



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي



الملتقى الوطني حول:

واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

يومي: 05-06 / 05 / 2013

عنوان المداخلة

الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية

إعداد

د. احمد قايد نور الدين

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة محمد خيضر بسكرة

الهاتف 06.61.72.05.05

ملخص:

إن الهدف من هذه المداخلة هو معرفة تأثير التضخم على المعلومات المحاسبية وعلى عناصر القوائم المالية، ثم تطرق بالتفصيل للدراسات المحاسبية التي صدرت والأساليب التي أتبعت لمواجهة القصور في المعلومات المحاسبية وبالتالي إلى معالجة التضخم على القوائم المالية من خلال الأساليب المحاسبية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن هذه الأساليب لم تغير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولم تخرج في أغلبها عن مبدأ وأساس التكلفة التاريخية، هذه يدفعنا للقول بأن المجال ما زال مفتوحا أما المحاسبين والباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل في محاسبة التضخم. فلكل أسلوب من الأساليب السابقة كانت له عيوبه التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبية الدقة والاستعمال والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، إذا لا يوجد أسلوب كامل متكامل للتعبير بدقة وموضوعية على أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية ويوصلنا إلى النتائج المرجوة، رغم أن كل الأساليب تعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

Summary:

The goal of this presentation is to know the impact of inflation on the accounting information on the elements of the financial statements ,then discussed in detail the accounting studies issued and methods that followed to address the shortcomings in the accounting information and thus to deal with inflation on the financial statements through accounting methods

One of the main results obtained that these methods did not change the accounting principles generally accepted did not come out for the most part from the principle and the historical cost basis ,this leads us to say that the field is still open but accountants and researchers in this field to provide new access to the best in accounting for inflation .Each style of the previous methods had the disadvantages that made the results reached accounting remains a relative precision ,use and rely on in making decisions ,if there is no method of fully integrated to express accurately and objectively the impact of price changes on the elements of the financial statements and get us to the desired results ,although each working methods to maintain the capital's economic and monetary economic unit.

مقدمة:

من المتعارف عليه أن القوائم المالية يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتوفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، وقد تم صياغة هذه المبادئ استنادا إلى افتراض وجود ثبات نسبي في المستوى العام للأسعار، ولكن أصبح هذا الافتراض غير حقيقي بعد أن سادت دول العالم موجة تضخمية مستمرة تزايدت معها الأسعار. وأصبح التضخم من المظاهر المألوفة في الاقتصاد المعاصر، وقد أثر ذلك على أساس القياس ووحدة القياس المحاسبي وأنعكس بدوره على طبيعة المعلومات المحاسبية، فأصبحت في أغلب الأحوال غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها في ظل التضخم هذا التغير لا تفصح عن الحقائق الاقتصادية سواء كانت متعلقة بنتيجة العمليات المالية أم بالمركز المالي أو ما كان متعلقا بعناصر الميزانية، وبذلك أثبت النظام المحاسبي التقليدي فشله في إعداد وتقديم البيانات و المعلومات المحاسبية الصحيحة في ظل تزايد الأسعار المستمرة وهو ما لا يظهر حقيقة البيانات المحاسبية و المعلومات الصحيحة الواقعية التي تظهر واقع المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية، ومن ذلك فسننظر في هذه المداخلة على تأثير التضخم على المعلومات المحاسبية وعلى عناصر القوائم المالية، ثم نعرض بالتفصيل للدراسات المحاسبية التي صدرت والأساليب التي أتبعت لمواجهة القصور في المعلومات المحاسبية.

المحور الأول: الآثار المالية والمحاسبية للتضخم على القوائم المالية.

إن مشكلة تغير المستوى العام للأسعار من أهم المشاكل المعاصرة التي يواجهها المحاسبون، فالمحاسبة أساسا تعتبر أن النقود هي الوحدة الرئيسية للقياس وكما رأينا من خلال الفصل الأول أن النقود تتأثر تأثيرا مباشرا بتقلبات المستوى العام للأسعار، وظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار ليست جديدة لكن الجديد في المر هو اهتمام المحاسبين في مختلف تنظيماتهم المهنية أخذ ينحو منحى الجد خصوصا من السبعينات وذلك من خلال ما أنتجه من دراسات حديثة حول المشكلة، ومن العوامل الأساسية التي أدت إلى هذا الاهتمام مايلي:

- الزيادة المستمرة في المستوى العام للأسعار.
- زيادة الاهتمام بدقة قياس البيانات المحاسبية.
- تعدد البدائل في الاستثمارات وخلقه لمشكلة عدم اتخاذ القرارات بسهولة دون الاعتماد على بيانات محاسبية دقيقة.

- اتجاه مهنة الحاسبة إلى محاولة إرساء الأسس و المبادئ النظرية للمحاسبة.

هذه العوامل أدت إلى إعادة النظر في دقة القياس المحاسبي بهدف زيادت منفعة البيانات الحاسبية لمتخذي القرارات للمستفيدين منها. وبذلك أثارت وضعية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المعدة حسب النظام التقليدي في ظل التضخم اهتمام كل القائمين بأمر إعداد هذه القوائم ومستخدمي بياناتها من الاقتصاديين، وصعد من اهتمام هؤلاء و أولئك بالأمر قناعة الكل بأن التضخم ما عاد كما كان العهد به أمرا عابرا بل أصبح واقعا معاشا ودائما⁽¹⁾.

1- أهمية القوائم و القرارات المالية.

إن التطور التدريجي لوظيفة القوائم المالية كوسيلة توصيل البيانات المالية للقراء تقدم مثلا للتغير مع الاستمرار في المحاسبة، فإن الربط بين الحسابات الاسمية الشخصية كان من نتائج الإيطاليين، وقد استخدم هذا الإجراء الفني لمدة طويلة حتى قبل أن تصبح التقارير المالية مجرد تسوية حسابية مالية بين الشركاء أو صورة ملخص للحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ، ولقد كان أثر البريطانيين على القوائم المالية و إعدادها في منتصف القرن 19 نتيجة حاجة هذا الوقت و امتدادا و تطويرا للطريقة الإيطالية في المحاسبة فهذا الأساس الذي نبع من إيطاليا بالإضافة إلى ظهور طائفة من المحاسبين في ذلك الوقت كان عندهم من المقدرة و حسن التقدير ما جعلهم يخلقون شيئا جديدا في المحاسبة، ومن ذلك الوقت فقد ازدادت أهمية القوائم في معناها و في فائدتها⁽²⁾.

إن الاستخدام الذكي بواسطة البريطانيين لأرصدة الحسابات المستخرجة من دفتر الأستاذ، قد جعل من القوائم المالية شيئاً أكثر قابلية للقراءة، شيئاً يعطي معلومات أكثر بطريقة مركزة ومتسلسلة في وفي مجموعات تناسبية ومن ثم أهمية القوائم المالية. إن القوائم المالية هي الأداة التي يتم عن طريقها توضيح نتائج معاملات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة عادة سنة وتحديد المركز المالي للوحدة في نهاية الفترة، و المستفيدون من بيانات القوائم المالية عديدون منهم المساهم و المستثمر، و مسؤول جباية الضرائب،... وغيرهم. ويقوم هؤلاء بتحديد مواقفهم ومعاملاتهم مع الوحدة الاقتصادية على ضوء ما تبرزه هذه البيانات عن واقع الوحدة الاقتصادية، ومن هنا تأتي أهمية القوائم المالية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي ليس فقط على صعيد الوحدة الاقتصادية التي تعود لها هذه القوائم وإنما أيضاً على صعيد الوحدات و الكيانات الاقتصادية الأخرى⁽³⁾.

وفعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي تعتمد في المقام الأول على مدى صحة البيانات التي تحتويها، وتعتمد صحة البيانات المالية على مدى صحة المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد هذه البيانات، و القوائم المالية كانت تعد وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية يطلق عليها عادة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP. وأهم هذه المبادئ ذات العلاقة بموضوع التضخم الذي نحن بصدد دراسته هي⁴:

- ✓ اتخاذ الوحدة النقدية الاسمية كوحدة للقياس.
- ✓ اتخاذ تكلفة الحيازة الأصلية (التاريخية) كأسلوب للتقييم.
- ✓ تجاهل التغيرات التي قد تحدث في قيم الأصول طالما لم تتحقق بالفعل.

وفي ظل التضخم فإن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق هذه المبادئ تعاني من نواقص خطيرة وهو ما سوف نتعرف عليه لاحقاً من هذه المداخلة.

إن تحليل وترجمة البيانات التي تحتويها القوائم المالية في وقتنا الحاضر تحتاج إلى مجهود كبير و ذكي لتفهم طبيعة هذه القوائم وحدود قدراتهم و القيم التي يتم بها التعبير عن بنودها، إن قارئ هذه القوائم يجب أن يتفهم طبيعة العلاقات بين بنودها، أي أن مختلف السياسات الإدارية و التمويلية و الإنتاجية و البيعية يمكن الحكم عليها عن طريق دراسة هذه القوائم، و توجد العديد من الآراء فيما يتعلق من الغرض من إعداد هذه القوائم منهم شوترزمان فقد لخص أغراض القوائم المالية في "أن التقارير المالية عبارة عن وسيلة اتصال ودية بين المستثمرين وكتيب به معلومات تهم الموظفين وبمثابة كتالوج لمنتجات الشركة ومعلومات اقتصادية مفيدة للصحافة المهتمة بشؤون الأعمال و أداة لتقوية الروابط بين المشروع و المجتمع الذي يعيش فيه و كتاب يصلح للدراسة في فصول المحاسبة و الإدارة و وسيلة لاكتساب ثقة العملاء و الموردين ودليل سنوي لرجل المبيعات⁽⁵⁾.

ومنه فإن الغرض الأساسي من التقارير المالية هو إمداد المستثمر سواء أكان قطاع عام أم قطاع خاص، بنتائج شبه نمطية عن الشركة التي له فيها مصلحة اقتصادية، ولكن الذي يحدث الآن أن هذه التقارير يتم استخدامها حالياً وبنفس الأهمية بواسطة المحللين الماليين، رجال البنوك، الموظفين، الصحافة، الموردين، العملاء و الباحثين، فالقوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة و تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة و التقدير الشخصي، ومدى صلاحية التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها⁽⁶⁾.

وتوجد العديد من أنواع القوائم المالية يمكن التمييز بينها، فهناك الميزانية أو قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التوزيع أو الأرباح المحتجزة (الغير موزعة) ويمكن أن تضاف إلى هذه القوائم قائمة التغيرات في صافي رأس المال العامل و قائمة التدفقات النقدية.

وقبل التعرض لكيفية معالجة الفكر المحاسبي لمشكلة التغيرات في الأسعار يجب التعرف أولاً على آثار هذه الظاهرة على مصداقية و ملاءمة البيانات و المعلومات المحاسبية التي تعبر عن نتائج القياس المحاسبي التقليدي.

II- أثر التضخم على القوائم المالية.

يستند الإطار العام لنموذج القياس المحاسبي على مجموعة الفروض و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تعتبر الأساس الذي يقوم عليه قياس الدخل المحاسبي و تحديد المركز المالي للوحدات الاقتصادية، و المبادئ التي تأثرت بظاهرة التضخم ولكنها لم تأخذ آثاره في الاعتبار عند إعداد البيانات و المعلومات المحاسبية، وتتمثل هذه الفروض في فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود و مبدأ التكلفة التاريخية الذي يشتق منه، و يقضي فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود بوجود أن تركز التقارير و القوائم المالية المحاسبية على وحدة قياس ثابتة، وهو ما يعني بأن التغيرات التي تطرأ على وحدة القياس ليست على درجة كبيرة من الأهمية، ومن ثم لا تؤثر على صحة القياس المحاسبي لذلك يمكن تجاهل التغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس، و يشتق من هذا الفرض مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتطلب تسجيل جميع معاملات الوحدة المحاسبية بالقيمة الفعلية في تاريخ إتمامها حتى تعكس المحاسبة الأحداث المالية كما تمت بالفعل، و من تقاس الأصول المملوكة للوحدة المحاسبية وجميع النفقات المرتبطة بتلك الأصول بالتكلفة الأصلية وقت الاقتناء و نتيجة ذلك أن المحاسبة التقليدية لم تعط أهمية لمشكلة القيمة المتغيرة لوحدة القياس بسبب التغيرات في مستويات الأسعار، و من ذلك فإن تطبيق مدخل التكلفة التاريخية يسبب مشاكل كثيرة و أخطاء في القياس المحاسبي، لأن نتائجه لا تعكس المركز المالي و نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بصورة هادفة وهو ما سيتضح مما سوف يأتي.

أولاً: آثار التغيرات السعرية على قياس المركز المالي: في ظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية يتم قياس و تقييم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها، وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة و المخزون عن التكلفة الحاضرة، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء و وقت القياس، و يؤدي ذلك إلى تضمين الميزانية العمومية بأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لها في تاريخ إعدادها، فضلاً عن أن حيازة الوحدة الاقتصادية لتلك العناصر في فترات تغيرات الأسعار يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة في هذه الأصول لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها، فبالنسبة للعناصر النقدية الظاهرة في الميزانية العمومية كالنقدية و العملاء و الموردين فإنها تقوم بوحدة النقد السائدة في تاريخ إعداد الميزانية، و يترتب على حيازتها خلال فترة تغير الأسعار تحقيق أرباح أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، حيث لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية بالميزانية العمومية، و بذلك لا تظهر الميزانية المعدة على أساس تاريخي أياً من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الحيازة العناصر النقدية و غير النقدية، و تأسيساً على ذلك فإن إتباع مدخل التكلفة التاريخية في قياس عناصر الميزانية العمومية يؤدي إلى فقدان هذه العناصر دلالتها الاقتصادية وهو ما يؤثر في اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد الاقتصادية كما يؤدي إلى افتقار هذه العناصر إلى القابلية للمقارنة على مستوى الوحدة الاقتصادية، و مستوى القطاع الذي تنتمي إليه، كما يؤدي أيضاً إلى عدم قابلية هذه العناصر للتجميع الرياضي لاختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس عند اقتنائها⁽⁷⁾.

ثانياً: آثار التغيرات السعرية على قياس نتيجة الأعمال: تؤثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية نظراً لأن الدخل الناتج عن العمليات في فترات ارتفاع الأسعار يكون متضخماً بحيث لا يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال، ولما كانت الوظيفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في قياس مدى تقدم و نجاح الوحدة الاقتصادية كما ينعكس في قياس الدخل أو الخسارة المتولدة عن اللفتة المعنية، فإنه يكون من الضروري الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ضوء مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية، بالرغم من أن طرق قياس الدخل المحاسبي تتفق جميعها على أن دخل الوحدة المحاسبية يتم قياسه عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها، إلا أنها تختلف في تفسير مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية، فالمشكلة هنا هي قياس الدخل وفقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال، الذي يعني عدم المساس برأس مال الوحدة بعد توزيع دخل الفترة، حيث يعرف الاقتصاديين دخل الوحدة الاقتصادية بأنه المبلغ الذي

يمكن توزيعه على ملاكها دون ما تخفيض في قيمة صافي أصولها، ومعنى ذلك أن تحديد الدخل يعتمد على المدخل المستخدم في قياس و تقييم أصول الوحدة بحيث يؤدي استخدام مداخل مختلفة لتقييم الأصول إلى تحديد مبالغ مختلفة، ومن ثم فإنه لتوضيح أثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية يكون من المفيد تناول طرق قياس الدخل وعلاقتها بمفهوم المحافظة على رأس المال حيث توجد ثلاثة طرق نوردتها فيما يلي⁽⁸⁾:

❖ **طريقة المحافظة على رأس المال النقدي:** وفقا لهذه الطريقة يتم استخدام مدخل التكلفة التاريخية كأساس لتقييم عناصر الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مصروفات و يترتب على ذلك أن يظهر الإهلاك كأحد الناصر الهامة في قائمة الدخل مقوما بوحدة نقدية ذات قوة شرائية مرتفعة "في حالة التضخم" ترتبط بتاريخ اقتناء الأصل الثابت المعين، في حين يتم قياس الإيرادات المرتبطة بها بوحدة نقدية ذات قوة شرائية منخفضة تعكس الأسعار الجارية خلال سنة القياس، و بذلك يكون قد تم استخدام مقياسين غير متجانسين في تحديد الدخل المحاسبي يترتب عليهما آثار تضخمية في فترات ارتفاع الأسعار. ومعنى هذا أن يتم قياس عناصر تحديد الدخل المحاسبي بطريقة تجاهل تغيرات الأسعار بما يؤدي إلى أن تكون الأرباح المحققة غير معبرة عن الأرباح الحقيقية لأنها تتضمن مكاسب رأسمالية صورية في فترات ارتفاع الأسعار يؤدي توزيعها إلى عدم المحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال من ناحية، وزيادة العبء الضريبي بسبب ضريبة الدخل على تلك الأرباح المتضخمة من ناحية أخرى، بالإضافة إلى ذلك منتجات الوحدة الاقتصادية.

❖ **طريقة المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي:** تقوم هذه الطريقة على مقابلة إيرادات المحققة خلال الفترة بالمصاريف المرتبطة بها على أساس الأسعار الإستبدالية الجارية للأصول المستخدمة خلال نفس الفترة، أي أنه يتم قياس الدخل مع الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية الخاصة فقط للمحافظة على رأس المال المادي الحقيقي و ليس رأس المال النقدي، فرأس المال في بداية الفترة المالية يتمثل في مجموعة من الأصول المادية التي تتحول إلى تفدقات يستخدم جزء منها لتمويل الأصول المادية المستنفدة و الباقي يعتبر دخلا للفترة، و لا يتضمن الدخل وفقا لهذه الطريقة الأرباح الرأسمالية إذ أن التغيرات في قيم الأصول لا تعتبر دخلا، ولكنها تعديل لرأس المال النقدي حتى يظل معبرا عن رأس المال المادي الحقيقي من وجهة نظر رجال الأعمال.

❖ **طريقة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال:** تقوم هذه الطريقة على أساس تعديل البيانات و المعلومات المحاسبية المعدة بالتكلفة التاريخية لتعكس التغيرات السعرية العامة في نهاية الفترة المالية، أي أنه يتم قياس الدخل بالأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية العامة فقط من خلال اختيار وحدة قياس عامة للقوة الشرائية، وبذلك يمكن التغلب على النقلب في وحدة القياس، ومن ثم تكون قد تحققت حالة سكون تقريبية، ونود أن نؤكد في هذا المجال على أن هذه الطريقة في الواقع لا تعدو أن تكون مقابلة المصروفات بالإيرادات بعد التعبير عن كليهما بوحدة ثابتة من القوة الشرائية و ليس طريقة لقياس الربح الحقيقي.

III- أثر التضخم على القرارات المالية

إن الوحدة الاقتصادية في حاجة دائمة إلى توفير معلومات دقيقة حول محيطها و حول قدراتها لمجاراة و مسايرة التطور الحاصل و ذلك من أجل المنافسة و البقاء بتحسين الأداء، وكل ذلك يعتمد على القرارات التي تتخذها الوحدة الاقتصادية و نظرا لأهمية القرارات المالية كما رأينا في المطلب الأول، فإنها تركز أساسا على المعلومات المحاسبية و المالية المتوفرة و الدقيقة و التي تتصف بالموضوعية، و أن المعلومات المالية وما ينتج عنها من بيانات تسهل اتخاذ القرارات، وهذه البيانات هي دائما عرضة للتغير بسبب التضخم و ما يصاحبه من ارتفاع الأسعار.

أولا : التضخم و القرارات المالية المتوسطة و الطويلة الأجل: إن المعنى الأول بتشوه المعلومات المالية و المحاسبية هو مسؤول الوحدة الاقتصادية أو المساهمون، فكل تشوه في هذه المعلومات من شأنه خلق حالة تذبذب و اختلال في إدارة الوحدة

الاقتصادية و كل هذا يؤثر على قراراتهم التي يتخذونها في العمليات المالية الاستثمارية و تخصيص النتيجة وكذلك قرارات الجمعية العامة للمساهمين خصوصا تجاه البنوك و مصالح الضرائب، ولهذا نميز بين القرارات الطويلة و القصيرة الأجل و الآن نبين أثر التضخم على القرارات المالية الطويلة و المتوسطة الأجل.

❖ **التضخم و التخطيط المالي:** تقوم أغلب الوحدات الاقتصادية بعملية البرمجة قبل عملية التخطيط المالي، فوضع خطة مالية لأجل طويل عملية صعبة تزداد صعوبتها بحسب مدتها الزمنية التي تغطيها الخطة، رغم وجود تعديلات على الخطة و التصحيحات المتكررة و الدورية. وفي ظل التغيرات السعرية فيجب مراعاة بعض الأسس و المبادئ المالية لاستمرارية تطبيق الخطة على الوجه الصحيح و سنعرض بعض التخطيطات المالية المرتبطة بالتغيرات السعرية.

1) **التخطيط المالي لتغيرات التمويل:** عند شراء الوحدة الاقتصادية لمواد أولية أو منتجات أو عند استيرادها فإنها تقوم بالتجارة في ظل التضخم و تسمح بانتقال الاحتكار في ظل ارتفاع الأسعار، أي أنه عند استيراد المواد الأولية يعني استيراد التضخم من الآخرين " التضخم المستورد" و بالتالي انتقاله إلى المؤسسات الصغيرة.

2) **التخطيط المالي لتغيرات الأجور:** تمثل نفقات الجور بالتأكد متغيرة صعبة و التي تستعملها الوحدة الاقتصادية، فكل القياسات كانت تعالج رد فعل الأجور و ما له من أثر على رفع الأسعار (-) بالنسبة للسلع و الخدمات، فكل ارتفاع في الأجور يؤدي إلى زيادة الطلب على سلعة أو خدمة معينة و بذلك ترتفع الأسعار و بالتالي خلق موجة تضخمية، ومنه فالقرارات المالية المتعلقة بتخطيط الأجور تتأثر بالتضخم الذي يؤدي إلى مراجعتها و تصحيحها عدة مرات حسب الظروف الاقتصادية و حسب ما تتطلبه كل مرحلة و حسب السياسات المالية و النقدية التي تعتمدها الدولة.

3) **التخطيط المالي لمتغيرات تجديد البرامج:** في بلدان العالم الثالث تلجأ معظم الوحدات الاقتصادية إلى استيراد التجهيزات التكنولوجية الحديثة (لمسايرة التطور التكنولوجي) مما يجعلها تعيد النظر في برامجها الاقتصادية، وهو ما يؤكد على تبعيتها في تحرير برامجها، كما تبقى هذه البرامج عرضة للتعديل على المدى الطويل رغم كل تجديد و بذلك ستتأثر القرارات المالية المتعلقة بتجديد البرامج بالتغيرات السعرية الغير مستقرة.

ثانيا: التضخم و القرارات المالية قصيرة الأجل: التضخم لا يؤثر على القرارات المالية الطويلة و المتوسطة الأجل فقط بل يؤثر كذلك على القرارات المالية قصيرة الأجل و من بين هذه القرارات المتأثرة بالتضخم ما يلي:

1) **التضخم و تسيير المخزون:** إن التضخم يؤثر على المخزون وذلك لأن دورة المخزون تعرف تجديدا مستمرا في ظل التغيرات السعرية العامة، و يختلف أثره حسب المدة التي يمر فيها التضخم و حسب دوران المخزون، فإن كانت مدة دوران المخزون سريعة يعاد تقييمه دون أن يؤثر عليه التضخم، أما إذا كانت المدة ضعيفة فالمخزون يتأثر بالتضخم و يؤثر سلبا على النتائج و ما يمكن قوله هو:

✓ في حالة دوران سريع للمخزون أي تصريف المخزون في وقت قصير فالنتيجة تبقى على حالها.

✓ أما في حالة دوران ضعيفة لتصريف المخزون و تتطلب وقتا طويلا فالنتيجة في هذه الحالة تتغير بالنقصان، من ذلك يتجلى لأن التضخم يؤثر على القرارات المتعلقة بالمخزون، كما يلجأ مسؤول الوحدة الاقتصادية أو المساهمون بتغيير سياسة التخزين بحسب فترات الإنتاج، حيث يتمكنوا من التصريف السريع للمخزون، و بنفس الشيء بالنسبة للمؤسسات التجارية، و تأثير التضخم على سياسة التخزين يظهر حسب القرارات التي تتخذ لتحسين مدة دوران المخزون.

2) **التضخم و تسيير الخزينة:** إن تدفقات مرتبطة أساسا بدورة الاستغلال أما التدفقات الناتجة عن عمليات خارج الاستغلال فهي متأثرة بالتضخم، و في هذه الحالة احتياجات الخزينة تزداد أكثر فأكثر حتى تكون أكبر من الموارد، و التدفقات الناتجة عن نشاط الاستغلال تتأثر كذلك بالتضخم و ينتج هذا الأثر عن أثر التضخم على المخزون و بالتالي تتأثر الخزينة.

3) **التضخم و توزيع الأرباح:** إذا كانت الوحدة الاقتصادية تعتمد على مبادئ المحاسبة التقليدية خاصة مبدأ التكلفة التاريخية فإنها

تتحصل على أرباح خيالية و ينتج عن ذلك توزيع أرباح اعتبارية ظاهرية أكبر من الأرباح الحقيقية و تدعيم التمويل الذاتي و كذلك المساس بحقوق المستخدمين و مجموعة الأرباح الموزعة.

4) **التضخم و تسيير التنبؤات:** يسمح التنبؤ بتقدير كل احتياجات المؤسسة من الموارد الخاصة بنشاط الاستغلال، كما يحدد كل الإيرادات و كل النفقات، و التضخم قد يشوه كل هذه المعطيات و بالتالي لا يسمح في حالة التقدير و المقارنة بين المؤسسات خصوصا المنافسة لإتخاذ قرارات صحيحة.

5) **التضخم و تسيير القروض:** حتى تتمكن الوحدة الاقتصادية من الاستعمال الأمثل لرأس المال العامل يجب عليها تقادي القرارات السيئة التي تعيق الوحدة، خصوصا تلك المتعلقة بالبحث عن التمويل قصير الأجل، و كذلك اللجوء إلى البنوك التي تشكل خطر حقيقي و الديون قصيرة الأجل التي تفوق أصول الاستغلال مما يؤدي بالوحدة الاقتصادية إلى عدم القدرة على الوفاء بديونها.

IV- بعض الحلول المقترحة لمشكلة البيانات:

في هذا المطلب سنتطرق لبعض الحلول المقترحة من طرف المفكرين و المحاسبين لتصحيح البيانات المتأثرة بالتضخم.

❖ **طريقة برونر:** وفقا لهذه الطريقة من الواجب مراجعة عناصر القوائم المالية بصفة دورية، و كذلك عملية التقييم التي دائما تتأخر السلطات العامة في تنفيذها، فلا بد أن تكون العملية متكاملة أي يجب أن تشمل كل عناصر الميزانية و لا تقتصر على البعض فقط. و عملية التقييم لها فائدة متعددة حيث تستعمل معامل واحد فقط لجميع العناصر و يؤخذ هذا المعامل بصفة طبيعية ورسمية⁽⁹⁾.

وحسب برونر المعامل الفردي أداة لتجنب التزوير و حتى تكون عملية إعادة التقييم ناجحة و فعالة يجب أن تتم بصفة تدريجية، كما يمكن أن تتم بالاعتماد على الكفاءات الخارجية و تستند على الوثائق المنشورة و القوائم المالية للمؤسسة و من جهة النظر التقنية للعمليات المحققة تكون كما يلي:

- ترتيب عناصر الميزانية في أربعة أقسام)الاستثمارات و الاهتلاكات، قيم الاستغلال، القيم النقدية و رؤس الأموال الجماعية).
- إعداد موازين المراجعة لكل شهر و ذلك لإعطاء التغيرات الناتجة الحاصلة لهذه الأقسام الأربعة، ولتحقيق هذه النتائج لا بد من تجميع حسابات التسيير و النتائج و تغيير قيمة المخزونات في قسم رؤوس الأموال الصافية و بذلك يرفع برونر عدد الأقسام إلى سبعة مضافا لها كل من الإهلاكات، سندات المساهمة و النتائج وهذا بغرض الوصول إلى تحديد:
- أعلى قيمة نقدية في الاستثمارات.
- أعلى قيمة نقدية في المخزونات.
- الخسارة المادية في القيمة النقدية.

ولكي تتمكن من المقارنة بين الميزانية في بداية النشاط و نهايته لا بد أن تقتصر فقط على إعادة تقييم الميزانية ولكن أيضا دراسة حركة الحسابات بسبب النتائج الشهرية و التحويلات الناتجة من قسم لأخر، و في الأخير نتوصل إلى استخراج أعلى قيمة نقدية للمخزونات و الخسارة المادية في القيمة النقدية.

❖ **طريقة التأشير:** يرى أصحاب هذه الطريقة أن جميع الصعوبات تأتي من الخارج كما يرون بأن التغيرات تكمن في القيمة النقدية، و لا يعود تأثير المعلومات إلى عدم تكيف النظام المحاسبي التقليدي مع هذه التغيرات، فهذه الطريقة تحافظ على النظام المحاسبي التقليدي ومبادئه، من الإبقاء على مبدأ التكلفة التاريخية و نقطة الانطلاق [نقطة الصفر] التي من خلالها يمكن التعرف على النتيجة المحققة ربح أو خسارة وهي محافظة على ثبات رأس المال النقدي، إذ لا بد من احترام مبدأ الحيطة و الحذر، إن الإنجاز و المراجعة التي تثبت انتظام الحسابات ما دام هناك قاعدة موضوعية للتقييمات و بالتالي تصبح الميزانية و مجموع الحسابات تطبق بمؤشر واحد يمكن تطبيقه على جميع العناصر ، حيث يتضح من هذه الطريقة أنها تؤدي إلى تضخم ثانوي.

❖ إعادة التقييم بواسطة بعدة مؤشرات: وتعرف بطريقة دوبيو إن الأرقام الظاهرة في الميزانية و الحسابات الخاصة بالنتيجة صحيحة دوريا بعدة مؤشرات من تعديل تقييم كل عنصر ، هذا التعديل ليس مبين على الوثائق، أين تبقى الحسابات بقيمتها الأصلية التاريخية في و وثائق شاملة و تكون الأرصدة المالية مضروبة في مؤشر ثابت حسب طبيعة و تاريخ القيمة، و هكذا تعوض قيمة الشراء التاريخية مضروبة في قيمة الشراء الحالية، أي أن القيمة لم تعد مرجعية كما في الطريقة السابقة و لكن مع تغير معايير القيمة لكل عنصر فيعبر عنه بقيمة تحمل نفس التاريخ المتعلق بالكشف مما يفقد الميزانية خاصيتها الضبطية و تكون النتيجة خاطئة. وهذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار التقارب المضخم الذي هو ارتفاع الأسعار، غير أن هذه الطريقة لا تخلو من الأخطاء و تتعلق المشكلة بكيفية تحديد المؤشرات التي تسمح بإعطاء القيمة الحقيقية لكل عنصر، فيجب أن تحمل هذه المؤشرات طابعا رسميا حتى لا تعطي فرصة لكل تقييم من مصادر غير رسمية بما يسمح بالتزوير الضريبي، وهذا بدوره يلقي عبئا على المصالح العمومية المختصة في تحديد المؤشرات المتعلقة بالأموال المتعددة و المتنوعة، وهكذا فإن تحديد مثل هذه المؤشرات يبقى مسألة مثيرة للجدل ومحل للنقاش⁽¹⁰⁾.

و خلاصة هذا المحور أنه بالرغم من استمرارية أزمات التضخم وما يلحقه من آثار على البيانات و المعلومات المالية التي تكون مرجعا لاتخاذ القرارات إلى أنه لم توجد حلول فعالة تعالج أثر التضخم على عناصر القوائم المالية و المعلومات المحاسبية، فالحلول المقترحة إما أنها لا تفي بالغرض أو أنها لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا في حد ذاته يخلق مشكلة عند التقييم لمختلف العناصر، وإما أنها ترفض تماما النظام المحاسبي التقليدي و تحاول أن تتجاوزها بطرح فكرة تغييره بنظام محاسبي ديناميكي. و ما يلاحظ أن الهيئات المحاسبية المختلفة و التنظيمات المهنية المحاسبية كانت دائما البحث عن الحلول لمشكلة التغيرات السعرية و قدمت عدة اقتراحات لأساليب محاسبية مختلفة و جديدة بهدف تحسين التسجيل المحاسبي للعمليات المالية بالتعبير عنها بكل واقعية أو بصفة أقرب للواقع و هو ما سوف نحاول توضيحه في المباحث المقبلة من هذا الفصل.

المحور الثاني: مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.

إن التضخم يؤثر سلبا على وحدة القياس المحاسبي كما رأينا في المبحث السابق، فقيمة النقود تتمثل بالقدرة الشرائية لها و كما نعلم أن القدرة الشرائية للنقود تتخفف بارتفاع المستوى العام للأسعار. و بذلك لا يسمح لنا بالمقارنة بين القوائم المالية لعدم تجانس وحدة القياس المحاسبي، ونظرا لهذه المشاكل التي طرحت على الساحة المحاسبية فقد عرفت الدراسات في هذا المجال تطورا حتى تأتي بالبدائل للحد من أثر التضخم على القوائم المالية، وقد اهتمت الدراسات المحاسبية بتحديد الخصائص المفروضة توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة للأغراض المستهدفة منها، و تعتبر دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي [FASB] التي صدرت سنة 1980 من أهم الدراسات في هذا الصدد، حيث ركزت على خصائص أهمها أن تكون المعلومات ملائمة و يمكن الاعتماد عليها، و تكون قابلة للمقارنة، و تتحقق خاصية الملاءمة عند تقدم المعلومات في الوقت المناسب. و أن متخذي القرارات من التنبؤ بالأحداث المتوقعة و تساعدهم على تقويم إنجاز الوحدة الاقتصادية في الماضي، وحتى تتحقق خاصية الاعتماد على المعلومات يجب أن تكون قابلة للتحقيق و أن تكون محايدة ، و أن تعرض بأمانة، وحتى تتحقق خاصية القابلية للمقارنة يجب استخدام أساليب و قواعد محاسبية موحدة و الالتزام بتطبيقها من فترة إلى أخرى و من وحدة اقتصادية أخرى. و بذلك اهتمت الدراسات بأثر تغيرات الأسعار على وحدة القياس المحاسبي، و بذلك بإرفاق قوائم مالية إضافية تبين التغيرات الحاصلة على المستوى العام للأسعار و ما يخلقه على النتائج المالية للمؤسسة، و بذلك تعددت الأساليب في علاج هذه الظاهرة. فهناك من ذهب إلى تعديل أساليب القياس المحاسبي ذاته بالاعتماد على طريقة الجارية بدلا من التاريخية و التخلي عن تعديل وحدة النقد أو بتعديل الأساس و وحدة القياس معا. و في هذا المحور سوف نتعرف على مدخل التكلفة التاريخية المعدلة و الذي يعرف أيضا بالمحاسبة وفقا للتغيرات في المستوى العام للأسعار، و طبقا

لهذا الأسلوب فإنه يتم تعديل وحدة القياس و ذلك على أساس التكلفة التاريخية أي أن التعديل يتم على ضوء التغيرات الطارئة على القدرة الشرائية لوحدة النقد. ويعتمد تعديل البيانات المحاسبية على الأرقام القياسية للأسعار و نتيجة الاعتماد على الأرقام القياسية فإن من مزايا هذا المدخل البساطة عند إجراء التعديل و الموضوعية، و يمكن تفهمه بسهولة، فضلا عن ذلك فإن إعداد الأرقام القياسية ليس من اختصاص المحاسب ولكنها تعد بواسطة هيئات حكومية متخصصة، و لكن يقع على المحاسب عبء اختيار الرقم القياسي المناسب عند التعديل لتسهيل العملية و الحصول على نتائج أفضل. و يعد الرقم القياسي لأسعار المستهلكين أكثر المقاييس استخداما و يتم إصداره بمعرفة الجهات المختصة كل شهر أو ثلاثة أشهر و لا يخضع لأي تعديل بعد نشره، و هو يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية بناء على توصيات مجلس معايير المحاسبة المالية⁽¹¹⁾.

عند تطبيق مدخل التكلفة التاريخية لا بد من إتباع مجموعة من القواعد هي⁽¹²⁾:

❖ **يتم التفرقة بين العناصر النقدية و العناصر غير النقدية :** حيث يقصد بالعناصر النقدية تلك الأصول و الالتزامات التي تتحدد بعدد ثابت من وحدات النقود بغض النظر عن التغيرات السعرية، و من أمثلة الأصول النقدية [البنك، الصندوق، العملاء، المدينون و أوراق القبض]، و من أمثلة الالتزامات النقدية [الموردون، الدائنون ، أوراق الدفع و القروض]. أما العناصر غير النقدية فيقصد بها العناصر التي لا تمثل قيمتها عدد ثابت من وحدات النقود حيث تتذبذب أسعارها طبقا للتغيرات السعرية و من أمثلة الأصول غير النقدية [الأصول الثابتة الملموسة و غير ملموسة و ما يرتبط بها من مخصصات، المخزون و ما يرتبط به من مخصص ارتفاع الأسعار، المصروفات المقدمة] و من أمثلة الخصوم غير النقدية [رأس مال الأسهم العادية و الأرباح المحجوزة].

❖ **يتم التعديل بالتفرقة بين حسابات المركز المالي و حسابات النتيجة:** مجموعة حسابات المركز المالي يتم تعديلها على أساس المستوى العام للأسعار عند اقتناء العنصر المراد اقتنائه و حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي المعدلة، أما مجموعة حسابات النتيجة و هي تتمثل في الإيرادات و المصروفات و يفترض أنها تتدفق جميعها بصفة دورية منتظمة خلال السنة.

1- أسلوب تعديل البيانات التاريخية باستخدام وحدة نقد ثابتة القيمة (متجانسة).

إن القوة الشرائية للنقود كما سبق و أن ذكرنا فإنها تتأثر بالتغيرات السعرية، فكلما ارتفع المستوى العام للأسعار انخفضت القوة الشرائية للنقود و يمكن توضيح ذلك بالمثال التالي:

عند افتراض أن الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار في سنة الأساس مثلا سنة 2000 كان يساوي 100 و أصبح في سنة 2005 يساوي 125 فعندئذ تكون القوة الشرائية في سنة 2005 بالنسبة لسنة الأساس (2000) تعادل 80% أي $\frac{100}{125} = 0.8$ ، يعني ذلك أن ارتفاع الأسعار ب 25 وحدة نقدية أدى إلى انخفاض القوة الشرائية ب 20%، و هنا يتضح لنا أن التغيرات السعرية العامة تؤدي إلى التغيير في وحدة القياس، و عند المحاسبة وفقا لتغير في المستوى العام للأسعار يجب تحقيق التجانس لوحدة النقد و يتم ذلك وفقا للمعادلة التالية⁽¹³⁾:

الرقم القياسي لأسعار سنة القياس	=	بيانات تاريخية وفقا لوحدة نقد ثابتة القيمة
X	بيانات تاريخية وفقا لوحدة نقد	اسمية
الرقم القياسي لأسعار سنة الأساس	(متجانسة)	

و لتوضيح طريقة التعديل نتبع المثال التالي:

مثال: أن إحدى الشركات أصدرت أسهم قيمتها 60000 وحدة نقدية مقابل حصولها على مخزون سلعي قيمته 60000 وحدة نقدية ، وكان الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة الجارية 105 و أن عملية التبادل حدثت عندما كان الرقم القياسي

للأسعار 100، و بفرض أن نشاط هذه الشركة أقتصر على هذه العملية فعندئذ تظهر الميزانية العمومية في نهاية العام متضمنة مخزون قيمته 60000 وحدة نقدية و رأس مال مستمر قدره أيضا نفس القيمة وفقا للقيمة الاسمية، وعند إعداد هذه الميزانية وفقا لقيمة النقد في نهاية السنة نتبع الإجراءات التالية:

$$\text{المخزون وفقا لوحدة نقد نهاية السنة} = 60000 \times \frac{105}{100} = 63000 \text{ و ن.}$$

$$\text{رأس المال المستثمر وفقا لوحدة نقد نهاية السنة هي} = 60000 \times \frac{105}{100} = 63000 \text{ و ن.}$$

و بدلا من التعبير عن معامل التحويل في شكل كسر اعتيادي يمكن صياغته في شكل كسر عشري عن طريق إيجاد نسبة بين الرقمين، و في العادة أحيانا يستخدم متوسط الرقم القياسي للسنة الجارية. و بذلك حساب معامل التحويل عند التعديل:

$$\text{معامل التحويل} = (\text{الرقم القياسي نهاية السنة} + \text{الرقم القياسي لتاريخ التبادل}) / 2.$$

و عند إعداد القوائم المالية مقارنة عن عدة سنوات و بذلك تصبح بيانات كل السنوات قابلة للمقارنة لاعتمادها على وحدات نقد ذات قوة شرائية واحدة (متجانسة)⁽¹⁴⁾

مثال: نفترض أن الشركة X اشترت مبنى بقيمة 500000 و ن في سنة 2000 و حيث أن الرقم القياسي للأسعار كان 160 و في نهاية سنة 2003 كان 200 و في نهاية سنة 2004 أصبح 220. المطلوب: تحديد قيمة المبنى نهاية سنتي 2003 و 2004؟. الحل:

(1) للإفصاح عن قيمة المبنى في ميزانية 2003 باستخدام وحدة النقد في نهاية تلك السنة تظهر كما يلي:

$$\text{قيمة المبنى وفقا لوحدة النقد نهاية السنة هي} = 500000 \times \frac{200}{160} = 625000 \text{ و ن.}$$

(2) و عند الإفصاح عن قيمة المبنى في ميزانية سنة 2004 باستخدام وحدة النقد في نهاية سنة 2004 يجب أن تعدل قيمتها سنة 2003 على النحو التالي:

$$\text{قيمة المبنى وفقا لوحدة النقد نهاية السنة هي} = 625000 \times \frac{220}{200} = 687500 \text{ و ن.}$$

و هناك طريقة بديلة يمكن تعديل قيمة المبنى بطريقة مباشرة كما يلي:

$$\text{قيمة المبنى وفقا لوحدة النقد نهاية سنة 2004 هي} = 500000 \times \frac{220}{160} = 687500 \text{ و ن.}$$

و على ضوء ذلك يمكن أن تظهر البيانات في الميزانية المقارنة في 2004/12/31 باستخدام قيمة وحدة النقد السائدة في نهاية سنة 2004 و ذلك على النحو التالي:

السنة	2003	2004
قيمة المبنى (و ن)	687500	687500

حيث يتضح من البيانات التي ظهرت في الميزانية أنه لم تحدث زيادة في حساب المبنى خلال سنتي 2003 و 2004. لأن القيمة تم تحديدها باستخدام وحدة نقد متجانسة القيمة و بذلك تتوفر في البيانات خاصية القابلية للمقارنة.

و يمكن كذلك توفير خاصية القابلية للمقارنة لبيانات السنة الجارية باستخدام قيمة وحدة النقد في سنة الأساس، و لكن الأجدى تعديل البيانات وفقا لقيمة وحدة النقد في السنة الجارية مع مستوى الأسعار في السنوات السابقة، و مثل هذه المعلومات تكون أكثر ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات.

و لتوضيح الفكرة نفرض المثال التالي الذي هو عبارة عن ميزانية مأخوذة تم تعديل بياناتها وفقا لقيمة وحدة النقد في نهاية السنة الجارية. حيث نفترض أن الرقم القياسي لمستوى الأسعار في بداية السنة كان 190 و في نهاية السنة أصبح 250، و نفترض أن مخزون آخر الفترة تم شراؤه عندما كان الرقم القياسي 200 و أن الأرض تم شراؤها عندما كان الرقم القياسي 150، و كذلك نفترض أنه عند إصدار أسهم رأس المال كان الرقم القياسي 200.

الوحدة: و ن

الميزانية في 12/31/ن

الأصول	التكلفة التاريخية	معامل التحويل	التكلفة التاريخية (المعدلة (و.ن. م)	الخصوم	التكلفة التاريخية (المعدلة (و.ن. م)	معامل التحويل	التكلفة التاريخية (المعدلة (و.ن. م)
الأراضي	30000	250/200	100000	رأس المال	50000	250/150	80000
المخزون	40000	250/200			50000		
العلاء	20000	--	10000	الموردون	20000	--	10000
النقدية	60000	--	30000	القروض	60000	--	30000
			30000	أرباح محتجزة			30000
المجموع	150000	--	180000	المجموع	180000	--	150000

ما يلاحظ على هذه الميزانية هو:

1. لم تعدل الحسابات النقدية و العلاء و الموردون و القروض لأنها عناصر نقدية و محددة القيمة بغض النظر عن التغير في المستوى العام للأسعار و هو ما سوف نتطرق إليه في المطلب المقبل.
2. اقتصر التعديل على العناصر غير النقدية بالإضافة إلى أسهم رأس المال و تم التقويم باستخدام وحدة النقد السائدة في نهاية السنة وفقا للتغير في المستوى العام للأسعار و تمت عملية التعديل باستعمال المعادلة السابقة (أنظر الصفحة).
3. لم تعدل الأرباح المحتجزة بطريقة مباشرة لأنها تعكس محصلة التغيرات في المستوى العام للأسعار، لذلك فقد ارتفع رصيدها من 30000 و ن إلى 40000 و ن و هو الأمر الذي يحافظ على توازن الميزانية.

II- أسلوب تعديل البيانات المحاسبية للعناصر النقدية وفق التكلفة التاريخية المعدلة.

لاحظنا في المطلب السابق أن التعديل أقتصر على العناصر غير النقدية بالإضافة إلى أسهم رأس المال بغرض إضفاء خاصية القابلية للمقارنة على المعلومات المحاسبية و المحافضة على رأس المال النقدي كما رأينا سابقا، أنه يجب التمييز بين العناصر النقدية و العناصر غير النقدية عند تعديل البيانات وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، و ذلك لأن تعديل العناصر النقدية يسفر عن أثر مختلف.

و مع أن العناصر النقدية التي تظهر في الميزانية لا تحتاج إلى تعديل وفق للتغيرات في المستوى العام للأسعار لأن طبيعتها تعتبر وحدات نقدية جارية، إلا أن هذه العناصر قد تحقق للوحدة الاقتصادية مكاسب أو تحملها خسائر في القوة الشرائية أثناء فترات التغير في المستوى العام للأسعار. فقد تحقق المؤسسة أرباح و قد تتحمل خسائر حسب صافي مركزها النقدي و الذي يحدد بإيجاد الفرق بين أصولها النقدية و التزاماتها النقدية، و بذلك يتوقف تحقيق الوحدة الاقتصادية لصافي مكاسب أو تحملها لصافي خسائر في فترة معينة على ما إذا كان صافي العناصر النقدية موجبة أو سالبة، و تكون العناصر النقدية موجبة عندما تزيد الأصول النقدية على الالتزامات النقدية و تكون سالبة في حالة العكس، و لذلك يتوقف حدوث مكاسب أو خسائر على طبيعة المركز النقدي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 01: طبيعة صافي المركز النقدي في حالة التغيرات السعرية

طبيعة المركز النقدي	حالة ارتفاع الأسعار	حالة انخفاض الأسعار
صافي المركز النقدي موجب	خسائر	أرباح
صافي المركز النقدي سالب	أرباح	خسائر

المصدر: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 360.

و طبقا للمحاسبة باستخدام وحدة نقد متجانسة حسب مدخل التكلفة التاريخية يجب تحديد الأرباح و الخسائر في القوة الشرائية باستخدام وحدة النقد في نهاية العام.

ولتوضيح ذلك نستعين بالمثل السابق ص-33- و نضيف بعض المعلومات، حيث نفترض أن المبيعات في السنة كانت 80000 و ن و المشتريات بلغت 50000 و ن و مصروفات العمليات بلغت 25000 و ن، و نفترض أن هذه الإيرادات والمصروفات حدثت على مدار السنة. و بذلك يحدد صافي المركز النقدي في أول جانفي و في آخر ديسمبر من تلك السنة كما يلي:

الوحدة : و ن

	أول جانفي	آخر ديسمبر
النقدية	50000	60000
العملاء	15000	20000
الموردون	(8000)	(10000)
القروض	(22000)	(30000)
صافي المركز النقدي	35000	40000

و حث أن الرقم القياسي في بداية السنة كان 190 و أصبح في نهاية السنة 250.

1. تعديل صافي المركز النقدي في بداية العام باستخدام قيمة وحدة النقد في نهاية العام و يتم ذلك كما يلي:

$$\text{صافي المركز النقدي المعدل يساوي } 35000 \times \frac{250}{190} = 46052.63 \text{ و ن.}$$

2. تعديل البيانات المنطوية على العناصر النقدية التي حدثت خلال العام باستخدام قيمة وحدة النقد في نهاية السنة، و تضاف أو تطرح البيانات المعدلة من صافي المركز النقدي في بداية السنة، وفي الغالب تزيد العناصر النقدية بالمبيعات و تتخفف بالمشتريات و مصروفات العمليات. و بما أن هذه العناصر حدثت على مدار السنة فيجب استخدام نسبة الرقم القياسي للأسعار في نهاية العام إلى متوسط الرقم القياسي للأسعار في نهاية العام و ذلك حسب الجدول التالي:

العناصر	التكلفة التاريخية (وحدة نقد اسمية)	معامل التحويل	التكلفة التاريخية المعدلة (وحدة نقد متجانسة)
المبيعات	80000	220/250	90909.10
المشتريات	(50000)	220/250	(5681.18)
المصاريف	(25000)	220/250	(28409.10)
الزيادة في صافي المركز النقدي	5000	--	5681.82

و صافي المركز النقدي في آخر ديسمبر يحسب كما يلي:

$$\text{صافي المركز النقدي في أول جانفي } 46052.63$$

$$\text{الزيادة في صافي المركز النقدي } 4581.82$$

صافي المركز النقدي في آخر ديسمبر 51734.45 و ن

3. حتى تتأكد الوحدة الاقتصادية من أنها حققت أرباح أو تحملت خسائر في القوة الشرائية فإنها تقوم بالمقارنة بين صافي المركز النقدي الفعلي في نهاية السنة و الذي بلغ 40000 و ن، وصافي المركز النقدي بعد التعديل و الذي أصبح 51734.45 و ن. و نلاحظ أن صافي المركز النقدي بعد التعديل أكبر من الفعلي و يعني ذلك أن الوحدة الاقتصادية تحملت خسائر قدرها $(40000 - 51734.45) = 11734.45$ و ن.

إذن فإنه يمكن تعديل بيانات التكلفة التاريخية باستخدام قيمة وحدة النقد المتعلقة بسنة سابقة مثل سنة الأساس، و يمكن أيضا تحقيق التجانس باستخدام متوسط قيمة النقد الخاصة بالسنة الجارية بدلا من استخدام قيمة وحدة النقد في نهاية العام. وحيث أن مجلس معايير المحاسبة المالية أصدر التقرير رقم 33 يوصي باستعمال هذه الطريقة⁽¹⁵⁾. و لذلك نعيد صياغة العمليات السابقة باستخدام متوسط الرقم القياسي لأسعار السنة بدلا من الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة و هو ما يوضحه الجدول التالي:

التكلفة التاريخية المعدلة (وحدة نقد متجانسة)	معامل التحويل	التكلفة التاريخية (وحدة نقد اسمية)	
40526.31	190/220	350000	صافي المركز النقدي أول السنة
5000	--	5000	الزيادة في صافي المركز النقدي
45526.31	--	--	صافي المركز النقدي المعدل
(35200)	220/250	40000	صافي المركز النقدي الاسمي في نهاية السنة
10326.31	--	--	خسائر القوة الشرائية

عند استخدام متوسط الرقم القياسي لأسعار السنة الجارية يجب تعديل صافي المركز النقدي في بداية و نهاية السنة، و لكن لا يستلزم تعديل الزيادة في صافي المركز النقدي لأنها حدثت على مدار السنة و هي بذلك تعكس مستوى الأسعار خلال السنة⁽¹⁶⁾.

ومن الجدول السابق نلاحظ أن مبلغ الخسائر قدر بـ 10326.31 و ن و هي تختلف عن الخسائر السابقة و التي قدرت بـ 11734.45 و ن، و في هذه الحالة نلاحظ أن الخسائر أقل منها في الحالة التي يتم فيها التعديل وفقا للرقم القياسي لأسعار نهاية السنة.

و يمكن التوصل إلى نفس النتيجة إذا تم تعديل خسائر الجدول السابق وفقا للرقم القياسي لأسعار نهاية السنة كما يلي:

$$11734.45 = \frac{250}{220} \times 10326.31 \text{ و ن.}$$

III- مزايا و عيوب مدخل التكلفة التاريخية مع استخدام وحدة نقد ثابتة القيمة (متجانسة).

III-1- مزايا مدخل التكلفة التاريخية مع استخدام وحدة نقد متجانسة القيمة.

يمكن حصر المزايا فيما يلي⁽¹⁷⁾:

✓ إن إعادة صياغة القوائم المالية باستخدام وحدة ذات قوة شرائية متجانسة يوفر معلومات أكثر ملائمة لمتخذي القرارات لأنها تفصح عن آثار التضخم سواء على نتيجة العمليات أو على المركز المالي.

✓ تساعد هذه الطريقة إدارة الوحدة الاقتصادية على تقويم سياستها النقدية لما تفصح عنه من الأرباح و الخسائر على العناصر النقدية.

✓ يوفر هذا المدخل للمعلومات المحاسبية خاصية القابلية للمقارنة سواء على الوحدة الاقتصادية لمقارنة الماضي بالحاضر أو على الوحدات الاقتصادية التي تعمل في مجال اقتصاد واحد.

✓ إن المعلومات المعدلة يمكن الاعتماد عليها فهي قابلة للتحقيق لأن الأرقام القياسية المستخدمة في التعديل يتم إعدادها بواسطة

أجهزة حكومية مختصة و محايدة، حتى تتوفر الاستقلالية و الموضوعية، و لا يترتب على هذا المدخل أي مشاكل بالنسبة للمحاسب فهو لا يخرج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و لا يتطلب الأمر تعديلا أو مزيدا من الإجراءات في السجلات المحاسبية، و لكن يقتصر التعديل على إعداد قوائم مالية إضافية تلحق بالقوائم المالية التقليدية.

III-2- عيوب مدخل التكلفة التاريخية مع استخدام وحدة نقد متجانسة القيمة.

بالرغم من المزايا السابقة فإن هذا الأسلوب لا يخلو من العيوب و ينطوي على عدة انتقادات منها⁽²⁾:

- ✓ في العديد من الأحيان تكون تكلفة إعداد القوائم المالية الإضافية أكبر من المنافع التي تستفيد منها الوحدة الاقتصادية.
- ✓ الأرباح في القوة الشرائية و النتائج المتعلقة بها لا يمكن اعتبارها مصدرا حقيقيا للتمويل.
- ✓ المعلومات الإضافية لا تتلاءم مع خبرات و إدراك متخذي القرارات مما يؤدي إلى سوء الفهم و إصدار قرارات غير مناسبة.
- ✓ هذا المدخل مازال يتمسك بأساس التكلفة التاريخية عند إجراء القياس و التقويم المحاسبي مع ما ينطوي عليه من قصور في الإفصاح المحاسبي.
- ✓ إن استخدام هذه الطريقة للرقم القياسي للأسعار قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة و ذلك لأن الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها و تتعامل فيها و ليس بالتضخم العام⁽¹⁸⁾.
- ✓ إن أخذ هذه الطريقة بنظر الاعتبار للأرباح و الخسائر على الأصول النقدية قد يكون مضللا عند عدم تحقق هذه الأرباح و الخسائر.

III-3- تقييم مدخل التكلفة التاريخية مع استخدام وحدة نقد متجانسة القيمة.

إن الانتقادات السابقة لا تقلل من أهمية وفاعلية هذا المدخل، و معظمها لا يعكس الحقيقة، بالنسبة للانتقاد الأول أمر يجانبه الصواب لأن إجراءات التعديل تقتصر على القوائم المالية السنوية و لا تمتد إلى العمليات اليومية و السجلات المحاسبية. وكذلك الانتقاد الثاني فهو يعتبر تجاوز للحقيقة لأن الوحدة الاقتصادية خلال هذا التعديل لم تكن بصدد البحث عن مصادر للتمويل لكنها تسعى للحصول على مؤشرات تساعد في اتخاذ القرارات المالية، و طبقا للنتائج التي أبرزها هذا المدخل سوف تتجنب الوحدة الاقتصادية زيادة صافي الأصول النقدية في حالة التضخم. و الانتقاد الثالث يرى بأن المعلومات الإضافية قد تؤدي إلى سوء الفهم لأن المعلومات الإضافية قد لا تتلاءم مع خبرات و إدراك متخذي القرارات، و يمكن القول أن الواقع يشير عكس ذلك لأن التضخم أصبح من المظاهر التي تلقي ظلا ثقيل على سلوك الرجل العادي، فكيف يكون إدراك رجل الأعمال لهذه المشكلة؟. أما الانتقاد الرابع فله أهميته فقد أشرنا سابقا بأن تعديل البيانات المحاسبية باستخدام هذا المدخل لا يعد خروجاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية و قد كان هذا الانتقاد سبب في ظهور المدخل الثاني وهو مدخل التكلفة الجارية الذي سنعرضه في المبحث المقبل.

المحور الثالث: مدخل التكلفة الجارية لعلاج التغيرات السعرية الخاصة.

رأينا في المحور السابق أنه إذا تم تعديل التكلفة التاريخية باستخدام وحدة نقد متجانسة تتحقق للمعلومات المحاسبية خاصيتي القابلية للتجميع و المقارنة، و مع ذلك تظل التكاليف المعدلة تكاليف تاريخية و هي بذلك تفتقد للدلالة الاقتصادية و لا تعكس الحقائق الاقتصادية الجارية سواء كانت متعلقة بنتيجة العمليات أو المركز المالي، و لإدراك هذا الموقف ينبغي التفريق بين التغيرات السعرية العامة و التغيرات السعرية الخاصة، فهذه الأخيرة تشير إلى التغير النسبي في القيمة التبادلية لأصل معين بذاته في علاقته بالأصول الأخرى ، إذا لم تكن تغيرات سعرية عامة و تحدث تغيرات الأسعار النسبية الخاصة بالسلع و الخدمات الفردية لأسباب عديدة مثل التغيرات في أذواق المستهلكين أو التحسينات التقنية على المنتج المعين أو كنتيجة للتغيرات

الطبيعية أو الاصطناعية في عرض منتجات معينة، و هي أسباب لها أثارها على كل من الطلب على السلعة المعينة و الكمية المعروضة منها.

ولذلك فهي تغيرات سعرية نتيجة عوامل نوعية ترتبط بنوعية السلع والخدمات التي تتعامل فيها الوحدة، و تؤدي إلى زيادة أو نقص أسعار السلعة أو الخدمة بمعزل عن أسعار باقي السلع و الخدمات الأخرى. ومن هنا فليس من الضروري أن ترتفع أسعار كل السلع والخدمات بنفس النسبة التي أرتفع بها المستوى العام للأسعار، فقد يرتفع سعر سلعة معينة بما يفوق نسبة التضخم نتيجة لأهميتها وعلاقتها النسبية بباقي السلع. وكذلك رأينا في المبحث السابق أن الوحدة الاقتصادية قد تحقق أرباح أو تتحمل خسائر على صافي أصولها النقدية نتيجة التغير في المستوى العام للأسعار، وعلى العكس من ذلك فإنه وفقا لمدخل التكلفة الجارية قد تحقق الوحدة الاقتصادية أرباح وتتحمل خسائر مقابل حيازة الأصول غير النقدية نتيجة التغير في الأسعار الخاصة.

ومنه فسوف نخصص هذا المبحث لدراسة مدخل التكلفة الجارية كأحد المداخل التي تستخدم لعلاج آثار التغيرات السعرية الخاصة،

و التي تهدف إلى قياس الدخل بما يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي مما يعني المحافظة على الطاقة التشغيلية للوحدة الاقتصادية، و كذلك سوف نتعرف على ما أوصى به مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ونظرا لما يلقاه هذا المدخل من تأييد من جانب الهيئات المحاسبية العلمية و المهنية و يمكن حصر إجراءات تطبيقه والتي تستند إلى القواعد التالية¹⁹:

1) العناصر النقدية لا يتم تعديلها حيث أن الموجود منها عند التعديل للتكلفة الجارية يكون مقاسا على أساس قيمته الجارية في تاريخ التعديل.

2) يتم تحديد القيمة الجارية للأصل المراد تعديله، و يمكن أن يتم بالاسترشاد بقوائم الأسعار المنشورة بواسطة الجهات المنتجة للأصل أو بإعادة تقدير الأصل كل عام أو كل دورة اقتصادية، أو باستخدام الأسعار المحددة استنادا إلى الأرقام القياسية المتخصصة التي تنشرها الجهات الحكومية.

3) يتم تحديد مكاسب وخسائر الحيازة المرتبطة بالعناصر غير النقدية و يجب التفرقة بين أرباح وخسائر الحيازة المحققة و غير المحققة، و هذه الأخيرة ناتجة عن العناصر غير النقدية التي في حيازة الوحدة الاقتصادية حتى تاريخ التعديل وتحسب بالفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية لتلك العناصر. والأرباح أو الخسائر عن الحيازة المحققة ناتجة عن العناصر غير النقدية التي تم بيعها أو استنفدت خدماتها في الإنتاج، وتحسب بالفرق بين التكلفة الجارية و التكلفة التاريخية لتلك العناصر.

ولتوضيح هذه الإجراءات و كيفية تطبيقها سوف نتطرق في المطلب الأول إلى تعديل البيانات وفق للقيم الجارية مع استخدام وحدة نقد اسمية، وفي المطلب الثاني تعديل البيانات وفقا للتكلفة الجارية مع استخدام وحدة نقد متجانسة، وفي المطلب الثالث نعرض كيفية إعداد القوائم المالية وفقا لمتطلبات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي المتمثل في التقرير رقم 33.

1- تعديل البيانات وفقا للقيم الجارية مع استخدام وحدة نقد اسمية.

سوف نتعرض إلى مفهوم القيمة الجارية وننتقل إلى المحاسبة وفقا للتكلفة الجارية.

1-1- مفهوم القيمة الجارية: لا يوجد تعريف محدد للقيمة فقيمة أي شيء تتوقف على الغرض من تحديدها، فمصطلح القيمة عادة ما يلحق به وصف يحدد مضمونه مثال ذلك القيمة في حالة الاستمرار وقيمة إعادة البيع، القيمة السوقية، الحالية، الجارية، العادية، الدفترية، صافي القيمة القابلة للتحقيق والقيمة المقدرة، وفي مجال المحاسبة المالية توجد ثلاثة مفاهيم أساسية للقيمة الجارية ونبين هذه المفاهيم بشيء من الوضوح فيما يلي²⁰:

1) القيمة الحالية: يتم تحديدها عن طريق خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية معينة

باستخدام معدل العائد الجاري، و يمكن استخدام هذا المفهوم بسهولة عند تقويم الحقوق و الالتزامات المالية التي لا تحتاج إلى تنبؤ أو تقدير لأنها عناصر تعاقدية محددة القيمة و الوقت، ويمكن خصم قيمة التدفقات النقدية المتوقعة و التعرف على قيمتها الحالية بدقة، و يعتبر هذا المفهوم من أفضل أسس القياس المحاسبي لأنه أدق تعبيراً عن مضمون القيمة الجارية. لكن يصعب استخدامه في تقويم العناصر الأخرى مثل المخزون و العقارات و المعدات لصعوبة التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة منها أو الفترة الزمنية لهذه التدفقات.

2) صافي القيمة القابلة للتحقيق: يطلق على هذا المفهوم ما يعادل القيمة الحالية حيث يتم تقديرها عن طريق التنبؤ بسعر بيع الأصل مطروحاً منه النفقات المتوقعة للتخلص منه، و بذلك فهذا المفهوم يعتمد بصفة أساسية على أسعار البيع كأساس للتقويم و القياس المحاسبي، و لكن لا يمكن استخدام هذا المفهوم في تقويم المخزون من المنتجات التامة و لا يتفق مع المخزون من مستلزمات الإنتاج، و وسائل الإنتاج هي عناصر تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بغرض استخدامها و ليس بغرض إعادة بيعها، و بذلك فإن تقويمها بسعر السوق يتفق مع افتراض التصفية و يتنافى مع استمرارية حياة الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن ذلك يصعب تطبيق هذا المفهوم على معظم الأصول غير الملموسة لأنها عناصر غير قابلة للبيع بصفة مستقلة مثل شهرة الحل.

3) التكلفة الجارية: يعتمد هذا المفهوم بصفة أساسية على أسعار الشراء كأساس للتقويم المحاسبي و لذلك فهو يتسق مع افتراض الاستمرار، و يعكس هذا المفهوم تكلفة إجلال أصل معين بأصل آخر مماثل له من حيث العمر الاقتصادي و الطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل، و يمكن تقدير التكلفة التاريخية بعدة طرق كما رأينا سابقاً، ولكن غالباً ما يتم تحديدها عن طريق تعديل التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة، و غالباً ما تتوفر هذه الأرقام بالنسبة لمستلزمات و وسائل الإنتاج.

1-2- المحاسبة وفقاً للتكلفة الجارية مع استخدام وحدة نقد اسمية:

سوف نتبع نفس الإجراءات السبق استخدامها في المبحث السابق عند تعديل البيانات التاريخية بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، و يعتبر هذا الدخل من أكثر المداخل قبولاً عند المحاسبة وفقاً لأساس التكلفة الجارية و لذلك فقد أوصى به مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي باستخدامه عند إعداد القوائم المالية الإضافية التي تلحق بالقوائم المالية التقليدية. لا يركز أساس التكلفة الجارية على الدخل الاقتصادي فقط و لكن يساعد على تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصل. وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتحقق الدخل عند نقطة البيع عن طريق المقابلة بين أسعار المبيعات و التكلفة التاريخية للبضاعة المباعة، أما في ظل المحاسبة وفقاً للتكلفة الجارية يمكن إعادة تقويم الأصل خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن بيعها، و ينتج عن هذا الاعتراف بأرباح أو خسائر نتيجة حيازة الأصل وهناك نوعين من الأرباح والخسائر عن الحيازة أرباح أو خسائر الحيازة المحققة وأرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة.

II- محاسبة التضخم وفقاً للتكلفة الجارية مع استخدام وحدة نقد متجانسة.

لا يوجد تعارض بين مدخل وحدة النقد المتجانسة ومدخل التكلفة الجارية ولا يعتبر أحدهما بديلاً عن الآخر فكل منهما يعالج مشكلة مختلفة عن الأخرى، ولكن يختلف كلا المدخلين في أسلوب المحافظة على رأس المال فالمحاسبة وفقاً لوحدة النقد المتجانسة (القيمة الجارية لوحدة النقد) تستهدف المحافظة على رأس المال النقدي، أما المحاسبة وفقاً لأساس التكلفة الجارية فتستهدف المحافظة على رأس المال الحقيقي أو الاقتصادي ونتيجة لذلك ساد الاتجاه نحو الجمع بين المدخلين باعتبار أن مدخل وحدة النقد المتجانسة يأخذ بعين الاعتبار أثر التغيير في المستوى العام للأسعار ومدخل التكلفة الجارية يعكس أثر التغييرات في الأسعار الخاصة، ولذلك طبق المدخلان في مدخل يطلق عليه أساس التكلفة الجارية مع استخدام وحدة نقد متجانسة حيث يعتمد هذا الأسلوب على التكاليف التاريخية المعدلة ولا يختلف عن الأسلوب السابق في كيفية القياس إلا في تغيير وحدة النقد الاسمية بوحدة نقد متجانسة²¹.

ويلاحظ كذلك من هذا التحليل أنه يفصح عن أثر التغييرات في كل من الأسعار العامة والأسعار الخاصة على عنصر واحد فقط،

أما تطبيقه على القوائم المالية بصفة شاملة فهو يحتاج إلى دقة وعناية أكثر لإعداد هذه القوائم المعدلة. ويمكن الإشارة إلى أن اعتماد هذا الأسلوب أي أسلوب التكلفة الجارية مع استخدام وحدة النقد المتجانسة أنه لا تختلف أرباح أو خسائر القوة الشرائية على العناصر النقدية إذا قورنت بالأرباح والخسائر التي توصلنا إليها باستخدام أساس التكلفة التاريخية مع استخدام وحدة نقد متجانسة القيمة لأن صافي العناصر النقدية يظهر عادة بالقيم الجارية.

وخلاصة هذا المطلب لا بد من التطرق إلى مزايا و عيوب استخدام مدخل التكلفة الجارية. من أهم مزايا أساس التكلفة الجارية ، أنه يأخذ بعين الاعتبار التغير في أسعار الأصول وفقا لأنواعها فقد ترتفع أسعار بعض الأصول وتخفض أسعار البعض الآخر بينما قد يكون الارتفاع أكثر حدة في بعض الأصول دون البعض الآخر ولذلك فإن هذا الأساس يعكس القيمة الاقتصادية الجارية للمواد المتاحة و بذلك تعتبر التكلفة الجارية بديلا جيدا للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل، فارتفاع التكلفة الجارية يحقق للوحدة الاقتصادية أرباح حيازة وهي بذلك تساعد على التنبؤ بالمنافع المتوقعة من الأصل فضلا عن ذلك فإن قياس الدخل يتم على أساس اقتصادي فالمقابلة تتم بين إيرادات مقيمة بأسعار جارية مع تكلفة البضاعة المباعة ومصروف الاهتلاك والمصروفات الأخرى مقومة أيضا بأسعار جارية.

أما عيوب أساس التكلفة الجارية هو صعوبة الحصول على معلومات موضوعية عن التكلفة الجارية لمعظم الأصول ومثل هذا الأمر يهيئ الفرصة للأحكام الشخصية، ويجعل المعلومات المحاسبية غير قابلة للتحقيق ويزداد الأمر صعوبة إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستخدم أجهزة وآلات متخصصة و إن كانت هناك أجهزة حديثة مماثلة فهي عادة تختلف في طاقتها وإنتاجيتها ومواصفاتها عن الأجهزة الجديدة كمؤشر للتكلفة الجارية للأجهزة المستعملة أمرا غير عملي.

III- إعداد القوائم المالية وفقا لمتطلبات FASB

لقد تم إصدار تقرير برقم 33 في ديسمبر 1979 من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وحسب هذا التقرير فإن على كل الشركات المساهمة الكبيرة التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، أن تفصح للمساهمين من أثر التغيرات في الأسعار في قوائم أو جداول إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية، وقد اشترط هذا التقرير استخدام مدخل التكلفة الجارية، باستخدام متوسط قيمة وحدة النقد خلال السنة الجارية بدلا من قيمتها في نهاية السنة حتى تأخذ بعين الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار والتغير في الأسعار الخاصة، والشركات المعنية بهذا التقرير هي الشركات التي يكون إجمالي أصولها أكثر من بليون دولار يتم استبعاد الاهتلاك. أو تلك التي يكون إجمالي المخزون والعقارات والمعدات والموارد الطبيعية المتاحة لديها تزيد عن 125 مليون دولار، وغير هذه الشركات غير معنية بهذا التقرير ولكن المجلس يشجعها على تطبيق قواعده إذا رغبت في ذلك.

إن التقرير رقم 33 لم يغير في المبادئ الأساسية المتعارف عليها أو في معايير إعداد القوائم المالية الأساسية فهو يطلب الإفصاح عن ثلاثة أنواع من المعلومات الإضافية (22):

1- معلومات عن السنة المالية الجارية.

2- معلومات عن السنوات الخمس السابقة.

3- معلومات توضيحية عن السياسات التي اتبعتها الشركة في إعداد القوائم المالية.

وقد طلب التقرير (33) الإفصاح عن هذه المعلومات سنويا على أن تلحق بالقوائم المالية الأساسية، ولا يتطلب الأمر الإفصاح عنها في التقارير المالية المؤقتة التي تصدر عن الشركات عادة كل ثلاثة أشهر فضلا عن ذلك لم يستلزم هذا التقرير تعديل القوائم المالية بصفة شاملة، ولكنه اقتصر على تعديل بعض المعلومات التي تظهر في قائمة الدخل والمركز المالي مع الإفصاح بطريقة مستقلة عن أرباح وخسائر القوة الشرائية وكذلك أرباح وخسائر الحيازة.

وفيما يلي الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح التي يطلبها التقرير (33) (23):

1- بالنسبة للسنة المالية الجارية: يجب أن تفصح المعلومات الإضافية عن الدخل مع العمليات المستمرة وفقا لأساس التكلفة الجارية مع استخدام وحدة نقد متجانسة، وكذلك الإفصاح عن أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية ويمكن أن يتم ذلك في شكل جدول إضافي أو ملحوظة، ويعني ذلك عدم تضمين العمليات، ولكن يجب الإفصاح عنها كعنصر مستقل فضلا عن ذلك يجب الإفصاح عن التكلفة الجارية لعناصر المخزون و العقارات و المعدات في نهاية السنة مع بيان الأرباح والخسائر المترتبة على حيازتها في بند مستقل دون تضمينها في الدخل المتولد من العمليات.

2- بالنسبة للسنوات الخمس الأخيرة: يجب أن تفصح الشركة عن المعلومات التالية:

- صافي المبيعات والإيرادات الأخرى المتولدة من عمليات مقومة بوحدة نقدية متجانسة.
- الدخل من العمليات المستمرة وفقا لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة.
- ربح السهم من العمليات المستمرة وفقا لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة.
- صافي الأصول في نهاية كل سنة مالية وفقا لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة يقصد بالأصول هنا (المخزون العقارات).

-صافي الزيادة أو النقص في التكاليف الجارية للمخزون والعقارات والمعدات بعد استبعاد آثار التضخم (أي أرباح أو خسائر الحيازة)

- الأرباح أو الخسائر في القوة الشرائية على صلفي العناصر النقدية.

- التوزيعات النقدية للسهم.

- سعر السوق الجاري للسهم العادي في نهاية كل سنة مالية.

3- بالإضافة إلى ما سبق يجب أن تتضمن القوائم الإضافية معلومات توضيحية على الأسس والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعدادها.

الخاتمة:

نخلص في نهاية هذا المداخلة أن الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم التي تم عرضها ورغم اختلاف التقنية التي يعتمدها كل أسلوب فإنها جاءت بالشيء الجديد وأضفت على المبادئ المحاسبية بعض التعديلات، حيث أخذت بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار وجعلت عناصر القوائم المالية تقيم بطريقة جديدة حسب كل أسلوب محاولة إعطاء صدقا أكثر لأنها تستبعد أثر التضخم.

غير أن هذه الأساليب لم تغير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولم تخرج في أغلبها عن مبدأ وأساس التكلفة التاريخية، هذه يدفعنا للقول بأن المجال ما زال مفتوحا أما المحاسبين والباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل في محاسبة التضخم.

فلكل أسلوب من الأساليب السابقة كانت له عيوبه التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبية الدقة والاستعمال والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، إذا لا يوجد أسلوب كامل متكامل للتعبير بدقة وموضوعية على أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية ويوصلنا إلى النتائج المرجوة، رغم أن كل الأساليب تعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

قائمة المراجع:

1. حسن غازي عناية، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 2000.
2. عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972.
3. محمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

4. محمود السيد محجوب، التضخم في العالم العربي، دار المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، 1986.
 5. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، طبعة 2002.
- ii. الكتب باللغة الفرنسية

11. ALI HAMID. Inflation ET mal-development en algerie. edition opu. 1993.
12. HAMID TEMMAR. les explication théorique de L'inflation. opu. 1984.

✓ المجلات و المقالات

13. طلال إبراهيم سحيني، المجلة العربية للعلوم الإدارية، موضوع العمليات بعملات أجنبية و ترجمة القوائم المالية، العدد 1 يناير 1999.
14. محمود السيد محجوب، المحاسبة في ظل التضخم، محاضرة أقيمت في اجتماع خبراء عقد بالكويت 16-18 مارس 1985 الذي صدر في كتاب بعنوان التضخم في العالم العربي، طبعة 1986، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع،

¹ محمود السيد محجوب، المحاسبة في ظل التضخم، محاضرة أقيمت في اجتماع خبراء عقد بالكويت 16-18 مارس 1985 الذي صدر في كتاب بعنوان التضخم في العالم العربي، طبعة 1986، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، ص 274.

² عمر السيد حسين، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة و النشر بيروت 1972، ص 40.

³ - محمود السيد محجوب، مرجع سابق، ص 275.

⁴ - محمود السيد محجوب، مرجع أعلاه، ص 276.

⁵ - عمر السيد حسين، مرجع سابق، ص 61.

⁶ - عمر السيد حسين، مرجع أعلاه، ص 62.

⁷ - محمود عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، طبعة 2002، ص 361-362.

⁸ - محمود عباس بدوي، مرجع سابق، ص 362-365.

⁹ طلال إبراهيم سحيني، المجلة العربية للعلوم الإدارية، موضوع العمليات بعملات أجنبية و ترجمة القوائم المالية، العدد 1 يناير 1999، ص 77.

¹⁰ HAMID TEMMAR. les explication théorique de L'inflation. opu. 1984.

¹¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، طبعة 2002، ص 340-353.

¹² محمود عباس بدوي، مرجع سابق، ص 369-370.

¹³ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 353.

¹⁴ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 354.

¹⁵ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 363.

¹⁶ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع أعلاه، ص 370.

¹⁷ ALI HAMID. Inflation ET mal-development en algerie. edition opu. 1993.

¹⁸ محمود السيد، مرجع سابق، ص 280.

¹⁹ - محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 389-390.

²⁰ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 376-378.

²¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق ص 393

²² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق ص 399-400.

²³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع أعلاه ص 400-401.