم إلحاقه بالنتيجة الضريبية للسنة المالية إذا تعلق الأمر بما يلي:

- الدمج الكلي أو الجزئي لمقدار فائض إعادة التقييم في رأس المال؛
- التخصيص الكلي أو الجزئي لمبلغ فرق إعادة التقييم في حساب الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة؛
- يجب عدم توزيع مبلغ فائض إعادة التقييم جزئياً أو كلياً، ويؤدي عدم الائتمان لهذا الشرط أيضاً إلى إلحاقه بالنتيجة الضريبية المصرح بها. ( Direction générale des impôts، 2019، الصفحات 11-12)

### 2.3. الدراسات السابقة التي تناولت عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

في هذا الجزء سنقوم بعرض ومناقشة الدراسات التي سبق وتطرق لموضوع عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

#### • الدراسات العربية

- دراسة (عتيق و بوزيان، 2021) دوافع قرار إعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن المؤسسات الجزائرية: حاول الباحثان رصد دوافع المؤسسات الجزائرية وراء تبني سياسة إعادة تقييم الأصول الثابتة، حيث أظهرت الدراسة أن المؤسسات الجزائرية التي تتبنى سياسة إعادة التقييم تتمتع بكثافة أصول ثابتة عالية، وتعاني من ضعف في معدل العائد على الأموال الخاصة، حيث تمثلت دوافع إعادة التقييم في البحث عن إعطاء صورة صادقة عن وضعية الأصول الثابتة وتحسين صورتها المالية أمام أصحاب رؤوس الأموال المتمثلة في السلطات العمومية بشكل خاص.
- دراسة (مباركي و العرابي، 2018) واقع إعادة تقييم التثبيبات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي "دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة": ناقشت الدراسة دور إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية خاصة في فترات التضخم، وكيفية معالجتها في إطار المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي، وتبين من النتائج المتوصل إليها أن اختيار المؤسسة نموذج إعادة تقييم التثبيبات بالقيمة العادلة يسمح بنقل صورة حقيقية عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة في فترات التضخم، وكانت أبرز التوصيات بضرورة قيام الشركات بإعادة تقييم أصولها الثابتة خاصة التي يمكن تحديد قيمتها السوقية لأنها الأكثر تأثرًا بالتضخم.
- دراسة (بلمداني، 2020) بعنوان أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية "دراسة حالة مؤسسة أن سي أ الروبية ومؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة": تناولت الدراسة إبراز أهمية تأثير إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها، بالإضافة إلى التعرف على مداخل القياس المحاسبي وكذا أسباب الانتقال إلى القيمة العادلة. وتوصلت الدراسة إلى أن عدم القيام بإعادة تقييم الأصول الثابتة تنتج عنه آثار سلبية على المؤسسة خاصة في حالات التضخم وذلك بظهور الأصول بتكلفتها التاريخية وعدم ظهورها بقيمتها الحقيقية بتاريخ إعداد الميزانية الأمر الذي ينقص من واقعيتها، بالإضافة إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل الشركة بضرر زائد على الأرباح نتيجة عدم تجميع اهتلاكات كافية التي بدورها تقوم بتمويل أصولها الثابتة وتخفيض نتيجة الدورة.
- دراسة (شलगام و بن زخروفة، 2016) بعنوان تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر": هدفت الدراسة إلى تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ومعرفة البديل الأنسب والأقرب والملائم للبيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى أن البيئة الجزائرية تتلاءم مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس

للتقييم المحاسبي في الوقت الراهن الذي يعطي صورة غير صادقة للوضع المالي للشركة، وعدم جاهزيتها لاستخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للتقييم، وهذا راجع إلى عدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية وعدم توفر سوق نشط.

دراسة (أوكيل و العرابي، 2013) النظام المحاسبي المالي لسنة 2007: بين مزايا التطبيق وتحدياته من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر: هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وتحديد أهم المعوقات التي من الممكن أن تواجه عملية التطبيق، حيث خلصت الدراسة إلى وجود تفاوت كبير في درجة تأييد تطبيق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى معوقات تطبيقه تتمثل أهمها في التفاوت بين ما يتم تدريسه في الجامعات مع ما هو معمول به في الواقع، فصيابة النظام المحاسبي المالي على أساس الدول المتقدمة الأمر الذي حصر عملية الالتزام على مواضيع محدودة.

#### • الدراسات الأجنبية

دراسة (Tahidur, Syed, & Anwarul, 2021) جاءت بعنوان توقيت وتكرار وتأثيرات إعادة تقييم الأصول الثابتة: دليل من بنغلاديش، حيث قامت بفحص حالة 198 شركة غير مالية مدرجة في بورصة دكا وبنغلاديش للأوراق المالية من الفترة 2007 إلى غاية 2015، والتي كانت من ضمنها فترة انهيار نفس البورصة 2010/2011 واكتشفت أن عملية إعادة تقييم الأصول في بنغلاديش يتنامى، مع ذلك تبقى العملية غير منتظمة وذلك بسبب تكلفتها المرتفعة والتي هي أيضا السبب في عدم اختيار العملية بالأساس، ويتزامن قيام الشركات بإعادة التقييم مع صعود السوق وذلك قبل الاكتتاب العام للشركات، بالإضافة أن الدراسة أظهرت تباين في القطاعات الشركات التي تبنت عملية إعادة التقييم وكان لقطاع النسيج الحظ الأوفر ثم يليه قطاع الهندسة، قطاع الأدوية والكيمواويات، وأكدت الدراسة أن الدافع من عملية إعادة التقييم هو تحسين قدرة الاقتراض وأسعار الأسهم.

دراسة (Davies, Amaeful, Awhem, Okoro, & ANAA, 2021) سعت هذه الدراسة إلى البحث عن أثر تطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على ربحية عينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة نيجيريا، واعتمدت الدراسة على بيانات التقارير السنوية لـ 10 شركات للفترة الممتدة من 2015 إلى 2019، توصلت الدراسة إلى وجود غموض في تفسير الوسيلة التي تبين المبادئ والتوصيات في تطبيق طريقة القيمة العادلة الأمر الذي أدى إلى العديد من التفسيرات المتضاربة بما يناسب هيئة التقرير في الشركة. ويقترح الباحث أنه يجب على كل من ممتهي المحاسبة والباحثين فيها ومعاهد المحاسبة والهيئات الحكومية التنظيمية والتشريعية الاستمرار في النظر إلى مسألة القياس بهدف توفير حل دائم.

دراسة (da Costa, Liu, Rosa, & Tiras, 2020) كانت بعنوان الالتزام بخيارات المحاسبة المتناقضة للدخل كإشارة موثوقة لتقليل عدم تناسق المعلومات: حالة إعادة تقييم الأصول، حيث تم اختبار الشركات المدرجة في بورصة المملكة المتحدة وبمطابقة الشركات التي قامت بإعادة التقييم مع الشركات غير المعاد تقييمها في السنة التي حدث فيها إعادة التقييم، باعتبار عملية إعادة التقييم الأصول بالزيادة خيارا لخفض الدخل ومن ثمة لتقليل عدم تناسق المعلومات بالرغم من أنه شكل تحديا للباحثين كون الخيار قد يكون لبناء الاحتياطي التي تسمح بإدارة الأرباح في المستقبل، وتوصلت الدراسة لنتائج تدعم نظرية Bagnoli and Watts (2005) بأن الشركات تختار خيارا محاسبيا مكلفا وغير قابل للإلغاء لتخفيض الدخل للإشارة إلى الأفاق المستقبلية القوية للشركة وتقليل عدم تناسق المعلومات. كما أكدت أن خيار إعادة التقييم بالزيادة هو إشارة فعالة فقط عندما يفرض المنظمون الالتزام المسبق بخيار إعادة التقييم على مدى حياتها مستقبلا.

دراسة (Broedel Lopes & Walker, 2012) تناولت موضوع إعادة تقييم الأصول، أداء الشركة المستقبلي وتدبير حوكمة الشركات على مستوى الشركة: أدلة جديدة من البرازيل، تمت الدراسة على 177 شركة مدرجة في بورصة صاوباولو، للفترة الممتدة من 1998 إلى 2004، وأهم النتائج المتوصل إليها وجود علاقة سلبية بين إعادة التقييم بالزيادة وأداء الشركة المستقبلي، أسعار الأسهم والتوزيعات، وأيضا توصلت إلى أن عمليات إعادة التقييم مرتبطة بشكل إيجابي بمقاييس المديونية وعدم السيولة مما يشير إلى أن الدوافع الانتهازية والتعاقدية تلعب دورا مهما في اختيار هذه المعالجة المحاسبية، وعلى وجه المقارنة تجادل الدراسة إلا أنه وعلى الرغم من تشابه بين المبادئ المحاسبية المقبولة للبرازيل والمملكة المتحدة إلا أن البيئة الاقتصادية والمؤسسة مختلفة فالمملكة المتحدة تمتلك نموذجا لإعداد التقارير المالية للشركات موجهة نحو المستثمر مع أسواق الأسهم المتقدمة وحماية قوية للمستثمر في البرازيل في الوضع المعاكس إضافة لنماذج المحاسبة والتمويل الموجهة من الداخل لذا توصي الدراسة بأنه يجب على البلدان النامية التي هي في طور اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي أن تنظر فيما إذا كانت بحاجة إلى تقييد أو تقييد خيار إعادة التقييم الذي توفره المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ليس من الأمن افتراض أن الأدلة الأنجلوسكسونية التي يستخدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتبرير نهج مريح لإعادة التقييم قابلة للتطبيق في جميع أنحاء العالم.

دراسة (Cotter & Richardson, 2002) والتي كانت تحت عنوان موثوقية عملية إعادة تقييم الأصول: تأثير استقلالية المثمن، حيث حاول الباحثان فيها مقارنة مصداقية قيام مجلس الإدارة بعملية إعادة تقييم الأصول مع قبل المثمن الخارجي (المستقلين) خاصة إعادة التقييم بالزيادة، وذلك بدراسة حالة 100 شركة أسترالية للفترة من سنة 1981 إلى 1999، قامت هذه الشركات بالاعتماد أثناء عملية إعادة التقييم على رأي كل من أعضاء مجلس الإدارة والمثمنين الخارجيين، توصلت الدراسة إلى أنه غالبا ما تستحسن الشركات عملية إعادة تقييم الأراضي والمباني من قبل المثمن في حين من تختار أن يعاد تقييم الاستثمارات، المعدات، الآلات والأصول الغير ملموسة من طرف المديرين وذلك لخبرتهم في خصائص هاته الأصول، ولكن الدراسة أكدت أن درجة موثوقية المثمن في إعادة تقييم الآلات والأصول البيولوجية أعلى من موثوقية المديرين.

تختلف هذه الدراسة مع الدراسات السابقة كونها تميزت بدراسة واقع إعادة تقييم الأصول الثابتة في البيئة الجزائرية في ظل متطلبات الواقع الاقتصادي وذلك بالتركيز على أهم المعوقات التي تحد من تقييم وإعادة تقييم الأصول الثابتة، وتقاطعت نوعا ما مع دراسة مبارك مرون، العرابي حمزة كونها اهتمت بواقع إعادة تقييم التثبيات المادية.

وكانت أوجه التشابه مع الدراسات السابقة في أن الهدف واحد والمتمثل في القياس المحاسبي، الذي يعكس مدى ملائمة ومصداقية المركز المالي للمؤسسة الذي يعكس من خلال سعي المؤسسات الجزائرية في تقييم وإعادة تقييم أصولها الثابتة

### 3. معيقات عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية

وفقا للدراسات السابقة نصنف المعوقات التي تحد من عملية إعادة التقييم في البيئة الجزائرية إلى المجموعات التالية:

#### 3.1. الخلفية المرجعية

يسعى النظام المحاسبي إلى إعطاء صورة صادقة وشفافة عن الوضع المالي للشركات تماثيا مع أبعاد حوكمة الشركات الأمر الذي يصعب تطبيقه في ظل بيئة تطغى عليها ثقافة التحفظ (سيليني، عنون، و عارجي، 2019، الصفحات 26-31)، وذلك راجع لارتباط النظام المحاسبي المالي مرجعيا بفلسفة القانونية للمخطط المحاسبي الفرنسي، وبما أن المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ يغلب عليها الطابع القانوني، فنجدها غير متطورة مقارنة بالمحاسبة في البلدان الأنجلوساكسونية التي هي امتداد للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS (معمري، 2019، صفحة 73) على الرغم من تبني المعايير المحاسبية الدولية في مضمون مواد النظام المحاسبي المالي.

### 3.2. عوامل تخصص مهنة المحاسبة

أغلب المؤسسات الاقتصادية لا تقوم بدورات تدريبية وتكوين المحاسبين والإطارات المالية المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي ولا تتواصل مع الجامعات ومخابر البحث من أجل حل مشاكلها الاقتصادية والمالية (سعداوي و خلاصي ، 2020، الصفحات 05-11) خاصة وأن العديد منهم يجد صعوبة في فهم وتطبيق عملية إعادة التقييم، نظرا تأصل المخطط المحاسبي القديم في ذهنية الممارسين للمهنة سواء كانوا أصحاب المهنة الحرة من محاسبين معتمدين وخبراء محاسبة ومحافظي حسابات او محاسبين المؤسسات الاقتصادية، والملاحظ ترسخ الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي بشكل جعل مفهوم هؤلاء للنظام المحاسبي المالي مجرد تغيير في مدونة الحسابات (الوردني، 2020، صفحة 193)، ضف إلى ذلك ضعف التشجيع و التحفيز تليها عدم وجود خلية متخصصة تهتم برعاية التعليم المحاسبي، كذلك التقييد بالقوانين والتشريعات التي تحد من تنمية الأفكار والانشغال الكبير بالأعمال الروتينية، مع التحفظ على كفاءة الهيئات الوطنية المشرفة على تطبيق وتعديل النظام نرى من الضروري إعادة النظر في صلاحيات المصنف الوطني للمحاسبة وكذا توفير الإمكانيات التي تسمح له بالتكفل والإشراف على إنجاز بحوث تساهم في تشخيص مهنة المحاسبة، (سماي و بن يوسف، 2016، صفحة 192) وأيضا ضعف الجانب الإعلامي لهاته الهيئات على وسائل الاتصال التكنولوجي من مواقع و منتوجات تطبيقية عملية مساعدة، أيضا نجد غياب الحاجة وعدم المقدرة على إعداد تقارير مالية ريفية المستوى لهما تأثير قوي على الحد من قدرة الجزائر على تطوير معايير محاسبية بالمعنى الحقيقي للكلمة، (سيليني ، عنون، و عارجي ، 2019، الصفحات 26-31).

### 3.3. قيود القانون الجبائي

رغم جهود المشرع الجزائري لتقليص الهوة بين النظامين من خلال إصدار نصوص جديدة من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية للسنوات 2008، 2009، 2010، 2011، 2017 تداير جبائية مستحدثة للحد من هذا التعارض مع ذلك لا يزال متسع. (فراس و بالرقي، 2020، صفحة 628) فقد كان يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة. إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، و عليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهلاكات بغير الطريقة المقررة لديها خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية. (يوسفي و قتال، 2017، صفحة 81)، فتضارب النصوص القانونية النافذة معا لمعايير المحاسبة الدولية سيجعل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية صعبة التطبيق وهذا ما يجعل المكلفين معرضين للخطر الجبائي في أثناء تعرضهم للرقابة الجبائية (سيليني ، عنون، و عارجي ، 2019، الصفحات 26-31).

أيضا من جهة أخرى يرى ومن ضمن الهواجس المعبر عنها أن النظام المحاسبي المالي يعزز مكانة الإفصاح، وفي المقابل يوفر حولا كثيرة لمن هو متمكن من استعمال كفاءات التسجيل لكي يتهرب من الضرائب في حال لم تقم الإدارة الجبائية بإعادة رسكلة وتكوين مواردها البشرية وتزداد هذه الخسارة كلما كان المتعاملون أجانب او معاملات خارجية أي خسارة في المداخل وخسارة في العملة الصعبة مثل النزاع الحاصل مع المجمع المصري أوراسكوم تليكوم. (مرداسي و زرقين ، 2018، صفحة 530).

### 3.4. البيئة الاقتصادية

إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يستدعي بالضرورة توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة. إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنتشرة حول الاقتصاد الجزائري وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية (يوسفي و قتال، 2017، صفحة 81)، وهو ما يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية، وشح في المعلومات بصفة عامة (سيليني ، عنون، و عارجي ، 2019، الصفحات 26-31).

### 3.5. البيئة التقنية

يشكل تعقد النظام المحاسبي المالي من طرق التسجيل والتقييم الحديثة تشكل عائقا أمام هذه المؤسسات من وجهة نظر مادية وبشرية، وفي الواقع استعمال طرق تسجيل وعمليات تقييم معقدة تتطلب مجهودات كبيرة من طرف الشركات فيما يتعلق بالتكوين والمصاريف المالية نتيجة اللجوء للخبراء (سيليني ، عنون، و عارجي ، 2019، الصفحات 26-31) وأيضا الحاجة للانتظام في عملية إعادة التقييم، كون أن طريقة القيمة العادلة على عكس التكلفة التاريخية تتطلب تقييمات دورية (سعداوي و خلاصي ، 2020، الصفحات 05-11)، وهو ما يشكل عائقا ويطرح إشكال قيد التكلفة والمنفعة من عملية التقييم.

## 4. دراسة حالة عينة من الشركات البترولية والأطراف ذات العلاقة بعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة

### 4.1. أدوات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، قمنا باعتماد أسلوب دراسة حالة عينة من الشركات البترولية الكبيرة الوطنية والأجنبية بالإضافة إلى أطراف أخرى لها علاقة بعملية إعادة التقييم، وذلك بالاعتماد على أداة المقابلة الشفوية الموجهة والمفتوحة، وقد قمنا باختبار أداة المقابلة بهدف الحصول على فهم معمق لواقع عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في البيئة الجزائرية، وبغرض تحليل مضمون مقابلات دراسة الحالة بواسطة مؤشرات كمية المعروفة بإحصائيات التحليل النصي وذلك باستخدام برنامج الإحصائي Nvivo المشاع استخدامه في بحوث المنهج النوعي والذي يدعم اللغة العربية.

### 4.2. عينة الدراسة

جدول 1. يبين الأطراف المشاركة في الدراسة

عدد المشاركين	المشاركين في دراسة
3	خبراء تقييم
2	خبراء محاسبين
3	محافظي حسابات
8	شركات بترولية واقتصادية
4	مفتشي ضرائب

المصدر: من إعداد الباحثين

### • خبراء التقييم

جدول 2. يبين خبراء إعادة التقييم الذين أجريت معهم المقابلة

مكان النشاط	الخبرة	العمر	صفة الخبير
ولاية الوادي	15	45	خبير التقييم المالي للعتاد
ولاية ورقلة -حاسي مسعود-	20	52	خبير التقييم المالي للعتاد
ولاية ورقلة -حاسي مسعود-	18	51	محافظ البيع بالمزايدة

المصدر: من إعداد الباحثين

### • خبراء محاسبين ومحافظي حسابات

جدول 3. يبين خبراء محاسبة ومحافظي حسابات الذين أجريت معهم المقابلة

مكان النشاط	الخبرة	العمر	الصفة القانونية
ولاية ورقلة	20	59	خبير محاسبي
ولاية ورقلة -حاسي مسعود-	22	55	خبير محاسبي
ولاية ورقلة -حاسي مسعود-	15	39	محافظ حسابات
ولاية ورقلة -حاسي مسعود-	17	43	محافظ حسابات
ولاية ورقلة -حاسي مسعود-	10	36	محافظ حسابات

المصدر: من إعداد الباحثين

### • الشركات البترولية والاقتصادية

جدول 4. يبين ممثلي الشركات الذين أجريت معهم المقابلة

اسم الشركة	المشارك	نشاطها	الملكية	مكان النشاط
SONATRACH	نائب رئيس قسم المالية والمحاسبة	انتاج وبيع البترول	وطنية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
ENAGIO	رئيس مصلحة الأصول الثابتة	الكشف عن الآبار البترولية	وطنية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
ENAFOR	رئيس مصلحة الأصول الثابتة	الحفر وصيانة الآبار البترولية	وطنية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
ENSP	رئيس مصلحة الأصول الثابتة	خدمات بترولية	وطنية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
ENGCB	رئيس مصلحة الأصول الثابتة	الهندسة المدنية والامدادات	وطنية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
MI	رئيس مصلحة الاستثمارات	الخدمات البترولية	أجنبية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
HALLIBURTON	رئيس مصلحة الاستثمارات	الخدمات البترولية	أجنبية	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-
RED MED	رئيس مصلحة المحاسبة العامة	الفندقة والإطعام والخدمات البترولية ونشاط مخبري طبي	خاصة	ولاية ورقلة -حاسي مسعود-

المصدر: من إعداد الباحثين

### • إدارات الضرائب

جدول 5. يبين مفتشي الضرائب الذين أجريت معهم المقابلة

رتبة الموظف	العمر	عدد سنوات الخبرة	مكان النشاط
مفتش ضرائب	52	28	ولاية الوادي
مفتش ضرائب	53	25	ولاية ورقلة
مفتش ضرائب	35	10	ولاية الجزائر العاصمة
مفتش ضرائب	34	9	ولاية سطيف

المصدر: من إعداد الباحثين

### 5. النتائج والمناقشة

بعد استيراد ملف نصوص المقابلات مع المشاركين وتحليله لبرنامج NVivo، والذي يقوم بالتحليل الكيفي لهذه المقابلات حيث قمنا بعدها بتنفيذ جملة من المقاربات الكمية (المعجمية، الموضوعية، الخرائط المعرفية).

#### 5.1 نتائج المقاربة المعجمية

كما نلاحظ في الجدول أدناه أكثر 17 كلمة تم تكرارها بناء على طلبنا من البرنامج وتفيدنا في معرفة المصطلحات التي ركزت عليها نتائج المقابلات مع المشاركين وتساعدنا في تحليل مضمون موضوع إعادة التقييم أكثر.

جدول 6. يبين الإحصاء الترددي ل 17 جملة الأكثر ترددا

Word	Length	Count	Weighted Percentage (%)
------	--------	-------	-------------------------

التقييم	7	118	2.59
إعادة	5	102	2.24
تقييم	5	101	2.22
عملية	5	59	1.30
الشركة	6	50	1.10
مختلف	5	26	0.57
خبراء	5	24	0.53
بإعادة	6	22	0.48
القيمة	6	21	0.46
محافظ	5	21	0.46
التثبيبات	9	19	0.42
بعملية	6	19	0.42
إدارة	5	18	0.40
الضرائب	7	18	0.40
أصولها	6	16	0.35
القيام	6	16	0.35

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Nvivo

من خلال الجدول نلاحظ تكرار كلمة "التقييم" 118 مرة وكلمة "تقييم" 101 مرة وهما مصطلح واحد أي ما يساوي 219 مرة مع تكرار "إعادة" (أي إعادة التقييم) 102 مرة وكلمة "بإعادة" 22 مرة وهو ما يدل على استجابة كبيرة للمشاركين في المقابلات والذي يعكس أيضا أهمية موضوع دراستنا وجدليته، وتكررت كلمة "الشركة" 50 مرة (وهي الجهة التي تقوم بعملية إعادة التقييم) ثم تكرار كلمة مختلف 26 مرة (ويقصد بها مختلف أنواع الأصول التي يمكن إعادة تقييمها) كما تكررت كلمة " القيمة" 21 مرة وكلمة " محافظ" 21 مرة (أحد الآليات التي يمكنها تقترح أو لا تقترح عملية إعادة التقييم) أيضا كلمة " التثبيبات" تكررت 19 مرة وهي المرادف للأصول الثابتة وأيضا كلمة " أصولها" تكررت 16 مرة، كما تكررت كلمة " إدارة" وكلمة "الضرائب" بنفس القدر 18 مرة كونهما ملازمين لبعضهما البعض وهي جهة مهمة في عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في البيئة الجزائرية، وأخيرا تكررت كلمة القيام 16 مرة.

## 5.2. نتائج المقاربة الموضوعية

وأظهر البرنامج الإحصائي النتائج التالية التي تخص مدى تكرار المعينات كما يوضحه الجدول أدناه.

جدول 7. تكرار معوقات إعادة التقييم

عدد المراجع	البيان
	<b>الخلفية المرجعية للممارسات المحاسبية</b>
11	ترسخ ذهنيات المخطط المحاسبي الوطني
13	التأثر بالمرجعية الفرنتكونية المتحفظة
4	عدم تحيين النظام المحاسبي المالي
20	انتشار ثقافة عدم حاجة الشركات لإظهار الوضعية الصادقة
	<b>عوامل تخص مهنة المحاسبة</b>
4	ضعف كفاءة الهيئات الوطنية المشرفة على مهنة المحاسبة
5	ضعف كفاءة ومهارات محافظي الحسابات
17	ضعف كفاءة ومهارات محاسبي الشركات
	<b>البيئة الاقتصادية</b>
7	عدم وجود سوق نشط
17	عدم تداول أسهم الشركات البترولية
7	بيئة اقتصادية متخلفة
	<b>البيئة التقنية</b>
7	عدم وجود مصانع للمعدات البترولية

5	نقص الخبراء التقنيين الصناعيين
10	ارتفاع تكلفة عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة
<b>قيود القانون الضريبي</b>	
14	تسبب إدارة الضرائب في تطبيق القانون
18	عدم وضوح القانون الضريبي
9	ضعف الكفاءات البشرية لإدارة الضرائب

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Nvivo

تظهر نتائج الجدول رقم 7 أن هناك عدة مفاهيم تكررت بكثرة مما يدل على أهميتها بالنسبة لموضوع إعادة التقييم، فتأثير الخلفية المرجعية للممارسات المحاسبية جاء في المقدمة كما هو موضح في الشكل رقم (2) أدناه، حيث أن المفاهيم المتعلقة بانتشار ثقافة عدم حاجة الشركات لإظهار الوضعية الصادقة لها ب (20 تكرار)، نتيجة التأثير بالمرجعية الفرنكوفونية المتحفظة ب (30 تكرار) مما أدى إلى ترسخ ذهنيات المخطط الوطني على الممارسات المحاسبية (11 تكرار) الأمر الذي حد من السعي نحو محاولة تحيين النظام المحاسبي المالي (4 تكرارات).

أما فيما يخص مهنة المحاسبة نجد أن ضعف كفاءة ومهارة محاسبي الشركات (7 تكرار) في التعامل مع عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة ناتج عن الضعف الذي يشهده أيضا محافظي الحسابات من حيث المهارة ومستوى الكفاءة (5 تكرارات) فبالرغم من وجود هيئات وطنية مشرفة على مهنة المحاسبة إلا أنها تعاني قصورا في التشريع أو التحيين نظرا لنقص الكفاءة والمهارة اللازمة (4 تكرارات).

إن عامل البيئة الاقتصادية يلعب دورا هاما في سعي الشركات إلى عملية إعادة التقييم لأن عدم تداول أسهم الشركات البترولية في البورصة (7 تكرار) يحد من الرغبة في اظهار الوضعية الصادقة وذلك نظرا للبيئة المتخلفة نوعا ما (7 تكرارات) التي لا تتوفر على سوق نشط وفعال (7 تكرارات) يعكس القيمة الحقيقية أو العادلة الأصول.

أما بالنسبة للعامل التقني والبيئة التقنية ليس معيضا بدرجة كبيرة مقارنة مع عامل الخلفية المرجعية، مع ذلك نلاحظ أن عملية إعادة التقييم مكلفة نوعا ما (10 تكرارات) وهذا راجع إلى انعدام المصانع الخاصة بالمعدات البترولية (7 تكرارات) من جهة ونقص الخبراء التقنيين الصناعيين (5 تكرارات) من جهة أخرى.

كما نجد أن قيد القانون الضريبي يعد العائق الثاني الأكثر أهمية كما هو موضح في الشكل رقم (2)، فهي الأخرى تظهر من خلال الغموض وعدم وضوح القانون الضريبي (18 تكرار) الذي يبرز كأهم عائق أمام العملية، ويليه التسبب في تطبيق القانون من قبل الإدارة الضريبية (14 تكرار) الذي يترجمه المشاركون في ضعف الكفاءات البشرية لإدارة الضرائب (9 تكرارات). وطبعا هذا التحليل يتوافق مع الإطار النظري أعلاه والمتعلق بأهم معوقات إعادة التقييم.

الخلفية المرجعية للممارسات المحاسبية		البيئة الاقتصادية		عوامل تخص مهنة المحاسبة	
...انتشار ثقافة عدم حاجة الشركات لإظهار	التأثر بالمرجعية الفرنكوفونية المتحفظة	عدم تداول أسهم الشركات البترولية	... عدم تحيين	... ضعف كفاءة ومهارات محاسبي الش	...
	ترسخ ذهنيات المخطط المحاسبي الوطني	عدم وجود سوق نشط		... ضعف كفاءة ا	... ضعف كفاءة ومه
قيود القانون الضريبي		بيئة اقتصادية متخلفة			
عدم وضوح القانون الضريبي	... تسبب إدارة الضرائب في تطبيق ا				
		البيئة التقنية			
		... ارتفاع تكلفة عملية إعادة تقييم الأص	... عدم وجود مصانع للمعد	... نقص الخبراء ال	

الشكل 2. رسم توضيحي لأهم معوقات إعادة التقييم

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Nvivo.





الشكل 3. الخارطة المعرفية لمعوقات إعادة التقييم.

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Nvivo

## 6. مناقشة النتائج

تتفق دراستنا مع دراسة (أوكيل و العرابي، 2013) أن أهم معوق يحول دون تطبيق نموذج إعادة التقييم هو في تفاوت درجة تأييد تطبيق النظام المحاسبي المالي (أنظر الشكل رقم (2) أعلاه)، وتتوافق مع نتائج دراسة (بلمداني، 2020) في أن عدم تبني سياسة إعادة تقييم الأصول الثابتة يعطي صورة غير صادقة عن الوضعية المالية للشركة ويحملها الشركة بضرائب زائدة على الأرباح نتيجة عدم تجميع استهلاكات كافية التي بدورها تقوم بتمويل أصولها الثابتة وتخفيض نتيجة الدورة، إلا أننا نختلف مع دراسة (شلغام و بن زخروفة، 2016) في أننا نرى وفقا لنتائج دراستنا أن عدم توفر سوق نشط في الجزائر ليس العائق الأكبر فحسب المشاركين في دراستنا الخبراء التقنيين يرون أن أهم عائق هو تأثير السوق الجزائرية بالإشاعات، أما عن عدم توفر السوق النشط فيؤكدون وجود البديل للتحديد القيمة العادلة حتى للمعدات البترولية رغم وجود نقص في الخبراء الصناعيين (كما هو موضح في الشكل رقم (2) أعلاه) وهذا ما يؤكد فرضيتنا الأولى بإمكانية تطبيق نموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة في البيئة الجزائرية ويؤكد فرضيتنا الثانية بوجود عراقيل قد تعيق عملية إعادة التقييم. وتتوافق دراستنا مع دراسة (Tahidur, Syed, & Anwarul, 2021) التي تؤكد أن قيام الشركات بإعادة التقييم لغرض الاكتتاب العام للشركات، وانتشار عمليات إعادة التقييم بين الشركات الخاصة لدافع الاقتراض، نفس الفكرة تؤكدها دراسة (Broedel Lopes & Walker, 2012) في كون الدوافع الانتهازية والتعاقدية تلعب دورا في اختيار سياسة إعادة التقييم، بالإضافة لاستعمالها لتقليل عدم تناسق المعلومات كما وجدتها دراسة (da Costa, Liu, Rosa, & Tiras, 2020) وما أكده المشاركون في دراستنا حيث تستعمل الشركات إعادة التقييم كحل للخروج من عجز في رأس المال. وأخيرا تتوافق دراستنا مع ما جاءت به دراسة (Cotter & Richardson, 2002) في أنه في حال اختيار الشركة لخبراء تقييم خارجيين تكون عملية إعادة التقييم أكثر مصداقية من اختيارها لخبراء داخليين مع مصادقتها من محضر قضائي.

## 7. الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على واقع إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية وفق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية من خلال عينة من الشركات البترولية وأهم الأطراف ذات العلاقة، حيث تم التركيز على البحث عن أهم المعوقات التي تواجه الشركات في ممارسة عملية إعادة التقييم، لأن القياس والتقييم يعتبران خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة خاصة في ظل مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما سينعكس إيجابيا على الممارسة في الجزائر، حيث يعتبر تقييم الأصول الثابتة من أهم العمليات التي تقوم بها الشركات الوطنية البترولية وحتى الشركات الخاصة، حيث جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تقييم أكثر دقة من أجل تحديد القيمة الحقيقية وإعطاء قيمة مرجعية للشركة تعكس الوضع المالي الحقيقي لها.

### ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

أهم عائقين في تطبيق نموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للشركات الوطنية البترولية في الجزائر هو عائق الثقافة السائدة بين محاسبي الشركات وكذا محافظي الحسابات بعدم الحاجة للنموذج، بالإضافة لعائق عدم وضوح القوانين الضريبية وسوء تطبيق الإدارة الضريبية للقوانين إما لضعف كفاءتها أو لتعسف منها، أما العوائق التقنية فليست بأهمية كبيرة؛

قيام الشركات الجزائرية الخاصة بعكس الوطنية بعمليات إعادة التقييم للدوافع الأربعة التالية: الاستدانة، الاستفادة من الإيجار التمويلي، في حال الاكتتاب أو اندماج الشركات، رفع رأس المال وتخفيض العجز للحصول على شهادة التأهيل التي تحول لها حظوظ الاستفادة من المشاريع والمناقصات، التهرب الضريبي.

**دلئل المقابلات:** وهي تنقسم لشقين الأول في حالة وجود عملية إعادة التقييم والمجموعة الثانية في حالة عدم القيام بعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة.

### المجموعة الأولى

1. هل يتم تقييم أصول المؤسسة؟
2. ماهي جميع أنواع الأصول التي يتم تقييمها (الثابتة العينية " المباني، ام الأراضي، أم المعدات أو الأصول المعنوية أو الأصول المالية)؟
3. هل يتم تقييم بناء على تعليمات وأوامر من الشركة الأم (أو المديرية المركزية) أم تم باقتراح من مجلس الإدارة أو من مديرية المالية والمحاسبة أم باقتراح من محافظ الحسابات؟

4. ماهي آخر سنة تم فيها إعادة التقييم للأصول؛
5. هل تم الاستعانة بخبراء تقييم من الجزائر أم من الخارج (بالنسبة لكل نوع من الأصول)؛
6. هل تم الاستعانة بكبار شركات الخبرة المحاسبية الدولية المتواجدة على مستوى العاصمة؛
7. ماهي المؤشرات التي أدت إلى اتخاذ القرار بعملية إعادة التقييم؛
8. هل تتم عملية إعادة التقييم دوريا أو استثنائيا (أو ما هي المدة المقرر بعدها مستقبلا القيام بتكرار عملية إعادة التقييم)؛
9. كيف تم تسجيل عملية إعادة التقييم محاسبيا؛
10. ماهي الأساس القانوني المحاسبي للعملية وفق النظام المحاسبي المالي ام المعايير المحاسبية للدولة الأصلية؛
11. كيف أثرت عملية إعادة التقييم جبايتا؛
12. ماهي المدة المستغرقة بين اتخاذ قرار عملية إعادة التقييم وتسجيلها محاسبيا (المراحل بالتفصيل)؛
13. هل يتم اختيار خبراء عملية إعادة التقييم بشكل مقصود (خبراء معروفين) ام تكون على شكل مناقصات وعروض
14. هل توجد هيئات؛ بنوك دولية او وطنية؛ شركات دولية او وطنية تفرض عملية إعادة التقييم مع شركاءها أثناء الدخول في شراكة ما او قبل انجاز مشاريع؛
15. ما هو رأي مصالح الأخرى (التي لم تقرر إعادة التقييم) في الشركة التي قامت بإعادة تقييم مثل مصلحة المراجعة الداخلية؛ التنفيذيين الذين يستعملون الأصول.

#### المجموعة الثانية

1. لماذا لا يتم تقييم أصول المؤسسة؛
2. ماهي أهم الأصول التي تتطلب إعادة تقييم في المؤسسة؛
3. لماذا لا تقدم الشركة الأم أو مجلس الادارة أو محافظ الحسابات عملية إعادة التقييم؛
4. هل تنوي المؤسسة القيام بعملية إعادة التقييم؛
5. أهم الدوافع التي تراها المؤسسة للقيام بعملية إعادة التقييم؛
6. هل المؤسسة على علم بوجود خبراء التقييم في الجزائر أو خارج الجزائر؛
7. ماهي الظروف التي لم تساعد في عملية إعادة التقييم (ماذا نحتاج لتسهيل عملية إعادة التقييم)؛
8. في سنة 2007 عندما تم إجباركم على إعادة تقييم الأصول (كيف قمتم بالعملية/ ما العراقيل او الصعوبات التي واجهتكم/ وهل توجد اصول لم تقوموا بإعادة تقييمها)؛
9. هل شركتكم حسب وجهة نظركم بحاجة الى عملية إعادة التقييم؛
10. ما هو تصوركم للفوائن الجبايتية في التعامل مع موضوع إعادة التقييم؛
11. هل توجد جهات اقترحت إعادة تقييم اقصد (لجنة مراجعة، مجلس الادارة، محافظ حسابات...)
12. هل يمكن أن نجد شركات قامت بإعادة التقييم الاصول؛
13. هل يمكن ان تقوم الشركات بعمليات إعادة تقييم بمعالجات محاسبية اخرى خاطئة لإعادة التقييم؛

#### المراجع

- Broedel Lopes, A., & Walker, M. (2012, 06). Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate. *The British Accounting Review*, 44(2), pp. 53-67.
- Cotter, J., & Richardson, S. (2002, 12 01). Reliability of Asset Revaluations: The Impact of Appraiser Independence. *Review of Accounting Studies*, 7(4), pp. 435-457.
- da Costa, F. M., Liu, C., Rosa, G. C., & Tiras, S. L. (2020). The Commitment to Income-Decreasing Accounting Choices as a Credible Signal to Contemporary Accounting Research, 37(4), pp. 2501-2522.
- Davies, S., Amaeful, L., Awchem, B., Okoro, C., & ANAA, S. (2021). , Historic Cost Accounting versus Fair Value Accounting: A Comparative Effect on Profitability: Evidence from Nigeria Quoted Manufacturing Firms. *Journal of Accounting and Financial Management*, 7(2), pp. 2695-2211.
- Direction générale des impôts. (2019). CIRCULAIRE N/ 02°MF/DGI/DLRF/LF19 Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations (بن ساسي نظيرة، خنوف أكرم تقي الدين، المترجمون) Alger.
- Tahidur, R., Syed, Z., & Anwarul, H. (2021). Timing, Recurrence, and Effects of Fixed Asset. *International Journal of Economics and Financial*, 11(02), pp. 67-75.
- أسامة معمري. (01، 2019). إطار مقترح لتحسين النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الريادة لاقتصاديات الأعمال، (1)5، الصفحات 62-79.
- الجريدة الرسمية العدد 19. (2009). قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مذونة الحسابات وقواعد سيرها. (19). الجزائر، الجزائر: وزارة المالية.
- الجريدة الرسمية عدد 14. (2010). نظام رقم 08/ 09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية. توفيق عتيق، و عثمان بوزيان. (2021). دوافع قرار إعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن المؤسسات الجزائرية. (جامعة مستغانم، المحرر) مجلة المالية والأسواق، (1)8 (مكرر)، الصفحات 205-222.
- جبر إبراهيم الداعور، و محمد نواف عابد. (2008). إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين. مجلة جامعة الأزهر، (1)10، الصفحات 151-214.
- جمال الدين سليبي، فؤاد عنون، و خالد عارجي . (2019). تقييم توجه الجزائر نحو تحسين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق. مجلة دراسات جبايتية، (2)8، الصفحات 21-49.
- خدمة الوردي. (12 31، 2020). الصعوبات والعراقيل التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر (2010---2020). مجلة الإقتصاد الصناعي (خزارتك)، (2)10، الصفحات 186-198.
- رفيق يوسفى، و عبد العزيز قتال. (01 9، 2017). إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي. الأفاق للدراسات الاقتصادية، (2)2، الصفحات 68-89.
- شعيب شنوف . (2016). المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي ifrs & النظام المحاسبي المالي scf. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- شوقي مرداسي، و عبود زرفين . (6، 2018). واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، (1)5، الصفحات 497-532.
- علي سمي، و خلف الله بن يوسف. (20 3، 2016). مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمطالبات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 04 سنوات من تطبيق Scf-. مجلة دفاتر اقتصادية، (1)7، الصفحات 176-194.
- مجلس المعايير المحاسبية الدولي. (5، 2011). المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة". (معهد المحاسبين السعوديين القانونيين، المترجمون) لندن.
- مجلس معايير المحاسبة الدولي. (1993). المعيار المحاسبي الدولي 16 الممتلكات، التجهيزات والمعدات. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) لندن.
- محمد بلمداني. (2020). أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة أن سي أ الروبية و مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالجلفة. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، (2)6.
- محمد فراس، و تيجاني بالري. (2020). تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية -روية تحليلية نقدية. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، (01)23، الصفحات 619-638.
- مراد مسعود سعادي، و راضية خلادي . (30 10، 2020). مدى فعالية وملانمة النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد 10 سنوات من التطبيق -دراسة ميدانية-. مجلة أبحاث اقتصادية معاصر، (2)3، الصفحات 01-13.
- مروان مباركي، و حمزة العربي. (12، 2018). واقع إعادة تقييم التثبيات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي "دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة". (جامعة بليدة 2، المحرر) مجلة الأبحاث الاقتصادية(19)، صفحة 267.
- نسيمة أوكل، و حمزة العربي. (9، 2013). النظام المحاسبي المالي لسنة 2007: بين مزايا التطبيق وتحدياته من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر. مجلة الإقتصاد الجديد(9)،

الصفحات 181-202.  
هشام شلغام، و بوعلام بن زخروفة. (2016). تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين - حالة الجزائر 2015. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية (2).