

إعادة تقييم التثبيات المادية بين واقعية النظام المحاسبي المالي والإشكالية الجبائية

Re -evaluation of the tangible fixed assets between the realism of the financial accounting system and the tax problem

بنكوس مختار²*

¹ جامعة الجزائر 03 (الجزائر)، em.benkous@univ-blida2.dz

تاريخ النشر: 2022/06/01

تاريخ القبول: 2022/05/22

تاريخ الاستلام: 2022/04/25

ملخص: هدفت الدراسة إلى عرض المعالجة المحاسبية والجبائية لفارق إعادة تقييم التثبيات المادية بالقيمة العادلة ومعرفة مدى التوافق والتعارض بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بخصوص هذه العملية، وذلك من خلال التطرق إلى أسس وقواعد عملية إعادة التقييم وعرض دراسة حالة توضح مراحل التسجيل المحاسبي وكيفية معالجة هذا الفارق من الناحية الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن موقف النظام الجبائي الجزائري يعتبر من بين أهم الأسباب في تثبيط عملية إعادة التقييم للتثبيات نتيجة لاعتماده على التكلفة التاريخية فقط، ويرجع هذا الموقف نتيجة لغياب العوامل الموضوعية المساعدة على تحديد القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف عمليات إعادة التقييم القانونية في ظل رفض عمليات إعادة التقييم الحرة.
كلمات مفتاحية: المعالجة المحاسبية والجبائية، القيمة العادلة، فارق إعادة التقييم.
تصنيف JEL: M41، M10.

Abstract:

The study aimed at the presentation of accounting and tax treatment for the tangible fixed assets at fair value and knowledge of consensus and conscience between the financial accounting system and the Algerian tax regime regarding this process, by addressing the bases and bases of the revaluation and presentation of a case study and how to address this difference of tax.

The study concluded that the position of the Algerian tax regime is among the most important reasons for inhibiting the revaluation process for installations as a result of its adoption of the historical cost. The study recommended the necessity of intensifying the legal re-evaluation process in light of the rejection of free revaluation.

Keywords: accounting and tax treatment; fair value; the re-evaluation difference.

Jel Classification Codes : M10, M41.

1. مقدمة

إن من أهم أهداف المحاسبة أنها تعمل على ترجمة الأحداث الاقتصادية بعيدا عن كل الاعتبارات التي يمكن أن تؤثر أو تشوه المعلومة المحاسبية، ومن أجل ذلك تبنت الجزائر مطلع سنة 2010 النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الدولية، وبهدف عرض قوائم مالية تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية بكل شفافية ومصداقية جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تقييم وقياس محاسبي من شأنها أن تواكب هذه التطورات والأهداف، وذلك من خلال تبنيه لمفهوم القيمة العادلة كأساس بديل للقياس والافصاح عن القوائم المالية بعد التكلفة التاريخية (ذكر النظام المحاسبي المالي مصطلح القيمة الحقيقية) وهذا لهدف معالجة التقلبات المستمرة للأسعار جراء معدلات التضخم المعتبرة التي تشهدها الجزائر.

وفي ذات السياق جاء في نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على أنه "يتوجب على المؤسسات الاقتصادية احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة"، وتأتي عملية إعادة التقييم للتثبيتات كأحد حالات التعارض كون للعملية أثر جبائيا على الوعاء الضريبي وقد خص النظام الجبائي الجزائري عمليات إعادة التقييم للتثبيتات بنصوص تختلف عما خص بها النظام المحاسبي المالي، ومن هذا المنطلق تأتي هذه الدراسة للتطرق للمعالجة المحاسبية والجبائية لفارق إعادة التقييم وقد خصت التثبيتات المادية دون غيرها من التثبيتات الأخرى كونها تعتبر أكبر العناصر قيمة إضافة لبقائها لفترة طويلة نسبيا لدى المؤسسة وهي بذلك المتأثر الأكبر بعامل التضخم وتقلبات الأسعار.

1.1 الإشكالية الرئيسية للبحث: ما هو واقع إعادة التقييم التثبيتات المادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي

المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

2.1 فرضيات البحث: للإجابة عن الاشكالية الرئيسية تم وضع الفرضيات التالية:

- استخدام منهج التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات يؤدي إلى إعداد وعرض قوائم مالية لا تعبر بصورة صادقة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية.
- يوجد تناقض بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية فيما يخص إعادة تقييم التثبيتات.
- تساهم القوانين الجبائية بشكل كبير في تثبيط عملية إعادة التقييم الحرة للتثبيتات المادية.

3.1 أهداف البحث: تهدف الدراسة إلى:

- محاولة التعرف على الجوانب النظرية والتطبيقية التي تحيط بعملية إعادة التقييم للتثبيتات في الجزائر؛
- إبراز أهمية إعادة تقييم التثبيتات وكيفية التعامل مع محاسبة الضريبة المؤجلة الناجمة من آثار العملية؛
- محاولة وضع إطار محاسبي وجبائي كدليل يساعد المؤسسات الاقتصادية على تجنب المخاطر الناجمة من عملية إعادة التقييم خاصة المتعلقة بالجانب الجبائي.

4.1 منهجية البحث: جمعت الدراسة بين المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة التطبيقية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري بغية وصف متغيرات الدراسة والجوانب القانونية التي تحيط بها وتحليلها والعليق عليها، أما منهج دراسة الحالة فكان لهدف إسقاط الجوانب النظرية للبحث على الواقع التطبيقي والعملي وذلك من أجل توصيف الموضوع محل الدراسة.

2. مفهوم التثبيتات المادية وعملية إعادة التقييم

1.2 مفهوم التثبيتات المادية:

التثبيتات المادية او ما تسمى أيضا الأصول الثابتة الملموسة أو العينية، هي كل أصل تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال للأغراض الإدارية، والذي يفترض أن تتجاوز مدة استعماله داخل المؤسسة إلى ما بعد السنة المالية (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2008، صفحة 08)، التثبيتات المادية تمتاز بكون لها وجود ملموس إضافة لهدف الاحتفاظ بها والمتمثل في الحصول على إيراد وليس قصد البيع في النشاط العادي للمؤسسة.

وتنقسم التثبيتات المادية إلى: (سحنون و بن ربيع، 2019، صفحة 705)

- التثبيتات المادية المملوكة والتي تخضع للإهلاك، وتتميز هذه التثبيتات بامتلاكها لمدة حياة إنتاجية محددة مثل المباني والآلات الصناعية والسيارات والأثاث ...

- الأراضي، وهي التثبيت المادي الوحيد الذي لا يخضع للإهلاك نظرا لكون مدة حياتها الإنتاجية غير محدودة وهي بذلك تخضع لعملية إعادة التقييم فقط، ما عدا الأراضي ذات الطبيعة الخاصة مثل المناجم ومقالع المحاجر فهي تخضع للإهلاك.

وطبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت المادي في الحسابات عند توفر الشروط التالية:

(أودينة، 2021، صفحة 121)

- إذا من المحتمل أن تؤول منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛

- إذا من الممكن تقييم تكلفة هذا التثبيت بصورة صادقة وموثوق فيها؛

- مدة استخدامه أكثر من سنة؛

- مراقب من قبل المؤسسة أو الوحدة.

وحسب مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي تتفرع التثبيتات المادية في مجملها إلى 3 أصناف وذلك وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول 1: مدونة حسابات التثبيتات المادية وفق SCF

رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب الفرعي	اسم الحساب
حـ 21	حـ 211	الأراضي
	حـ 212	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
	حـ 213	البناءات
	حـ 215	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
	حـ 218	التثبيتات المادية (العينية) الأخرى
حـ 22	حـ 221	الأراضي الممنوح امتيازها
	حـ 222	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها
	حـ 223	البناءات الممنوح امتيازها
	حـ 225	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية الممنوح امتيازها
	حـ 228	التثبيتات المادية (العينية) الأخرى الممنوح امتيازها
حـ 23	حـ 232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الصفحات 46-47)

2.2 مفهوم عملية إعادة التقييم: يقصد بعملية إعادة التقييم تعديل القيمة الدفترية للأصل حتى تقترب من قيمته العادلة أو الجارية، ويترتب عن عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد عملية إعادة التقييم أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه. (مباركي و العرابي، 2018، صفحة 260) كما تعرف عملية إعادة التقييم على أنها عملية تحديد القيمة الحالية لتثبيت ما اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية التي تنشرها السلطات المخولة قانونا بذلك (وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب). (حايي و الحاج ، 2017، صفحة 362) من التعريفين السابقين يتضح أن عملية إعادة تقييم هي العملية التي يتم من خلالها تعديل القيمة الدفترية للأصول الثابتة بالزيادة أو النقصان استجابة للتغيرات الرئيسية في قيمتها السوقية أو العادلة.

أنواع عمليات إعادة التقييم:

من خلال التعريف أعلاه، يتضح أن هناك عملية إعادة التقييم قانونية (منظمة) وأخرى حرة (اختيارية)، وذلك كما يلي:

عملية إعادة التقييم قانونية (منظمة):

هي تلك العمليات التي تتم بناء على نصوص قانونية تصدرها الجهات المخولة قانونا بذلك، حيث تحدد فيها معاملات إعادة التقييم سواء للتثبيات القابلة للإهلاك أو غير القابلة، وشهدت الجزائر منذ الاستقلال صدور أربع مراسيم تنفيذية لتنظيم عملية إعادة تقييم التثبيات وهي كالتالي: (يخلف، 2019، الصفحات 122-123)

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27/03/1990؛
- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24/10/1993؛
- المرسوم التنفيذي رقم 93-366 المؤرخ في 12/10/1996؛
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04/07/2007.

عملية إعادة التقييم حرة (اختيارية): وهي تلك العمليات التي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، ويطلق عليها اسم الحرة لكونها تترك الخيار للقيم بإعادة التقييم للمؤسسة، ويعتبر فرق إعادة التقييم الناتج عن عملية إعادة التقييم الحرة عادة خاضع للضريبة. (مباركي و العرابي، 2018، صفحة 261)

مزاياء وعبوب عمليات إعادة التقييم: إن الحديث عن مزاياء وعبوب عملية إعادة التقييم هو نفسه الحديث عن مزاياء التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وذلك لكون عملية إعادة التقييم تهدف في أساسها إلى المفاضلة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بناءً على معطيات السوق الحالي، ولهذا سنعرض كل من مزاياء وعبوب استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كما يلي:

الجدول 2: مقارنة بين مزاياء وعبوب عملية إعادة التقييم

المزاياء والعبوب	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة
المزاياء (المبررات)	<ul style="list-style-type: none"> - التكلفة الحقيقية تمثل القيمة الحقيقية لحظة الحصول على الأصل؛ - تستند التكلفة التاريخية على عمليات حدثت فعلاً وليست افتراضية؛ - التكلفة التاريخية أكثر موثوقة لاستنادها على وثائق ثبوتية؛ - التكلفة التاريخية تتلاءم مع الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، لاسيما فرضية الموضوعية بما يتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات، إضافة لكنها تتماشى مع فرضية الاستمرارية والذي يفترض أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها، إضافة لملائمة التكلفة التاريخية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ تحقق الإيراد. 	<ul style="list-style-type: none"> - تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع، وهذا ما يساعد على تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية؛ - تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسات وبالتالي اكتشاف خطر الإفلاس نتيجة لضخامة التزاماتها التي تسجل بقيمتها العادلة، ما يعني أنها تساعد الأطراف ذات الصلة خاصة المستثمرين في اتخاذ القرار المناسب؛ - تتلاءم القيمة العادلة مع خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس آخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية فهي تعطي صورة صادقة تعكس الوضع الحالي للسوق.
العبوب (السلبات)	<ul style="list-style-type: none"> - تأثر التكلفة التاريخية سلباً على الدور الإعلامي للقوائم المالية وذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية، وهذا ما يتنافى مع مبدأ الصورة الصادقة؛ 	<ul style="list-style-type: none"> - تقدم القيمة العادلة نظرة قصيرة الأجل تتناقض مع أهداف استمرارية النشاط على المدى الطويل؛ - الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها تنطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع

<p>أسس تقييم قد تكون متحيزة ومتباينة؛ - يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو إلزام في ظل عدم توفر سوق نشط يتم التداول فيه، أي وجود إشكال على مستوى موثوقيتها إضافة للتكاليف المرتفعة للحصول على المعلومات المرتبطة بالقيمة العادلة.</p>	<p>- في ظل تغيرات الأسعار وانتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في معظم الاقتصاديات، تصبح التكلفة التاريخية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي إذ تصبح القيمة هنا شيئاً من الماضي.</p>	
---	---	--

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (رفيق و قتال، 2017، الصفحات 72-75)

تسببت القيمة العادلة في الكثير من الجدل بين المؤيدين والمعارضين لفكرة تطبيقها، فالمؤيدين يرون أن القيمة العادلة تعمل على تحسين أهمية وتوقيت المعلومة المحاسبية وبالتالي توفير معلومة ذات موثوقية لصنع القرار، فيما يرى المعارضين أن القيمة العادلة غير قابلة للائتمان وأن استخدامها يؤدي إلى إفشال واهمال نموذج التكلفة التاريخية والذي يعمل بشكل جيد ومفهوم وغير متحيز. (Pobrić, 2019، الصفحة 150)

3. إعادة تقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

1.3 تقييم وإعادة تقييم التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي:

1.1.3 الإدراج في الحسابات (التقييم الأولي): وفقا للنظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات المادية (العينية) في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الاقتناء وتكاليف تجهيزها في أماكنها، والرسوم المدفوعة غير القابلة للاسترجاع والأعباء المباشرة الأخرى ناقص التخفيضات التجارية والمالية الممنوحة، أما التثبيتات المادية (العينية) والتي قام الكيان بإنتاجها لنفسه فتتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة ومختلف أعباء الإنتاج الأخرى، كما تدرج تكلفة تفكيك التثبيت عند انقضاء مدة الانتفاع به أو تكلفة تجديده وهئمة موقع التثبيت إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني، أو عند الاقتناء إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا لدى الكيان (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، صفحة 08)، أما النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية فتدرج ضمن أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إلا اذا كانت تساهم في رفع مستوى نجاعة التثبيت (زيادة المنافع الاقتصادية) فإنها تضاف إلى قيمة التثبيت (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، صفحة 09)، أما بالنسبة للتثبيتات المادية المكتسبة، تتمثل قيمة إدراجها في الحسابات بالقيمة الحقيقية بتاريخ الدخول، أما إذا كانت مسلمة كمساهمات عينية من الشركاء فإنها تكلفتها تمثل قيمة المساهمات (يخلف، 2019، صفحة 121)، وفي حالة مبادلة تثبيت مادي بتثبيت آخر، تقاس

تكلفة هذا التثبيت بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادة للتثبيت المستبدل بعد التسوية النقدية. (سحنون و بن ربيع ، 2019، صفحة 706)

2.1.3 إعادة التقييم (التقييم اللاحق): أتاح النظام المحاسبي المالي إعادة تقييم التثبيتات المادية حيث جاء في القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أنه: يدرج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأولي باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة، غير أنه يرخص للمؤسسات أن تدرج في الحسابات التثبيتات المادية المنتمية إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، كما يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية.

ويشترط النظام المحاسبي المالي أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المادية اختلافا جوهريا عن القيمة التي تكون قد حددت باستعمال القيمة الحقيقية بتاريخ الاقفال، وإذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الحقيقية للتثبيتات المادية (من غير الأراضي والمباني) مثل منشآت الإنتاج في غياب مؤشرات تدل على قيمتها السوقية فيتم تقييمها بتكلفة تعويضها الصافية من الإهلاك، وفي حالة نتج عن عملية إعادة التقييم وجود خسارة في قيمته المحاسبية، فإن الزيادة تسجل محاسبيا مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في الحساب حـ 105 "فارق إعادة التقييم"، أما إذا كانت عملية إعادة التقييم إيجابية تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس التثبيت خلال فترات سابقة وتم إدراجها كعبء فندرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج حـ 781، وعند إعادة تقييم تثبيت مادي فإن مجموع الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الاجمالية المحاسبية للأصل بحيث تكون القيمة المحاسبية للأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه. (جعلاي و زين، 2021، الصفحات 555-556)

وإذا نتج عن عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة فإن الخسارة تسجل "كفارق إعادة التقييم" إذا سبق إدراجها في الحسابات ضمن رؤوس الأموال الخاصة للتثبيت نفسه، ويقيد الرصيد الفائض (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء ضمن حسابات الأعباء حـ 681، ويعتبر استرجاع الخسارة في قيمة تثبيت أعيد تقييمه كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية. (عاد و رواني، 2021، صفحة 258)

ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 3: ملخص للمعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم وفق SCF

المعالجة المحاسبية	فارق إعادة التقييم
في حالة كانت أول عملية تقييم يقيد مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة وذلك في الحساب 105 " فارق إعادة التقييم"	فارق إعادة التقييم الموجب
في هذه الحالة يجب أولاً استرجاع الخسارة السابقة في الحساب 781 " استرجاعات خسائر القيمة - الأصول غير الجارية" وما زاد عن مبلغ الخسارة يسجل في الجانب الدائن للحساب 105 " فارق إعادة التقييم"	فارق إعادة التقييم الموجب الموالي لفارق إعادة تقييم سالب
في حالة كانت أول عملية يسجل مباشرة في الحساب 681 " مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية"	فارق إعادة التقييم السالب
في هذه الحالة يسجل كصيد للحساب 105 " فارق إعادة التقييم" وما زاد عن ذلك يسجل في الحساب 681 " مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية"	فارق إعادة التقييم السالب الموالي لفارق إعادة تقييم موجب

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (مباركي و العرابي، 2018، صفحة 267)

نلاحظ أنه بالرغم أن النظام المحاسبي المالي لم يعتمد على مصطلح القيمة العادلة صراحة، إلا أن

طريقة إعادة التقييم التي ذكرها تحت مسمى القيمة الحقيقية تتوافق مع مدخل السوق لتحديد القيمة

العادلة وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي IFRS 13.

2.3 إعادة تقييم التثبيتات المادية وفق النظام الجبائي الجزائري:

أصدر المشرع الجبائي عدة نصوص تخص عملية إعادة التقييم وذلك من خلال بعض المواد في

مختلف قوانين المالية إضافة لبعض التعليمات الوزارية وذلك لأجل مساندة المستجندات التي جاء به النظام

المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، ونعرضها كما يلي:

المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009: حيث تضمنت هذه المادة تعديلاً في مادتين في

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تمثل التعديل فيما يلي: (قانون المالية التكميلي، 2009،

صفحة 06)

المادة 185: يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في

النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات؛

المادة 186: يقيد فائض محصصات الإهلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

المادة 04 من قانون المالية لسنة 2019: وتضمنت هذه المادة استحداث مادتين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة تمثلت في المادة 186 مكرر والمادة 186 مكرر1، حيث نصتا على ما يلي: (قانون المالية، 2018، صفحة 04)

المادة 186 مكرر: لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم للثببتات غير القابلة للإهلاك، ويسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع؛

المادة 186 مكرر 1: يحسب فائض أو ناقص قيمة للتنازل عن الثببتات القابلة وغير القابلة للإهلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

التعليمية 02 الصادرة في 2019/03/20 المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم الثببتات: تضمنت هذه التعليمية عدة نقاط تشرح فيها نصوص المواد سالفة الذكر، إضافة لعرضها لأمثلة تطبيقية توضيحية لمعالجة فارق إعادة التقييم وفائض قيمة التنازل، وتلخصت أهم نقاط هذه التعليمية فيما يلي: (Direction Generale des Impots, 2019, pp. 01-08)

- التذكير بأن يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الثببتات عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات؛ وذلك تطبيقا للمادة 185 من ق.ض.م.و.م.
- عدم إدراج فارق إعادة تقييم الثببتات غير القابلة للإهلاك في النتيجة الجبائية عند حساب الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا تطبيقا للمادة 186 مكرر.
- ضرورة تقييد فارق إعادة التقييم في خصوم الميزانية في حساب مخصص له من حسابات رأس المال؛
- إخضاع فارق إعادة التقييم للضريبة في حالة توزيعه أو تحويله لرأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو المرحلة من جديد؛
- حساب فائض أو ناقص قيمة التنازل على أساس القيمة المحاسبة الأصلية قبل القيام بعملية إعادة التقييم.

- عدم قبول خصم فارق إعادة التقييم السليبي (حـ 681: مخصصات خسائر القيمة) من الربح الخاضع للضريبة.

من خلال القوانين والتعليمات الجبائية الصادرة المنظمة لعملية إعادة تقييم التثبيات، يتضح أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التكلفة التاريخية سواء عند حساب قسط الإهلاك أو في عند تحديد نتيجة التنازل عن التثبيات، وبالتالي تكون المعالجة الجبائية للتغيرات الحاصلة في المبلغ القابل للإهلاك كما يلي:

- إذا كانت عملية إعادة التقييم موجبة "القيمة العادلة < القيمة المحاسبية الصافية" وتطبقا لنص المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن نصيب قسط الإهلاك السنوي القابل للخصم جبائيا لا يتضمن الحصة الناجمة عن عملية إعادة التقييم، ما يعني إعادة دمج الفرق بين قسط الإهلاك المحسوب بناء على القيمة العادلة (بعد إعادة التقييم) وقسط الإهلاك المحسوب على القيمة المحاسبية الصافية (قبل إعادة التقييم) ضمن الوعاء الخاضع للضريبة، غير أنه يمكن تحويل فارق إعادة التقييم مباشرة في السنة التي تم فيها إجراء العملية إلى النتيجة الجبائية دون اللجوء إلى تحويله بنفس وثيرة الإهلاك، فالنص الصريح للمادة 186 لم يضع حيزا زمنيا محددا وتضمن تحويل الفارق إلى النتيجة بصفة عامة.

- إذا كانت عملية إعادة التقييم سالبة "القيمة العادلة > القيمة المحاسبية الصافية" إعادة دمج خسارة القيمة المسجلة محاسبيا في حـ: 681 ضمن الربح الخاضع للضريبة، مع قبول خصم قسط الإهلاك كسابقه من الأقساط السنوية ما يعني اعتبار خسارة القيمة في التثبيات المادي حدث غير جبائي.

من خلال المعالجة المحاسبية والجبائية لعملية إعادة التقييم يتضح جليا أن الاختلاف الجوهرى في القواعد المحاسبية والجبائية يكمن في نوع عملية إعادة التقييم، فالنظام الجبائي يرفض الاعتراف بعمليات إعادة التقييم الحرة التي أقرها النظام المحاسبى المالى، فالإشكال المطروح من قبل الإدارة الجبائية يتمثل في مصدر الحصول على القيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق تمتاز بمعايير المنافسة التامة يستند عليها لإعطاء قيم تمتاز بالموثوقية في الجزائر، ودون شك سيكون لهذه القيمة أثرا على الوعاء الضريبي سواء بالنقصان أو الزيادة لهذا فعدم اعتراف النظام الجبائي الجزائري بعمليات إعادة التقييم الحرة ناجم من كون

هذه الأخيرة قد تفتح باب ممارسات التهرب الضريبي على ما مصرعيه ما يعني ضياع موارد جبائية إضافية على الخزينة العمومية.

أما عن عمليات التقييم القانونية والتي يتم تنظيمها عبر مراسيم تنفيذية صادرة من قبل السلطات القانونية المخولة بذلك، حيث يصدر فيها معاملات إعادة التقييم حسب كل تثبيت فتعتبر عمليات قانونية يعترف بها النظام الجبائي الجزائري، وفرق إعادة التقييم الناتج من عملية إعادة التقييم القانونية يكون عادة غير خاضع للضريبة.

4. دراسة حالة للمعالجة المحاسبية والجبائية لفارق إعادة تقييم التثبيتات المادية

SPA PRO CARTON EMBALLAGE مؤسسة متخصصة في صناعة العلب

الالكترونية بكل أشكالها وتحويل ورق التغليف، قامت هذه الأخيرة في تاريخ 2014/01/01 باقتناء آلة إنتاجية بسعر 750000 دج خارج الرسم، 19% tva حيث قررت المؤسسة المعنية إهلاك هذه الآلة بنظام الإهلاك الخطي لمدة 6 سنوات.

وبتاريخ 2016/12/31 وبسبب تقلبات الأسعار في السوق قررت القيام بعملية بإعادة تقييم للألة الإنتاجية حيث بلغت قيمتها العادلة 450000 دج.

1.4 المعالجة المحاسبية:

توجد طريقتين لمعالجة فارق إعادة تقييم التثبيتات بصفة عامة، وذلك وفق ما يلي: (سماعين، 2022، الصفحات 234-235)

الطريقة الأولى: تصحيح مباشر للقيمة المحاسبية الصافية

وتقوم هذه الطريقة على اعتبار القيمة العادلة كقيمة جديدة للحيازة ومنه يتعين ترصيد الإهلاكات المتراكمة حتى سنة إعادة التقييم مع حساب التثبيت المادي المعني، ثم البدء من جديد في إهلاك فارق إعادة التقييم.

الطريقة الثانية: تصحيح التكلفة الأصلية والإهلاكات

تقوم هذه الطريقة على استخراج معامل إعادة التقييم الذي يستعمل في تصحيح القيمة الأصلية وكذا الإهلاكات المتراكمة، وهي الطريقة الأكثر استعمالا والتي سنعتمد عليها في الدراسة.

يحدد معامل التقييم وفقا للعلاقة التالية: معامل إعادة التقييم = $\frac{450000}{375000} = 1.2$

تصحيح التكلفة الأصلية والإهلاكات:

البيان	القيمة قبل إعادة التقييم	القيمة بعد إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم
القيمة المحاسبية الأصلية	750000	900000	150000
إهلاك الآلة الإنتاجية	375000	450000	75000
القيمة المحاسبية الصافية	375000	450000	75000

التسجيل المحاسبي لاقتناء الآلة الإنتاجية وأقساط الإهلاك إلى غاية 2016/12/31

مدین	دائن	2014/01/01	مدین	دائن
215		معدات تقنية ومنشآت صناعية	750000	
44562		TVA قابل للاسترجاع	142500	
	404	موردو التثبيتات		892500

تسديد مورد التثبيتات عن طريق البنك

مدین	دائن	2014/01/01	مدین	دائن
404		موردو التثبيتات	892500	
	512	البنوك والحسابات الجارية		892500

التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك للسنوات 2014، 2015، 2016.

مدین	دائن	2016/2015/2014/12/31	مدین	دائن
681		مخصصات الإهلاكات للآلة الانتاجية	125000	
	2815	إهلاك الآلة الانتاجية		125000

التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم

مدین	دائن	2016/12/31	مدین	دائن
215		معدات تقنية ومنشآت صناعية	150000	
	2815	إهلاك الآلة الإنتاجية		75000
	105	فارق إعادة التقييم		75000

ونظرا لكون عملية إعادة التقييم ستؤدي إلى إحداث فرقا مؤقتا بين قسط الإهلاك وفق لنظرة النظام المحاسبي المالي وقسط الإهلاك وفقا لنظرة النظام الجبائي فإن المؤسسة تسجل ضريبة مؤجلة خصوم وهو جزء من الضرائب على الدخل تسترده الإدارة الجبائية في الدورات الثلاث المتبقية، (BOUBIR، 2015) ويكون القيد كما يلي:

دائن	مدین	2016/12/31	دائن	مدین
14250	14250	فارق إعادة التقييم ضرائب مؤجلة خصوم 14250 = %19*75000	134	105

والجدول التالي يمثل طريقة إهلاك الألة قبل وبعد عملية إعادة التقييم:

VNC بعد عملية إعادة التقييم	VNC قبل عملية إعادة التقييم	$\sum AN$	AN	MA	N
-	625000	125000	125000	750000	2014
-	500000	250000	125000	750000	2015
450000	345000	375000	125000	750000	2016
300000	-	525000	150000	450000	2017
150000	-	675000	150000	300000	2018
0	-	825000	150000	150000	2019

المصدر: من إعداد الباحث

التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك بعد عملية إعادة التقييم للدورات المحاسبية 2017، 2018، 2019

دائن	مدین	2016/2015/2014/12/31	دائن	مدین
150000	150000	مخصصات الإهلاكات للآلة الانتاجية إهلاك الآلة الانتاجية	2815	681

وفي كل دورة محاسبية من الدورات 2017، 2018، 2019 نسجل قيد فرض الضريبة المؤجلة خصوم وذلك بغية إحداث المقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ما يعني إلغاء الأثر الجبائي لعملية إعادة التقييم في الدورات المحاسبية المتبقية من عمر الألة الإنتاجية، ويكون القيد كما يلي:

دائن	مدين	2019/2018/2017/12/31	دائن	مدين
	4750	ضرائب مؤجلة خصوم		134
4750		فرض الضرائب المؤجلة خصوم	693	
		4750 = 3/14250		

2.4 المعالجة الجبائية:

يتمثل الاشكال الجبائي من عملية إعادة التقييم أساسا في تغير قاعدة حساب قسط الإهلاك والذي قد يساعد المؤسسة على تدنئة التكاليف الضريبية ما يعني ضياع موارد جبائية على خزينة الدولة، حيث تعتبر الإدارة الجبائية هذه الممارسات (عملية إعادة التقييم) تهدف في غالبها إلى ممارسات التجنب الضريبي، والجدول التالي يوضح تأثير قسط الإهلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم والفرق بينهما:

الجدول 4: جدول يوضح الفرق بين قسط الإهلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم

الفرق	قسط الإهلاك الجبائي (بدون عملية إعادة التقييم)	قسط الإهلاك المحاسبي (بعد عملية إعادة التقييم)	السنة
0	125000	125000	2014
0	125000	125000	2015
0	125000	125000	2016
25000	125000	150000	2017
25000	125000	150000	2018
25000	125000	150000	2019

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ أن قسط الإهلاك المحاسبي قد ارتفع بعد عملية إعادة التقييم بمقدار 25000 لكل من السنوات 2017، 2018، 2019 وهذا ما سيساعد المؤسسة على تقليص النتيجة المحاسبية والتي تعتبر قاعدة لحساب النتيجة الجبائية، بدورها ترفض الإدارة الجبائية هذا الفارق في قسط الإهلاك وتفرض على المكلف الضريبي إعادة إدماجه في النتيجة المحاسبية وتعتبره كاسترداد ما يعني أن عبء غير مبرر جبائيا ويعتبر غير قابل للخصم من الربح الخاضع للضريبة، حيث يفضل القانون الجبائي الجزائي الركون إلى التكلفة التاريخية كأساس لتحديد أفساط الإهلاك ويعود ذلك حسب للموثوقية فيها نتيجة لاستنادها على وثائق ثبوتية، ويفرض رفضا قاطعا الاعتراف بالقيمة العادلة كأساس للتقييم أو إعادة التقييم لبند القوائم المالية، وعلى الأرجح يعود السبب في ذلك لكون تحديد القيمة العادلة ينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس تقييم متحيزة ومتباينة وغياب شبه كلي للعوامل الموضوعية التي تساهم في تحديدها. وتكون المؤسسة في هذه الحالة أمام إجبارية إعادة دمج الفرق بين قسط الإهلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم في النتيجة المحاسبية في الجدول رقم 09 التي وضعته الإدارة الضريبية لغرض تحديد النتيجة الجبائية وذلك كما يلي:

الجدول 5: مقطع من الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية

إهلاكات غير قابلة للخصم	Amortissement non déductibles
2017	25000
2018	25000
2019	25000

أما فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة خصوم المسجلة من قبل المؤسسة في الدورات المحاسبية الثلاث التي تلي عملية إعادة التقييم فتعتبر مرفوضة من قبل الإدارة الجبائية، ويعود السبب في ذلك لكونها تستند على التكاليف والنواتج المفترضة إضافة لاستنادها على مبدأ استمرارية النشاط، بينما ترى المصالح الجبائية بمبدأ التحقق الفعلي للأعباء والنواتج، يجدر الإشارة أن الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية جاء بها النظام المحاسبي المالي وليست تقنية معتمدة جبائيا فلا يوجد أي نص جبائي يعترف أو يفرض تسجيلها، وبذلك تعد من عناصر الاسترداد وتعرض في الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية كما يلي:

الجدول 1: مقطع من الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية

الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة
Impôts sur les bénéfices des sociétés	الضرائب المؤجلة (تغيرات)
	(4750)

الضرائب المؤجلة (تعبيرات) = ح 692 - ح 693، إذا كانت الفرق موجبا فتعتبر استردادات Reintegrations وي طرح من النتيجة المحاسبية أما إذا كان الفرق سالبا فيضاف إلى النتيجة المحاسبية ويعامل بنفس معاملة التخفيضات **Déductions**.

5. خاتمة:

من خلال دراستنا هذه أن عملية إعادة التقييم التثبيتات المادية وفقا لنموذج القيمة العادلة يشهد عدة عوائق منها ما يتعلق بالبيئة المحاسبية ومنها ما يتعلق بالنظام الجبائي، وهذا ما أدى بالمؤسسات الاقتصادية إلى تفضيل مدخل التكلفة التاريخية كأساس لتقييم تثبياتها نظرا للسهولة وانعدام المخاطر وانخفاض تكلفة تطبيقها مقارنة بالقيمة العادلة، إضافة لذلك فقد تم اسقاط الجانب النظري على دراسة حالة لمعرفة الواقع التطبيقي وأسباب رفض الإدارة الجبائية لعمليات إعادة التقييم الحرة وعدم قبولها إلا في إطار قانوني، ومن النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة ما يلي:

- صعوبة تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ويعود السبب في ذلك للانعدام شبه الكلي للعوامل الموضوعية التي تساعد على تحديدها؛
- عدم اعتراف النظام الجبائي بالزيادة والنقصان في قيمة التثبيت بعد عملية إعادة التقييم ساهم بشكل كبير في تثبيط وعدم تطبيق عملية إعادة التقييم للتثبيتات؛
- تساهم عملية إعادة التقييم للتثبيتات في إعطاء القوائم المالية صورة صادقة ومصداقية أكبر من محاسبة التكلفة التاريخية خاصة في الاقتصاديات التي تشهد تضخما كبيرا؛
- عدم اجبارية عملية إعادة التقييم أدى إلى تفضيل التكلفة التاريخية من قبل الفئة المهنية، خاصة في ظل عدم وجود سوق مالي نشط فعال في الجزائر؛
- عدم قبول عملية إعادة التقييم من قبل النظام الجبائي الجزائري إلا في إطار قانوني راجع لكون العملية قد تتسبب في إهدار موارد جبائية على الخزينة العمومية وهذا قد يفتح أبواب التهرب الضريبي.
- توافق النظام الجبائي الجزائري مع مبدأ التكلفة التاريخية نظرا لاستنادها على عوامل موضوعية ووثائق ثبوتية؛
- استقلالية نظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري أدى إلى إختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، وهذا ما جعل المشرع الجبائي يضع شروطا صارمة للمؤسسات من أجل قبول خصم أي عبء تدرجه في محاسبتها؛

- استمرار المؤسسات الجزائرية في تطبيق نموذج التكلفة التاريخية بدلا من نموذج القيمة العادلة يؤدي إلى احتساب أقساط إهلاك اقل وهذا ما يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وهو ما يعني تحميل المؤسسة ضرائب أكبر؛
- تسمح تقنية الضريبة المؤجلة بتقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية عندما يكون الفرق في الاختلاف بين النتيجتين مؤقتا.
- وبناء على نتائج الدراسة يمكن طرح مجموعة من التوصيات الواجب أخذها بعين الاعتبار من أجل تقريب المعالجة الجبائية من المعالجة المحاسبية وتقليل الفروقات بينهما، ونوجزها فيما يلي:
- العمل على توفير وتفعيل الأسواق المالية النشطة التي تساعد على تحديد القيمة العادلة بنوع من الموثوقية؛
- القيام بعمليات إعادة التقييم القانونية بصفة دورية من قبل السلطات المخولة بذلك، خاصة في ظل معدلات التضخم التي تشهدها الجزائر منذ 2007 وهو تاريخ آخر عملية إعادة تقييم قانونية؛
- إعادة النظر في القوانين الجبائية فيما يخص عمليات إعادة التقييم الحرة، وقبولها مع وضع شروط مسبقة من قبل الإدارة الجبائية؛
- تحيين النظام المحاسبي المالي والذي يشهد ركود منذ سنة 2010، وذلك للتماشي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي IAS/IFRS، خاصة المعيار IFRS 13 كونه يشرح بوضوح مفهوم القيمة العادلة ويوفر بدائل لتحديدها؛
- اصدار معايير محاسبية جزائرية بدل من صدور القواعد المنظمة للتقييم والقياس المحاسبي في شكل قوانين ومراسيم وتعليمات، مع ضرورة مراعاة هذه المعايير للبيئة المحاسبية والاقتصادية الجزائرية؛
- ضرورة تدريب المحاسبين لاكتساب المهارة الكافية للتعامل مع القيمة العادلة من خلال عقد شراكات مع الهيئات الدولية للمحاسبية ومع مختلف الدول الرائدة في مجال محاسبة القيمة العادلة؛
- الاعتراف بالضريبة المؤجلة بنص جبائي وجعلها تقنية جبائية ومحاسبية معا، وهذا ما من شأنه تقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

6. قائمة المراجع:

1.6 باللغة الاجنبية:

- BOUBIR Djelloul. (2015). *LA FISCALITE DE LA REEVALUATION DES IMMOBILISATION CORPORELLE ET INCORPORELLE*. Récupéré sur La Chambre Nationale des Commissaires aux comptes: <https://cn-cncc.dz/de-la-fiscalite-de-la-reevaluation-des-immobilisations-corporelles-et-incorporelles/>

- Direction générale des impôts. (2019). *Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations*. Récupéré sur Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales : <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/Cir.02.art.04.LF2019.PDF>
- Pobrić Amira. (2019). **THE APPLICATION OF FAIR VALUE ACCOUNTING IN BOSNIA AND HERZEGOVINA**. *Acta Economica, Vol. XVII, No. 3*, 149-167. DOI: <https://doi.org/10.7251/ACE1931149P>

2.6 باللغة العربية:

- أسامة سحنون ، و حنيفة بن ربيع . (2019). واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخصوم للنظام الجبائي. مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، جامعة بشار، 702-719.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. (2008). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية، العدد 19: الجزائر.
- إيمان يخلف. (2019). متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي: الشلف.
- وليد جعلالي ، و يونس زين. (2021). أهمية تقييم التثبيتات المادية باستخدام القيمة العادلة في الجزائر -دراسة عينة من الأكاديميين ومهنيي المحاسبة -. مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 06، العدد 02، جامعة الوادي، 547-564.
- هدى حاي ، و عامر الحاج . (2017). المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى لجنوب وحدة: تصدير/استيراد. مجلة أبحاث اقتصادية، العدد 22، جامعة محمد خيضر، بسكرة.، 378-359.
- سماعين عيسى. (2022). حماية ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية. الأوراق الزرقاء: الجزائر.
- عبد الخالق أودينة. (2021). أثر الافصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحمدي بو الصوف: ميلة.
- قانون المالية. (2018). القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق ل 27 ديسمبر 2018. الجريدة الرسمية، العدد 79: الجزائر. تم الاسترداد من https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lois_de_finances_arabe/lf2019_ar.pdf
- قانون المالية التكميلي . (2009). الأمر رقم 01-09 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق ل 22 جويلية 2009. الجريدة الرسمية، العدد 44: الجزائر . تم الاسترداد من https://www.mf.gov.dz/pdf/texte/lois_finances_complementaire_ar/A2009044.pdf
- مروان مباركي ، و حمزة العرابي. (2018). واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي "دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في المورصة". مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 19، جامعة البليدة 2، الصفحات 255-277.

- نور الدين عاد، و بوحفص رواني. (2021). عوائق تطبيق إعادة تقييم التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة لعينة من المهنيين-. مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة غرداية، 248-268.
- يوسف رفيق، و عبد العزيز قتال. (2017). إعادة تقييم الاصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، جامعة العربي التبسي، تبسة، 68-89.