الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة:علوم مالية ومحاسبة

التخصص:تدقيق محاسبي

أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية

دراسة حالة في مؤسسة *EDIMMA* بالوادي

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطالبة:

حنان بركة

لجنة المناقشة

عبد الحق بوقفة	أستاذ مساعد .أ. جامعة الوادي	رئيسا
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر .ب. جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
لخضر يحي	أستاذ مساعد .أ. جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة:علوم مالية ومحاسبة

التخصص:تدقيق محاسبي

أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية

دراسة حالة في مؤسسة *EDIMMA* بالوادي

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطالبة:

حنان بركة

لجنة المناقشة

عبد الحق بوقفة	أستاذ مساعد .أ. جامعة الوادي	رئيسا
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ محاضر .ب. جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
لخضر يحي	أستاذ مساعد .أ. جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

قال الله ﷻ تعالى

قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي (25) وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي (26)
وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي (27) يَفْقَهُوا قَوْلِي (28)

صدق الله العظيم

(سورة طه)

الإهداء

إلى كل أفراد عائلتي الكريمة

إلى من مد لي يد العون في بحثي هذا

وإلى كل طالب علم سعى و اجتهد لتحصيل المعرفة.

حنان

شكر وعرفان

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي

وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه"

إعترافا بالفضل والجميل نتوجه بخالص الشكر

وعميق التقدير والإمتنان إلى الأستاذ الدكتور

"محمد الهادي خيف الله" الذي أشرف على هذا العمل

وتفانى في توجيهنا إلى غاية إنهائه

وإلى الأستاذ الدكتور "مصطفى عوادي"

الذي مد لنا يد المساعدة

وجزيل الشكر موصول لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

حنان

ملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو معرفة تأثير التضخم على التكلفة التاريخية وعلى عناصر القوائم المالية المعدة على أساسها، ثم تطرق بالتفصيل للدراسات المحاسبية التي صدرت والأساليب التي أتبعت لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية، 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، هذا يدفعنا للقول بأن المجال ما زال مفتوحا أمام 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.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية– التضخم – القوائم المالية.

Abstract

The goal of this study is to know the impact of inflation on the Historical cost And the elements of financial statements prepared on the basis of, then discussed in detail the accounting studies issued and methods that followed to address the shortcomings in on the Historical cost 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.

Keywords: *Historical cost, Inflation, Financial statements*

Title of the study*: the shortcomings of the historical cost basis in the accounting treatment of inflation in the financial statements.*

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفة
الإهداء	
شكر وعرفان	
ملخص	
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال البيانية	IV
قائمة الملاحق	V
قائمة الرموز والاختصارات	VI
مقدمة	(أ- ح)
الفصل الأول:الإطار الفكري والعملي لمحاسبة التضخم	01
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التضخم والقوائم المالية	03
المطلب الأول: مدخل حول ظاهرة التضخم	03
الفرع الأول: مفهوم التضخم وأنواعه	03
الفرع الثاني: أسباب التضخم وقياسه	05
الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم	08
المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية	09
الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية ومستخدميها	09
الفرع الثاني: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	11
الفرع الثالث: مكونات القوائم المالية	12
المبحث الثاني: إشكالية القياس المحاسبي في وفق طريقة التكلفة التاريخية	17
المطلب الأول: المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي	17
الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي وأسسه	17
الفرع الثاني: معايير وأساليب القياس المحاسبي	18
الفرع الثالث: مصادر تحيز القياس المحاسبي	20
المطلب الثاني: القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال	21
الفرع الأول: مفهوم التكلفة التاريخية ومبررات استخدامها	21
الفرع الثاني: أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية واستثناءاته	23
الفرع الثالث: مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال	26
المبحث الثالث: معالجة أثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية	29
المطلب الأول: أثر التضخم على القوائم المالية ومصداقية المعلومات المحاسبية	29
الفرع الأول: أثر التضخم على القوائم المالية	30

الفرع الثاني: أثر التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية	32
المطلب الثاني: دور الدراسات النظرية والجهات المهنية من حل مشكلة التضخم في المحاسبة	32
الفرع الأول: الدراسات النظرية	33
الفرع الثاني: الجهات المهنية	34
الفرع الثالث: موقف لجنة معايير المحاسبة الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة	36
المطلب الثالث: طرق تعديل القوائم المالية	38
الفرع الأول: طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية	38
الفرع الثاني: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة	41
الفرع الثالث: طريقة القيم الجارية	44
الفرع الرابع: تقييم طرق القياس المحاسبي	48
خلاصة الفصل	55
الفصل الثاني: معالجة القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)*	56
تمهيد	57
المبحث الأول: عرض وتقديم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)* بالوادي	58
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ونشأتها	58
المطلب الثاني: نشاط مؤسسة *(EDIMMA)*	59
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة *(EDIMMA)*	59
المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة *(EDIMMA)*	61
المطلب الأول: إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية	62
المطلب الثاني: تعديل قيم التثبيتات وأقساط الاهتلاك	62
الفرع الأول: تعديل قيم التثبيتات وأقساط الاهتلاك لسنة 2003	63
الفرع الثاني: تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2014	65
المطلب الثالث: تعديل تكلفة البضاعة المباعة وقيمة المواد الأولية المستهلكة	67
الفرع الأول: تعديل تكلفة البضاعة المباعة	67
الفرع الثاني: تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة	68
المطلب الرابع: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول الخصوم النقدية	69
الفرع الأول: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2013	69
الفرع الثاني: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2014	71
المطلب الخامس: تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	72
الفرع الأول: تعديل قائمة المركز المالي	73
الفرع الثاني: تعديل قائمة الدخل	77
خلاصة الفصل	82
الخاتمة	83
قائمة المراجع	90
الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	مقارنة لفاهيم المحافظة على رأس المال (الإسمي والمالي والإنتاجي)	27
02	الفرق بين التغير في المستوى العام والمستوى الخاص للأسعار	39
03	تصنيف الأصول والخصوم النقدية	40
05	تصنيف الأصول والخصوم غير النقدية	40
06	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات ومخصصات االاهتلاكات لسنة 2013	64
07	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات ومخصصات االاهتلاكات لسنة 2014	66
08	تعديل تكلفة البضاعة لسنة .2013	68
09	تعديل تكلفة البضاعة لسنة 2014.	68
10	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2013	68
11	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2014	69
12	حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2013	70
13	حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2014	72
14	قائمة أصول المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2013	74
15	قائمة خصوم المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2013	75
16	قائمة أصول المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2014	76
17	قائمة خصوم المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2014	76
18	مصدر تغيرات قيمة الترحيل من جديد بعد تعديل المراكز المالية للمؤسسة	77
19	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2013	79
20	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2014	80

فهرس الأشكال البيانية

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (*EDIMMA*) بالوادي	60

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	جداول الأرقام القياسية لأسعار المستهلك
02	جدول التثبيتات لسنة 2013
03	جدول التثبيتات لسنة 2014
04	جدول الإهتلاكات لسنة 2013
05	جدول الإهتلاكات لسنة 2014
07	جدول الأصول لسنة 2013
08	جدول الخصوم لسنة 2013
09	جدول الأصول لسنة 2014
10	جدول الخصوم لسنة 2014
11	قائمة الدخل لسنة 2013
12	قائمة الدخل لسنة 2014
13	جدول حركة المخزون لسنة 2013
14	جدول حركة المخزون لسنة 2014

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	التسمية الكاملة
IASC	*International Accounting Standard Committee*
IASB	*International Accounting Standard Board*
FASB	*Financial Accounting Standard Board*
IAS	*International Accounting Standards*
SSAP	*Statement of Standard Accounting Practice*
EDIMMA	*ENTREPRISE DE DISTRIBURTION ET DE MAINTENANCE DU MATRIEL AGRICOLE*
ONAMA	*Office National de Matériels Agricoles.*
ONS	*Office National des Statistiques*

مقدمة

تمهيد:

إن دور المحاسبة في بداية نشأتها كان يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الإقتصادية التي وضعت تحت تصرفها، أما حديثا فقد اتسع مجال الدور الذي تلعبه المحاسبة في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الإقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمان تجاري، ومع التطورات الاقتصادية الهائلة في القرن العشرين، والارتفاع المفرط في معدلات التضخم خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، فقد صاحب كل ذلك زيادة الأهمية النسبية للقوائم المالية كمصدر للمعلومات التي تخدم المهتمين من الاقتصاديين والمؤسسات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، وهذا يتطلب من القوائم المالية المنشورة أن تتسم بقدر معقول من المصداقية، ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأن تكون قابلة للمقارنة ويمكن استخدامها لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مراكزها المالية.

ومن أهم الظروف الاقتصادية التي أثارت ومازالت تثير الكثير من الجدل العلمي منذ بداية الستينات من القرن الماضي هي الظروف الناجمة عن ظاهرة التضخم النقدي، حيث أصبحت الأرقام التي تنتجها الأنظمة المحاسبية التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، كما تتسبب ظاهرة التضخم النقدي في إثارة جدل علمي واسع النطاق في الفكر المحاسبي حول مدى توافق المعرفة المحاسبية مع الظروف الاقتصادية الناجمة عن التضخم، والمتمثلة في الارتفاع المستمر للأسعار، وما يقابله من انخفاض دائم في القوة الشرائية للنقود.

ونظرا للنقص الذي يعاني منه نموذج التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم، لجأت مختلف الهيئات العلمية والمهنية للمحاسبة إلى البحث عن الإجراءات والطرق المحاسبية اللازمة لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر لعناصر القوائم المالية بشكل يضمن إظهار أثر التضخم وتقلبات الأسعار بصفة عامة، وتتم عملية إعادة التقييم وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي، حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة لأخرى.

أولا: طرح الإشكالية الرئيسية

تتم عملية إعداد القوائم المالية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات وحدة القياس، وهذا الافتراض غير واقعي كون وحدة النقد هي وحدة القياس، وكما هو معلوم أن قيمة النقود تتغير من حين لآخر نتيجة تغير قوتها الشرائية في فترات التضخم، وعليه يمكن القول أن

التضخم يفقد من موضوعية ومصداقية القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أن هناك إجماعا عاما في المحاسبة على ضرورة توفر الإفصاح التام في إعداد القوائم المالية، وهذا نظرا لأهمية المعلومات التي تقدمها لمستخدميها، والتي ينبغي أن تعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة.

وهذا ما يجعلنا نطرح السؤال التالي:

إلى أي مدى يعاني مبدأ التكلفة التاريخية قصوراً في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية لتكون أكثر مصداقية؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

تحقيقا لأهداف الدراسة التي نسعى لتحقيقها نحاول الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما المقصود بظاهرة التضخم؟ وما هي القوائم المالية ومكوناتها ؟
- هل القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية مازال يفي بأغراض المحاسبة الحديثة في ظل التغيرات السعرية؟
- ما هو أثر التضخم على القوائم المالية؟ وهل بدائل القياس التي توفرها محاسبة التضخم المؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية تؤدي إلى قوائم مالية موضوعية؟
- ما هي إنعكاسات ظاهرة التضخم على القوائم المالية لمؤسسة (*EDIMMA*) بالوادي؟

ثالثا:فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الفرضيات التالية:

- ظاهرة التضخم هي الزيادة في الطلب الإجمالي على العرض الإجمالي، مما يؤدي إلى ارتفاع مستويات الأسعار، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتمثل في: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، إضافة إلى الإيضاحات الملحقة.
- أصبح أسلوب القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية لا يلبي بشكل جيد أهداف المحاسبة في الوقت الحاضر نتيجة لظهور مشاكل اقتصادية بسبب التغيرات السعرية.
- تعتبر القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم غير واقعية ومضللة، كما تؤدي بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، المتمثلة في التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، والقيم الجارية، وطريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة إلى قوائم مالية أكثر موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات.

– يؤثر التضخم على القوائم المالية لمؤسسة *(EDIMMA)* خصوصا على قيم التثبيتات في قائمة المركز المالي والنتيجة في قائمة الدخل.

رابعا: مبررات اختيار الموضوع

– من أهم دوافع اختيار هذا الموضوع هو تزايد اهتمام الجهات المهنية بمشكلة التضخم في المحاسبة، التي أصبحت موضوع الساعة نتيجة التغيرات المستمرة في الأسعار.

– قلة البحوث الأكاديمية التي تعنى بدراسة آثار التضخم على مستوى المحاسبة في مكتبتنا.

– الإهتمام الشخصي بمثل هذه المواضيع وذلك لإرتباطها بالتخصص تدقيق محاسبي.

خامسا: أهداف وأهمية الدراسة

1. أهداف الدراسة:

– دراسة مشكلة التضخم وتأثيرها على الاقتصاد الوطني وعلى الأسعار، وبالتالي على المعلومات المالية المنشورة، وانعكاسات ذلك على قرارات المستثمرين والممولين، مما يستدعي البحث عن كيفية عرض البيانات المالية بصورة مناسبة تعكس الوضع المالي الجاري للمؤسسة.

– بحث إمكانية استعمال بدائل أخرى للتكلفة التاريخية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية من أجل تصحيحها وترشيدها وتعزيز محتواها، وتحسين الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي المعلومات المالية المنشورة.

– تقييم مختلف نماذج القياس المحاسبي المقترحة من طرف مختلف الهيئات المهنية، مع إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى إمكانية ونجاعة تطبيق هذه النماذج المحاسبية، وملاءمتها في تحقيق أهداف القوائم المالية.

2. أهمية الدراسة:

– تعتبر ظاهرة التضخم ظاهرة العصر، ولقد حظيت آثار وانعكاسات هذه الظاهرة على الجانب الاقتصادي والاجتماعي بدراسة وافية من قبل الكثير من الباحثين الاقتصاديين، ولكن آثار التضخم على الجانب المحاسبي وكيفية معالجته لم تحظى بنفس الدرجة من الاهتمام والدراسة من قبل الباحثين.

– يرجع الاهتمام الكبير بموضوع القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية، وكذا طرق القياس البديلة إلى عدة عوامل، أهمها التغير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار في معظم الأحوال، وظهور ما يسمى بالتضخم النقدي الذي يؤثر بدوره على المحاسبة وعلى الاقتصاد ككل.

سادسا: الدراسات السابقة

– تيجاني بالرقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، 2005– 2006؛

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين واقع وظيفتي القياس والاتصال في النظرية المحاسبية التقليدية في ظل وجود ظاهرة التضخم الاقتصادي، ومدى تأثرهما بهذه الظاهرة، وتطرقت الدراسة كذلك إلى تأثيرات التضخم على الاقتصاد الوطني عموما وعلى فاعلية بعض المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية، وآثارها على القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبي التي تمكن من إزالة والإفصاح عن آثار التضخم على المعلومات المالية لتمكن من اتخاذ قرارات أكثر واقعية، وتم تقييم كل تلك البدائل والمقارنة فيما بينها، لمعرفة إلى أي طريقة ترجع أفضلية التطبيق، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يرتكز نجاح القرارات التي تعتمد على القوائم المالية في مدى سلامة وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بها، فالقوائم المالية المعدة وفق المبادئ المتعارف عليها لا تزال توفر معلومات ملائمة لمختلف الفئات المستفيدة منها؛
- تمكن أساليب القياس المحاسبي التقليدية والتي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية من تحديد تكلفة الأصل والتحقق منها، وأن الاعتماد على أسلوب آخر يوفر معلومات محاسبية أقل موضوعية وأكثر تحيزا؛
- يؤدي الاعتماد على التكلفة الأصلية لتقييم ممتلكات المؤسسة إلى انخفاض قيمها أثناء التضخم مما يعني انخفاض رأس المال؛
- تعتبر عملية اعتماد نظام لمحاسبة التضخم بدلا من المبادئ التقليدية المستخدمة عملية مكلفة، لأن النظام الجديد قد يتطلب معلومات جديدة لا تكون متوفرة حاليا، فقبل الشروع في اعتماد هذا النظام وجب المقارنة بين الآثار السلبية للتضخم على المعلومات المالية وتكلفة اعتماد النظام الجديد؛
- تعد محاسبة التضخم في الجزائر مقتصرة فقط على الأصول القابلة للإهتلاك والتي أدرجت تحت مسمى إعادة تقييم الاستثمارات، تعد هذه العملية غير فعالة فهي لا تقدم أثرا بارزا في الميدان.

-مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)، 2006؛

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن الأسلوب الملائم لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في فلسطين، وكان هذا من خلال اختبار تطبيق أسلوب التكلفة الاستبدالية على

إحدى الشركات الصناعية، وتمت المقارنة بين هذه الطريقة وطريقة التكلفة التاريخية لمعرفة الآثار الناجمة عند أخذ تغيرات الأسعار في الاعتبار، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود فروق جوهرية بين اعتماد التكلفة التاريخية وبين نموذج التكلفة الاستبدالية، فالنموذج الأول يؤدي إلى إظهار قوائم مالية مضللة وغير مطابقة للواقع، مما يستدعي ضرورة إظهار وتصحيح آثاره؛
- هناك آثار عديدة للتضخم على المؤسسة محل الدراسة، تتمثل في وجود أرباح صورية، دفع ضرائب مضخمة، هلاك تدريجي لرأس المال، الإهتلاك المجمع لا يكفي لاستبدال الأصول الثابتة؛
- اقترحت الدراسة تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية في قوائم إضافية تقدم إلى جانب القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وذلك للوفاء بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية.

– محمد كويسي، آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية– دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATI SUD، 2010– 2011؛

هدفت هذه الدراسة غلى إظهار آثار التضخم على القوائم المالية خاصة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة وتقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحة من طرف المفكرين الأكادميين والمحاسبين والمنظمات المهنية المحاسبية لمعالجة آثار هذه الظاهرة، وخلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة من آثار التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام القياسية للقوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية؛
- إظهار مدى تأثير التضخم على مصداقية وملاءمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

– دراسة زينة عبد اللطيف عبس، دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية– دراسة ميدانية على شركة دلة البركة الدولية، 1999؛

هدفت الدراسة إلى البحث في أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعلاج آثار التضخم لإظهار آثار التغير في مستويات الأسعار على القوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية طبقا للتغيرات في المستوى العام للأسعار، ومن ثمة ترجمتها إلى العملة المحلية التي تعمل فيها الشركة الأم بإتباع طريقة المعدل الجاري، حيث تم تطبيق الدراسة على شركتين تابعتين لشركة سعودية متعددة الجنسيات، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود فرق جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية التقليدية، مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة؛
- معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعلاج التضخم مناسبة لتعديل القوائم المالية لتوابع الشركات متعددة الجنسية في السعودية في ظل ظروف التغير في مستويات الأسعار.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نلاحظ أن مجمل الدراسات السابقة تطرقت إلى الجانب المفاهيمي والنظري لبدائل القياس المتعددة: التكلفة التاريخية والقيمة الجارية والقيمة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، ولكن دراستنا ركزت على قصور مبدأ التكلفة التاريخية وخاصة من الجانب التقني، وحاولنا في الجانب التطبيقي استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية باستعمال الأرقام القياسية لأسعار المستهلك، وذلك من أجل تقديم قوائم مالية تعبر عن القيمة الحقيقية للمؤسسة ومركزها المالي.

سابعا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة فيها

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي لوصف ظاهرة التضخم وتحليل أثرها على القوائم المالية، أما في دراسة الحالة التطبيقية اعتمدنا على المنهج الإحصائي بحساب الرقم القياسي لأسعار المستهلك، وذلك من أجل استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية.

وتم استخدام المصادر الثانوية وذلك بالاعتماد على الكتب والمذكرة والمجلات..... المتعلقة بموضوع الدراسة خاصة في الجانب النظري، وتم استخدام الأسلوب الإحصائي بحساب الأرقام القياسية لأسعار المستهلك وذلك من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

ثامنا: حدود الدراسة (الإطار الزماني والمكاني):

– اقتصار الدراسة على تبيين آثار التضخم على المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المعروضة من قبل المؤسسات الاقتصادية، دون التعمق في دراسة آثار هذه الظاهرة على النظرية التقليدية للمحاسبة ككل والمبادئ والفروض المحاسبية.

– تطرقنا في هذه الدراسة إلى أثر تغير القوة الشرائية للنقود انخفاضا (تضخم،) دون التطرق إلى آثار تغير القوة الشرائية في حالة الارتفاع (الانكماش).

– دراسة هذا الموضوع في إطار الدراسة العلمية للمحاسبة عموما دون التخصص في دراسة حالة للنظام المحاسبي في دولة ما.

– اقتصار الدراسة التطبيقية على معالجة القوائم المالية للسنتين الأخيرتين (2013– 2014) لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي *(EDIMMA)*، باعتماد طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، نظرا لعدم إمكانية تطبيق طريقة القيم الجارية.

تاسعا: صعوبات الدراسة

– نقص المراجع التي تخص موضوع الدراسة في مكتبتنا، وكذا ضيق الوقت المخصص لاستعارة الكتب.

– صعوبة الحصول على الوثائق الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة بسبب التكتم المهني، مما أدى إلى تأخر الحصول عليها.

عاشرا: تقسيمات الدراسة

من أجل دراسة مشكلة التضخم في المحاسبة، وتحليل الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها، مع الأخذ بعين الاعتبار للفرضيات التي تم وضعها، فقد ارتأينا أن نقوم بتقسيم الدراسة إلى فصلين: فصل نظري وفصل تطبيقي كالتالي:

– الفصل الأول يتناول الإطار الفكري والعملي لمحاسبة التضخم بهدف التعرف على تفاصيل مشكلة التضخم في المحاسبة، وذلك من خلال أربع مباحث كما يلي:

- المبحث الأول يتضمن الإطار المفاهيمي لظاهرة التضخم من خلال التطرق لمفهوم التضخم وأسبابه، كيفية قياسه وأثاره الاقتصادية والاجتماعية؛ وكذا ماهية القوائم المالية من خلال التطرق إلى مفهومها ومستخدميها، الإعتبارات العامة لعرضها ومكوناتها.
- المبحث الثاني يتضمن إشكالية القياس المحاسبي وفق طريقة التكلفة التاريخية من خلال التطرق إلى مفهوم القياس المحاسبي والأسس التي يقوم عليها، معاييره وأساليبه؛ وكذا معرفة مبررات استخدام التكلفة التاريخية وأهم الانتقادات الموجهة إليها
- المبحث الثالث خاص بدراسة أثر التضخم على القوائم المالية القائمة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وموقف الدراسات النظرية والهيئات المهنية من ذلك، وكذا التعرف على بدائل القياس المحاسبي المناسبة للظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية وتقييم هذه الطرق لمعرفة ايجابيات وسلبيات كل طريقة.

– الفصل الثاني يتناول دراسة حالة مؤسسة *(EDIMMA)*، وذلك بإجراء عملية إسقاط للجانب النظري على قوائمها المالية، بهدف التعرف على بعض الآثار المباشرة للتضخم على مصداقية القوائم المالية، واختبار مدى

إمكانية تطبيق محاسبة التضخم، ومدى نجاعتها في استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية حتى تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

وأخيرا ذيلنا هذه الدراسة بخاتمة لخصنا فيها أهم النتائج التي توصلنا إليها. هذا، ولسنا نزعم أننا وفينا بالمراد ولا أننا أتينا بما لم نسبق إليه، ولكننا اجتهدنا قدر استطاعتنا في معالجة هذا الموضوع وفق ما توفر لدينا من مصادر؛ فإن حالفنا الصواب فبفضل من الله ومنّة، وإن كان غيره فحسبنا صدق نيتنا وخالص جهدنا، والتوفيق من الله وحده.

الفصل الأول :

الإطار الفكري والعملي لمحاسبة التضخم

تمهيـــد:

يعتبر التضخم وما يصاحبه من ارتفاع في الأسعار وانخفاض في القوة الشرائية للنقود سمة من السمات المميزة للعصر الحديث والتي أثرت بشكل كبير على اقتصاديات معظم الدول بنسب متفاوتة، لذلك فإن هذه الظاهرة أصبحت مصدر قلق ليس حصرا لدى الاقتصاديين فقط وإنما لدى الأطراف ذات العلاقة، من بينهم المستثمرين وكذا القائمين على الفكر المحاسبي الذين لم يكونوا غافلين عن ظاهرة التضخم، حيث تم منذ وقت مبكر بيان أثر التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية بشكل خاص والقياس المحاسبي بشكل عام، وبذلك فإن النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على أساس التكلفة التاريخية المستند على فرض ثبات وحدة القياس (النقد) يعاني قصورا واضحا تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام (القوائم المالية)، مما يؤثر على ملاءمتها في اتخاذ القرارات خاصة في فترات ارتفاع الأسعار.

ومع زيادة الاهتمام في مهنة المحاسبة بالمحافظة على رأس المال اضطر الباحثون والجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية إلى البحث عن بدائل القياس المناسبة لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، مما أدى إلى ظهور محاسبة التضخم، ويقصد بها مجموعة الأسس والأساليب التي يعتمد عليها لتعديل قيم البنود التي تظهر في القوائم المالية خلال التضخم، ثم بيان كيفية إظهار هذا التعديل إما في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم ملحقه، وكيفية معالجة الفروق التي تحدث نتيجة لهذه التعديلات بشكل يزيد من فعالية البيانات المحاسبية، وذلك باستخدام بدائل القياس المحاسبي.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- ماهية التضخم والقوائم المالية؛
- إشكالية القياس المحاسبي وفق طريقة التكلفة التاريخية؛
- معالجة أثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

المبحث الأول: ماهية التضخم والقوائم المالية

نتيجة لعدم ملائمة القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين وتأثر محتواها بظاهرة التضخم، ونتيجة لعدم مواكبة التكلفة التاريخية للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة، ظهرت طرق محاسبية بديلة لمعالجة آثار التضخم والتي تسعى إلى تقويم القوائم المالية وهو ما يسمى بمحاسبة التضخم، وسنتطرق في سياق هذا المبحث إلى:

- مدخل حول ظاهرة التضخم؛
- ماهية القوائم المالية.

المطلب الأول: مدخل حول ظاهرة التضخم

لقد شغلت ظاهرة التضخم الكثير من الاقتصاديين خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، كما أبرزت الكثير من الدراسات أن مسألة التضخم من أهم المظاهر التي اتسمت بها اقتصاديات كل دول العالم، وترجع أهمية هذه الظاهرة كونها تربط بين العوامل والقوى المؤثرة في حركة المتغيرات الاقتصادية، وأهمها: مستويات الأسعار وقيمة النقود، تغيرات القوى الشرائية، العرض والطلب.

الفرع الأول: مفهوم التضخم و أنواعه

يعتبر مصطلح التضخم من أكثر المصطلحات الاقتصادية والنقدية شيوعا، وقد استخدم هذا المصطلح للتعبير عن عدد من الحالات المختلفة ولوصف ظواهر عديدة. وله عدة أنواع سنحاول التطرق لأهمها.

أولا: مفهوم التضخم: اهتم الاقتصاديون بدراسة ظاهرة التضخم بهدف الوصول إلى تفسير وتحديد تعريف دقيق لها، إلا أن هذه التعريفات كان يشوبها العديد من الاختلافات التي ظهرت من خلال التباين بين المفكرين والعلماء من جهة وبين المقصود منه والزمن الذي حل فيه من جهة أخرى؛ إلا أن المعنى الشائع بين معظم العلماء هو الارتفاع غير الطبيعي للأسعار[1]. ولكن لا يجوز تفسير أي ارتفاع بوجود تضخم، حيث يعرف كاردنير آكلي التضخم بأنه الارتفاع المستمر والمحسوس للمستوى العام للأسعار، واستنادا إلى هذا لا يعتبر التضخم تلك الحالة التي ترتفع فيها الأسعار بشكل قليل أو متقطع، ويضيف آكلي أن هذه الظاهرة تعبر عن حالة عدم التوازن بين العرض الكلي والطلب الكلي في الاقتصاد[2].

[1]– السعيد فرحات جمعة، **الآداء المالي لمنظمات الأعمال– التحديات الراهنة**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص: 357.

[2]– سعيد هتهات، **دراسة إقتصادية وقياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص: 27.

ومن أهم تعريفات التضخم نجد التعريف الذي قدمه *Emelegames* على أن: "التضخم حركة تصاعدية للأسعار تتصف بالاستمرار الذاتي تنتج عن فائض الطلب الزائد على قدرة العرض". وتميز هذا التعريف بما يلي[1]:

- أن التضخم حركة مستمرة تأخذ معها الأسعار نحو الارتفاع؛
- أن حركة الأسعار تتصف بالاستمرار أو الدوام الذاتي؛
- يقصد بفائض الطلب في هذا التعريف كل من الطلب على الاستهلاك والطلب على الاستثمار، وفائض الطلب عبارة عن الفرق بين الكمية المطلوبة والكمية المعروضة عند سعر معين.

كما يمكن إعطاء تعريف شامل على أن: "التضخم هو كل زيادة في التداول النقدي يترتب عليه زيادة في الطلب الكلي الفعال عن العرض الكلي للسلع والمنتجات في فترة زمنية معينة تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار"، فيعبر هذا التعريف عن الفجوة ما بين الزيادة في كمية النقد المتداول وبين كمية المنتجات والسلع الموجودة في الأسواق، ومن ثمة فإن التضخم هو نتيجة لهذه الفجوة وارتفاع الأسعار هو مؤشر لها.

وعليه يمكن التعبير عن ظاهرة التضخم بأحد الأشكال الآتية[2]:

- بقاء كمية النقود عند مستواها مع حدوث انخفاض في كمية السلع والخدمات المعروضة في الاقتصاد؛
- حدوث زيادة في كمية النقود مع ثبات حجم الإنتاج؛
- حدوث زيادة في كمية النقود بنسبة أكبر من الزيادة في حجم الإنتاج.

ثانيا: أنواع التضخم: قسمت الأدبيات الاقتصادية التضخم إلى عدة أنواع وفقا للمعايير الآتية:

1. معيار تدخل الدولة في الإشراف على الأسعار: ويقسم التضخم إلى نوعين:

- **التضخم الظاهر:** وهو الذي ترتفع فيه الأسعار بصورة مستمرة وبشكل تلقائي وبحرية بدون تدخل الدولة[3]؛
- **التضخم المكبوت:** يتسم هذا النوع بتدخل الدولة من خلال تحكمها في سياسة الأسعار وحركة الأثمان، فتحدد الدولة بواسطة أدواتها المختلفة مستويات للأسعار مانعة تعديلها، مثل التسعير المركزي[4].

---

[1]- مجدي عبد الفتاح سليمان، **علاج التضخم والركود الاقتصادي في الإسلام**، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 2002، ص: 37.

[2]- بدوي إلياس، **دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 67.

[3]- غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص: 57.

[4]- أحمد محمد صالح الجلال، **دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2006، ص: 28.

2. معيار إختلال القطاعات الاقتصادية: ويقسم التضخم إلى نوعين[1]:

- **التضخم السلعي**: يحدث في سلع الاستهلاك لتحقيق أرباح قدرية في إنتاج السلع؛
- **التضخم الرأسمالي**: يحدث في سلع الاستثمار لتحقيق أرباح قدرية في إنتاج السلع الرأسمالية.

3. معيار حدة التضخم: ويقسم التضخم إلى نوعين هما:

- **التضخم الجامح**: ينتج من زيادة الأجور ثم يتبعها زيادة مماثلة في الأسعار، وذلك يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وخفض الأرباح، مما يدفع بالأسعار نحو الزيادة ثم زيادة جديدة في الأجور... وهكذا، وهو يسمى بالدورة "الخبيثة للتضخم"[2].
- **التضخم الزاحف**: يعد هذا النوع من أدنى مستويات التضخم، إذ تبدأ الزيادة في الأسعار بصورة بطيئة وتدريجية مما يودي إلى إضعاف القدرة الشرائية، لذلك فهو يتطلب فترة زمنية طويلة حتى يظهر[3].

الفرع الثاني: أسباب التضخم و قياسه

سنتطرق في هذا الفرع إلى أسباب التضخم وطرق قياسه.

أولا: أسباب التضخم: يعتبر التضخم انعكاس لاختلال في توازن القوى الاقتصادية، ينتج عن تفاعل عدة عوامل لابد من تحديدها ومعرفة طبيعة العلاقة بينها، ومن أهم أسباب حدوثه ما يلي:

1. جذب الطلب (العوامل الدافعة للطلب الكلي نحو الارتفاع): ينشأ هذا التضخم نتيجة لزيادة حجم النقود لدى الأفراد مع ثبات حجم السلع والخدمات المتاحة في المجتمع، ويقال أن هناك "نقودا كثيرة تطارد سلعا قليلة"، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع الأسعار بشكل مستمر ومتزايد. وأهم العوامل الدافعة للطلب نحو الارتفاع[4]:

- زيادة طلب رجال الأعمال على خدمات عوامل الإنتاج، ويؤدي ذلك لارتفاع سعرها؛
- حصول عوامل الإنتاج على دخول مرتفعة يؤدي لزيادة الطلب على السلع الاستهلاكية وارتفاع سعرها؛
- تمويل الإنفاق الحكومي عن طريق زيادة الإصدار النقدي أو زيادة الطلب الحكومي يؤدي لزيادة الأسعار دون زيادة الإنتاج؛
- تمويل العمليات الحربية يشكل ميدانا فسيحا يتجه فيه الإنفاق العام نحو الزيادة المستمرة والارتفاع.

[1]– محمد حلمي الجيلاني، **محاسبة التضخم المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2014، ص: 21.

[2]– أنس البكري، وليد صافي، **النقود والبنوك بين النظرية والتطبيق**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002، ص: 202.

[3]– عبد المنعم السيد، نزار سعد الدين العيسي، **النقود والمصارف والأسواق المالية**، ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2004، ص: 449.

[4]– أنس البكري، وليد صافي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 204.

2. انخفاض العرض (العوامل الدافعة للعرض الكلي نحو الانخفاض):كما يعود التضخم إلى اختلال العلاقة بين الطلب الكلي الفعلي والعرض السلعي عند مستوى التشغيل الكامل، فإن التضخم يعود إلى اختلال العلاقة ذاتها ولكن بانخفاض في المعروض من السلع والمنتجات بالنسبة لمستوى الطلب الكلي الفعلي السائد عند مستوى التشغيل الكامل، أي ارتفاع الطلب الكلي الفعلي لا يرجع إلى عوامل ذاتية وإنما عوامل خاصة بالمعروض السلعي أدت إلى انخفاضه بالنسبة للطلب الكلي الفعلي. وقد تعود عدم مرونة الجهاز الإنتاجي لعدة عوامل أهمها[1] :

- تحقيق مرحلة الاستخدام الكامل بحيث يعجز الجهاز الإنتاجي عن كفاية متطلبات الطلب الكلي المرتفع؛
- عدم كفاية الجهاز الإنتاجي قد يعود إلى عدم مرونته ونقص الفن الإنتاجي وقدم الأساليب المتبعة؛
- النقص في العناصر الإنتاجية، كالعمال والموظفين المختصين والمواد الأولية والمواد الخام؛
- النقص في رأس المال العيني المستخدم عند مستوى الاستخدام الكامل.

3. زيادة النفقات (زيادة تكاليف الإنتاجية): ترجع ظاهرة التضخم هنا إلى أن ارتفاع الأسعار يكون ناتجا عن زيادة نفقات عناصر الإنتاج دون أن يكون هناك تغيير في الطلب، وعنصر الإنتاج الذي يمثل تكلفة متزايدة هو عنصر العمل، أو بعبارة أخرى أن الزيادة في نفقات الإنتاج ترجع في الغالب إلى زيادة معدلات الأجور، إذ تؤدي الزيادة السريعة في مستويات الأجور إلى ارتفاع مستويات الأسعار عندما لا يصاحب الزيادة في الأجور زيادة في إنتاجية العمل[2].

ثانيا: قياس التضخم: باعتراف جميع الخبراء فإنه ليس هناك مقياس دقيق لقياس التضخم، ولا توجد كذلك طريقة موحدة لقياسه، إذ يمكن قياس التضخم من خلال عدة طرق مختلفة أهمها:

1. طريقة الأرقام القياسية: الرقم القياسي هو مؤشر إحصائي يستخدم في قياس التغير الذي يطرأ على ظاهرة من الظواهر الاقتصادية أو الاجتماعية، فهو بطبيعته رقم نسبي أو ملخص لعدة أرقام نسبية ناتجة عن قياس التغير في أي ظاهرة بالنسبة لأساس معين، وتعد الأرقام القياسية من أكثر المؤشرات استعمالا باعتبارها تعكس الارتفاعات في مستويات الأسعار المحلية، وتصور التدهور الذي يطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد[3].

وتتنوع الأرقام القياسية لكن أكثرها شيوعا[4]:

---

[1]– غازي حسين عناية، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 115–117.

[2]– عادل أحمد حشيش، **أساسيات الإقتصاد النقدي والمصرفي**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص: 289.

[3]– حسين كركاشة، **أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية**، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 22.

[4]– محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 25.

1.1.الرقم القياسي لأسعار الجملة: يعتمد عند قياسه على أسعار الجملة لأهم المجموعات السلعية في البلاد.

2.1. الرقم القياسي لأسعار التجزئة: الذي يعتمد عند قياسه على اختيار مجموعة السلع والخدمات المستهلكة لعينة تمثل شرائح من المجتمع.

3.1. الرقم القياسي الضمني: يتضمن هذا المؤشر على أسعار جميع السلع والخدمات الموجودة في الاقتصاد القومي، أي يتضمن كل من أسعار الجملة وأسعار التجزئة.

ومن أهم الطرق المستخدمة في حساب الأرقام القياسية للأسعار ما يلي[1]:

- الرقم القياسي (لاسبيرز)= مج (السعر في سنة المقارنة× الكمية في سنة الأساس) / مج (السعر في سنة الأساس× الكمية في سنة الأساس)
- الرقم القياسي (باش)= مج (السعر في سنة المقارنة× الكمية في سنة المقارنة) / مج (السعر في سنة الأساس× الكمية في سنة المقارنة)
- الرقم القياسي لفيشر= √(الرقم القياسي (لاسبيرز)× الرقم القياسي (باش))
- الرقم القياسي الثابت المرجح= مج (السعر في سنة المقارنة× الكمية المعيارية) / مج (السعر في سنة الأساس× الكمية المعيارية)

2. طريقة الفجوات التضخمية: وهي طريقة متأثرة بالتحليل الكينزي، تعتمد على بعض المعايير التي تمكن من تحديد أسباب التغيرات في مستويات الأسعار، وتتمثل أهم المعايير المستخدمة في قياس الفجوة التضخمية فيما يلي:

1.2. معيار فائض الطلب: يعمل هذا المعيار على قياس الفروق بين حجم السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد وبين القوة الشرائية المتوفرة في أيدي المستهلكين، وهي عبارة عن الفرق بين الطلب الكلي النقدي (الإنفاق الوطني المقدر بالأسعار الجارية) وبين حجم الناتج الوطني الحقيقي[2].

[1]- محمد بونوارة خزار، **مبادئ الإحصاء**، منشورات جامعة باتنة، مطابع عمار قرفي، باتنة، 1996، ص: 251.

[2]- حسين كركاشة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

2.2. معيار فائض المعروض النقدي: يرتكز هذا المعيار على إدخال عنصر التغير في حجم الإنتاج، وهذه الطريقة يتبعها صندوق النقد الدولي، تعتمد على معيار فائض المعروض النقدي في الاقتصاد الوطني، وهو الفرق بين التغير في عرض النقود (السيولة) وبين التغير في الطلب على النقود، أي حجم ما يرغب الأفراد الاحتفاظ به في شكل نقود وذلك خلال فترة زمنية معينة، حيث يمكن حساب الفجوة التضخمية كما يلي[1]:

الفجوة التضخمية= Δم- (م/ ن ق إ) .Δ (ن ق إ)

بحيث: **Δم:** التغير في النقود؛ **(م/ ن ق إ):** الطلب على النقود (مقلوب سرعة التداول الداخلية للنقود)؛

ن ق إ : الناتج القومي الإجمالي؛ **Δ ن ق إ** : التغير في الناتج القومي الإجمالي.

الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم

ينجم عن التضخم العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية أهمها:

أولا: الآثار الاقتصادية: تتمثل أهم الآثار الاقتصادية للتضخم فيما يلي:

1. فقدان النقود لوظيفتها كمخزن للقيمة: وذلك بسبب الارتفاعات المستمرة في الأسعار مما يؤدي إلى فقدان النقود لجزء من قوتها الشرائية، مما ينعكس في إضعاف ثقة الأفراد بوحدة العملة الوطنية والتوجه نحو العملة الأجنبية، وإضعاف الحافز على الادخار لدى الأفراد وزيادة الميل للاستهلاك في مقابل انخفاض الميل للادخار.

2. اختلال ميزان المدفوعات: حيث يؤدي التضخم إلى ارتفاع أسعار السلع المنتجة محليا، وهذا يقلل من القدرة التنافسية للمنتجات المحلية في الأسواق الدولية، مما يؤدي إلى انخفاض في حجم صادراتها، كما أن زيادة أسعار السلع المنتجة محليا نتيجة التضخم يؤدي إلى زيادة الطلب على السلع المستوردة.

3. توجيه التثبيتات في غير صالح الاقتصاد الوطني: حيث أن زيادة الطلب الكلي على السلع الاستهلاكية الضرورية يؤدي إلى ارتفاع أسعارها وبالتالي تحقيق أرباح طائلة لمنتجيها، ولذا يتجه أصحاب رؤوس الأموال للاستثمار في المشروعات الإنتاجية التي تتمتع بالدوران السريع لرأس المال والتي تحقق أرباحا مرتفعة[2].

4. حدوث حالة من الارتباك في تنفيذ مشروعات التنمية: حيث تمارس الارتفاعات في مستويات الأسعار تأثيرا كبيرا على القرارات التي يتخذها المنتجون وأصحاب رؤوس الأموال وكذا السلطات الحكومية في سبيل وضع الخطط والبرامج التي تستهدف تحديد المشروعات الاستثمارية وصعوبة تحديد تكاليف إنشاء المشاريع الإنتاجية[3].

---

[1]- تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006، ص: 216.

[2]- أحمد محمد صالح الجلال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 33- 34.

[3]- أنس البكري، وليد صافي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 206.

ثانيا: الآثار الاجتماعية: تتمثل أهم الآثار الاجتماعية للتضخم فيما يلي[1]:

1. إعادة توزيع الدخول واحتدام التمايز بين الطبقات: حيث تؤدي الارتفاعات المتوالية في مستويات الأسعار إلى زيادة الدخول الحقيقية لفئة المنتجين وأصحاب رؤوس الأموال والناتجة عن الزيادة في الطلب على منتجاتها والتغيرات المستمرة في أسعارها، وفي نفس الوقت تزداد معاناة غالبية أفراد المجتمع كأصحاب الدخول الثابتة.

2.انتشار الرشوة والفساد الإداري: قد يلجا أصحاب الدخول الثابتة (وهم غالبا من الموظفين) إلى الرشوة كأسلوب مضاد يخفف من حدة التضخم على مستواهم المعيشي.

المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة من القوائم المالية الأساسية، على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة، تهدف إلى تحقيق احتياجات مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، مما يتطلب من معدي هذه القوائم مراعاة قواعد القياس لبنودها والاعتبارات العامة لعرضها، التي وضعتها مختلف الاتحادات المهنية.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية ومستخدميها

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة وأدائها، تستفيد منها سلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية.

أولا: مفهوم القوائم المالية: هناك عدة تعاريف للقوائم المالية منها التعريف الذي أورده جون فرنسوا دي روبر*(Jean-François des Robert)* وفرنسوا ميشان *(François Méchin)* وهيرفي بيوتو *(Hervé Puteaux)* بأنها:" مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات"[2].

ولقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* القوائم المالية كما يلي: "هي عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة زمنية معينة، وتهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، بحيث تكون ملائمة لمختلف مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"[3].

[1]– مجدي عبد الفتاح سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 79.

[2]- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, dunod, Paris, 2004, p12.

[3]– محمد أبو نصار ، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية– الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص: 21.

كما تعرف القوائم المالية بأنها: "وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...الخ)"[1].

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية: تتعدد الفئات المستخدمة للقوائم المالية، بحيث يمكن حصر أهم الفئات المستفيدة منها فيما يلي:

1. المستثمرون الحاليون والمحتملون: أهم ما تحتاجه هذه الفئة هي المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة وفي تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية، وكذا المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة، تقييم سيولتها وتقييم أسهمها مقارنة مع مؤسسات أخرى.

2. المقرضون: وهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير قدرة المؤسسة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.

3. الموردون والدائنون الآخرون: تعتبر هذه الفئة مصدرا للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية وكفاءة وربحية المؤسسة[2].

4. الحكومة بأجهزتها المختلفة: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة، مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تحديد الضرائب المختلفة على المؤسسة ومدى قدرتها على التسديد، ومعرفة مدى المساهمة العامة لها في الاقتصاد الوطني.

5. العملاء: يعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمراريتها وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات[3].

6. الموظفون: يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية– أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2002، ص 38.

[2]- بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010، ص: 35.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية– الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 459.

7. الجمهور: يتأثر الجمهور العام بطرق متعددة، فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، تزويده بالمعلومات المتعلقة بأنشطة ومستجدات المؤسسة[1].

الفرع الثاني: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

يورد المعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)* "عرض القوائم المالية" سبع اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل:

أولا: العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية من قبل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

ثانيا:فرضية استمرارية المؤسسة: إن إعداد القوائم المالية يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، وعند وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة تفيد بعدم قدرتها على الاستمرار، يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة، والإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية.

ثالثا: أساس الاستحقاق المحاسبي: يتطلب إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية التي يتم إعدادها على الأساس النقدي، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم[2].

رابعا: الاتساق في العرض: يتوجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ولا يمكن الخروج عن هذا الاتساق إلا في حالة حدوث تغيير أحد معايير المحاسبة الدولية أو عند حدوث تغيير الظروف الخاصة بالمؤسسة.

خامسا: الأهمية النسبية والتجميع: يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية نسبية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد، ويمكن تفصيل ذلك إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحق.

سادسا: عدم المقاصة: تعني المقاصة عرض بند معين بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس، مما يؤدي إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدميها، لذلك فقد منع المعيار المحاسبي الدولي

[1]– الشريف جاب الله ، سليم طرابلسي، **القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مداخلة في الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي: 25– 26 ماي 2010، ص: 05.

[2]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

(IAS1) إجراء المقاصة بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية.

سابعا: المعلومات المقارنة: يتطلب المعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)* عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية[1].

الفرع الثالث: مكونات القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من نوعين: قوائم مالية أساسية يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، وقوائم مالية مكملة أو ملحقة.

أولا: قائمة المركز المالي: تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها، سواء لأصحاب المشروع أو المستفيدين منها، لأنها تعبر عن المركز المالي للمشروع في تاريخ إعدادها.

1.تعريف قائمة المركز المالي: هي القائمة التي تصور المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين. ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)*: "تعد قائمة المركز المالي المكون الرئيسي في القوائم المالية، وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة، وتعكس الوضع المالي للمؤسسة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها"[2].

2. محتوى قائمة المركز المالي: يمكن إبراز عناصر قائمة المركز المالي في ثلاث بنود رئيسية وهي:

1.2. الأصول: هي عبارة عن منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول أو السيطرة على هذه المنافع نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي[3].

وحسب المعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)* يجب على المؤسسة التفرقة بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة في صلب قائمة المركز المالي، حيث يوصف الأصل أنه متداول إذا توافرت فيه إحدى الخصائص التالية[4] :

---

[1]– محمد قوادري، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية**، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010، ص: 51.

[2]– طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج1، 2004، ص: 111.

[3]– مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية– مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2009، ص: 38.

[4]- Hervé Stolowy, et Autres, **Comptabilité et analyse financière**, De Boeck université, Bruxelles ,2006, p: 131.

- عندما تنتظر المؤسسة تحصيل الأصل أو بيعه أو استهلاكه خلال دورة التشغيل العادية؛
- عندما يحتفظ بالأصل أساسا لغرض المتاجرة به؛
- عندما يتوقع تحقيق قيمة الأصل خلال اثني عشر شهرا من تاريخ إقفال الحسابات الختامية؛
- إذا كان الأصل يتمثل في النقدية أو ما في حكمها، ما لم تكن هناك قيود تمنع مبادلته أو استخدامه في سداد التزام خلال اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ إقفال الحسابات الختامية.

وكل الأصول الأخرى التي لا تتوفر فيها إحدى هذه الخصائص تصنف ضمن الأصول غير المتداولة.

2.2 الخصوم: وهي تشكل أحد مصادر التمويل في المؤسسات، وقد عرفت من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية كما يلي: "الخصوم هي الالتزامات الحالية للمؤسسة الناتجة عن أحداث وعمليات تمت في الماضي، وأداء هذه الالتزامات يتطلب التضحية بموارد ذات منافع اقتصادية"[1].

حسب المعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)* يوصف الخصم أنه متداول إذا توفرت فيها أحد الخصائص التالية[2]:

- عندما تتوقع المؤسسة تسديد الالتزام خلال الدورة التشغيلية العادية؛
- الاحتفاظ بالالتزام بغرض المتاجرة؛
- يستحق السداد خلال فترة اثني عشر شهرا من تاريخ إقفال الحسابات الختامية؛
- عدم وجود قيود على سداد الالتزام على الأقل خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال الحسابات الختامية.

وكل الخصوم الأخرى التي لا تتوفر فيها إحدى هذه الخصائص تصنف ضمن الخصوم غير المتداولة.

2.3. حقوق الملكية: حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية تتمثل حقوق الملكية فيما يتبقى من الأصول بعد تخفيض الخصوم (الأصول – الخصوم = حقوق الملكية). أي حقوق الملكية تمثل قيمة ثروة الملاك التي ساهموا بها أو التي تم إنشاؤها من طرف المؤسسة[3].

ثانيا: قائمة الدخل: تعتبر قائمة الدخل من القوائم التي ينظر إليها باهتمام متزايد لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تعنى باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والاستثمار.

1. تعريف قائمة الدخل: هي قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل. وتساعد التنبؤات بالتدفقات النقدية في

[1]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 45.

[2]- Hervé Stolowy, **op cit**, p: 132.

[3]- Eric Ducasse et autres, **Normes comptables internationales IAS/IFRS** , De boeck université, Bruxelles, 2005, p: 17.

المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمؤسسة، كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمؤسسة[1].

2. محتوى قائمة الدخل: هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في قائمة الدخل وهي:

1.2. الإيرادات: هي المقابل الذي تتحصل عليه المؤسسة من جراء الخدمات التي تؤديها لعملائها أو كقيمة للبضاعة التي باعتها.

2.2. المصاريف: وهي كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة كمقابل لما تحصلت عليه من مستلزمات نشاطها ومختلف الخدمات المقدمة من الغير، وغيرها من المصاريف والأعباء التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة والضرورية لاستمراريتها[2].

3.2. المكاسب: هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

4.2. الخسائر: هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك[3].

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية: تعتبر قائمة التدفقات النقدية والتي تسمى كذلك جدول تدفقات الخزينة من القوائم الإجبارية، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية المؤسسات بإعداد هذه القائمة من خلال المعيار المحاسبي الدولي *(IAS7)*.

1. تعريف قائمة التدفقات النقدية: هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية لمؤسسة ما خلال فترة مالية معينة[4]. كما تعرف بأنها قائمة تقدم معلومات عن بند النقدية من حيث مصادرها، أي من أين يتم الحصول على النقدية خلال العام، وما هي المصادر التي أنفقت فيها، ومقدار التغير في رصيدها خلال العام، وكذا تقديم معلومات عن أنشطة المؤسسات المختلفة.

2. محتوى قائمة التدفقات النقدية: يتم تصنيف التدفقات النقدية إلى ثلاث مجموعات وهي:

[1]– الأزهر عزة، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص: 126.

[2]– محمد سمير الصبان، كمال الدين مصطفى الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، **مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2012، ص: 20.

[3]– الأزهر عزة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 128.

[4]– مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 49.

1.2. تدفقات من الأنشطة التشغيلية: وتتضمن:

- النقدية المقبوضة من مبيعات السلع والخدمات أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض)، وكذا المقبوضات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية من أسهم وسندات؛
- النقدية المدفوعة لشراء البضاعة ودفع الرواتب والأجور وباقي المصروفات التشغيلية، وكذلك المدفوعات مقابل الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين ومدفوعات فوائد القروض وسداد الضرائب[1].

2.2. تدفقات من الأنشطة الاستثمارية: تتضمن: الاقتناء والتخلص من التثبيتات والممتلكات، المعدات والأجهزة، وكذا تقديم القروض النقدية وتحصيلها.

3.2. تدفقات من الأنشطة التمويلية: تتضمن: الحصول على النقدية من إصدار الديون وتسديدها، وكذا الحصول على النقدية من المساهمين ومنحهم المردود المالي على استثماراتهم.

من بين هذه الأصناف يعد صنف الأنشطة التشغيلية الصنف الأهم، لأنه يبين النقدية التي تم الحصول عليها من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، وعادة ما يعتبر هذا المصدر للنقدية أفضل مقياس لقابلية المؤسسة الكسبية، وقابليتها لتوليد نقدية كافية للحفاظ على وضعها كوحدة مستمرة[2].

3. طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية: يمكن إنجاز هذه القائمة بإحدى الطريقتين التاليتين: الطريقة غير المباشرة والطريقة المباشرة، كلا الطريقتين توصلنا إلى المبلغ الإجمالي نفسه فيما يتعلق بصافي النقدية من الأنشطة التشغيلية، فالاختلاف يكمن في طريقة التوصل إلى المبلغ.

1.3 الطريقة غير المباشرة: تستخدم بصورة واسعة في التطبيق والسبب يعود إلى أنها سهلة وبكلفة أقل في الإعداد، وأنها تركز على الفروقات ما بين الدخل الصافي وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

2.3. الطريقة المباشرة: تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تنشأ عن التشغيل، مما يجعلها أكثر اتساقا مع الغرض من قائمة التدفقات النقدية.

لقد عبر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية *(FASB)* عن تفضيله للطريقة المباشرة، حيث أنها تقدم معلومات أكثر تفصيلا، ولكن المجلس لا يرفض استخدام الطريقة غير المباشرة، لأنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافر بمقتضى الطريقة غير[3].

---

[1]- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية– القياس والإفصاح في القوائم المالي**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص: 390.

[2]- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية– القياس والإعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية**، ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ج2، ط1، 2009، ص:483 .

[3]- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 393.

رابعا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية: أوجب المعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)* المؤسسات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم الأخرى. والهدف من هذه القائمة هو السماح لمستخدميها بتحليل تغير ثروتهم خلال الدورة المالية[1].

1. تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية: عرفها جون فرنسوا دي روبير *(Jean-François des Robert)* وفرنسوا ميشان *(françois Méchin)* وهيرفي بيوتو *(Hervé Puteau)* بأنها: "جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها"[2]. كما تعرف على أنها: "قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي طرأ على رصيد الملكية خلال الفترة ".

2. محتوى قائمة تغيرات حقوق الملكية: يشترط المعيار المحاسبي الدولي *(IAS1)* أن تقدم المؤسسة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:

- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة، مع عرض بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لملاك المؤسسة الأم وإلى حصة الأقلية؛
- بالنسبة لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق ذو الأثر الرجعي أو إعادة بيان ذو أثر رجعي بموجب المعيار المحاسبي الدولي*(IAS8)* "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛
- تسوية بين المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة من الربح أو الخسارة، وكل بند من الدخل الشامل الآخر.

كما يضيف المعيار بأن يتم عرض إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات مبالغ الحصص المعترف بها كتوزيعات إلى الملاك خلال الفترة ومبلغ كل سهم ذو علاقة.

خامسا: الإيضاحات الملحقة: تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لا يتجزأ منها إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

1. **أهداف الإيضاحات:**تتمثل فيما يلي[3] :

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية؛

---

[1]- Eric Ducasse et autres, **op cit**, p: 37

[2]- Jean-François des Robert et autres, **op.cit**, 2004, p111.

[3]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 55.

- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب القوائم الأساسية إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

2. **محتوى الإيضاحات الملحقة:** يجب أن تبين الإيضاحات الملحقة ما يلي:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (أي نقص يجب أن يشرح ويبرر)؛
- المعلومات الإضافية الضرورية لفهم القوائم المالية الأساسية؛
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة والمؤسسات المختلطة، وكل التعاقدات التي تمت معها؛
- المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

المبحث الثاني: إشكالية القياس المحاسبي وفق طريقة التكلفة التاريخية

تعتبر وظيفة القياس بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، ولهذا مازال يظهر الكثير من مشاكل القياس التي تحتاج إلى بحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، لكن في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية حتى تكون نتائجه على قدر مقبول من الموضوعية وتعبر عن الواقع الفعلي، لذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي؛
- القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية.

المطلب الأول: المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي

إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية أو مجموعة خصائص لموضوع القياس، فهو يقع على موضوع ويستخدم فيه أسس ومعايير وأساليب، وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي وأسسه

سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم القياس المحاسبي والأسس التي يقوم عليها.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي: هناك عدة تعاريف للقياس المحاسبي وإن اختلفت في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، نجد من بينها التعريف الذي قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة[1].كما تعرف عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي بأنها: "عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع

[1] – محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2008، ص: 130.

الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي واعد الاحتساب[1].

ثانيا: أسس القياس المحاسبي: من أهم الأسس التي يعتمد عليها القياس المحاسبي ما يلي:

1. الأساس النقدي: يتم الاعتراف وفق هذا الأساس بالأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي ترتب عليها عملية سداد أو تحصيل للنقدية أو ما يعادلها، أما الأحداث والمعاملات المستحقة فلا يتم إثباتها أو الاعتراف بها إلى أن يتم السداد أو التحصيل (مثل مكاتب المحاماة). وهناك وحدتان للقياس هما[2]:

- وحدة القياس النقدي الاسمية أو القانونية: تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدة الاسمية، وهو افتراض مقبول عموما في النموذج المحاسبي المعاصر، نموذج التكلفة التاريخية؛
- وحدة قياس القوة الشرائية العامة للنقود: وتعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

2. أساس الاستحقاق: أي الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها، ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها. وتوجد أربع خواص لقياس قيمة الأصول في القوائم المالية وهي:

- خاصية التكلفة الجارية؛
- خاصية سعر الدخول الجاري، أي أساس تكلفة الاستبدال؛
- خاصية سعر الخروج الجاري، أي صافي القيمة البيعية؛
- خاصية القيمة الحالية.

الفرع الثاني: معايير وأساليب القياس المحاسبي

سنتطرق في هذا الفرع إلى معايير القياس المحاسبي ثم أساليبه.

أولا: معايير القياس المحاسبي: هناك أربع معايير أساسية يعتمد عليها في عملية القياس المحاسبي وهي:

1. الصلاحية للغرض المستهدف: يقضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، مما يستوجب أن تكون هذه المعلومات كافية ودقيقة للاعتماد عليها.

[1] – وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ج1، 2007، ص: 100.

[2] – رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2003، ص ص: 52-53.

2. القابلية للتحقق: يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

3. القابلية للقياس الكمي: وتعني التعبير عن الأحداث الاقتصادية في المشروع أو المؤسسة بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصول المشروع، بالاعتماد على الأساس النقدي نظرا لعدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى في قياس التغيرات المحاسبية بسبب عدم تماثلها، وهذا يساعد على توصيل المعلومات المحاسبية في الوقت والشكل المناسبين، وبدلالة تتفق مع حاجة أقل المستخدمين، وامتد هذا المعيار إلى التعامل مع كل المعلومات التي يمكن قياسها كميا، وإنتاج المعلومات التي يمكن قياسها كميا بغض النظر عن إمكانية قياسها نقدا[1].

4. الالتزام بالموضوعية: يقصد بالموضوعية أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على آخرين، كما يجب أن تكون بعيدة عن الحكم الشخصي وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية ومقاييس اقتصادية، حيث أن عدم الموضوعية يؤدي إلى تعرض منافع مستخدمي القوائم المالية للخطر. ويتم التأكد من توافر شروط الموضوعية إذا تحقق ما يلي:

- الوصول إلى نفس النتائج عند قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين؛
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية[2].

ثانيا: أساليب القياس المحاسبي: تنحصر أساليب القياس المحاسبي بوجه عام في ثلاثة أنواع وهي[3]:

1. أساليب قياس أساسية (مباشرة): يتبع هذا الأسلوب طريقة تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب، والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس المباشرة، حيث يتم بموجب هذا الأسلوب تسجيل الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصل في فئة الأصول الدائمة، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

2. أساليب القياس المشتقة (غير المباشرة): ويعتمد هذا الأسلوب في استخدامه على الأسلوب المباشر، حيث تعد القياسات الأولية بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، فإذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لبندين (عنصرين) من الموجودات مثلا أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فإنه لن يتمكن من ذلك إلا

[1]- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص ص: 30- 31.

[2]- محمد الهادي ضيف الله ، **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، ع7، م1، 2014، ص: 202.

[3]- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، **دار الراية للنشر والتوزيع**، الأردن، 2009، ص: 182-183.

بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، وذلك بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس المباشر، فكلما تعذر قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، فلابد حينئذ من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

3. أساليب القياس التحكمية: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة بينما تفتقر أساليب القياس التحكمية إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. ويمكن أن تندرج معظم أساليب القياس ضمن هذا النوع في حالة غياب معايير محاسبية تكون هي الحكم في وضع هذه الأساليب وفق أسس محددة.

الفرع الثالث: مصادر تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس وأيا كان مجالها ولكن بدرجات متفاوتة، ففي العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالبا ما يكون كبيرا ومن الصعب قياسه، وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، ثم بطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى،مما أدى إلى تعدد مصادر التحيز في القياس المحاسبي، فقد ينتج إما من قواعد القياس أو الشخص القائم بعملية القياس أو الاثنين معا، وتنعكس آثاره على نتائج القياس، وفيما يلي المصادر الثلاثة لتحيز القياس المحاسبي[1]:

أولا: تحيز قواعد القياس المحاسبي: وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي، مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالإيراد وفرض ثبات وحدة النقد، ومن أوضح مظاهره هو تحيز القياس المحاسبي الذي تحتويه القوائم المالية في فترات التضخم طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل القوائم المالية لاستبعاد آثار هذا التضخم.

ثانيا: تحيز القائم بعملية القياس: وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلا عند اختلاف مجموعة من المحاسبين في تحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول الثابتة بالرغم من اعتمادهم جميعا على طريقة القسط الثابت، وذلك بسبب اختلافهم في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أي سبب التحيز يعود إلى سوء استخدام قاعدة القياس من طرف المحاسب وليس إلى قاعدة القياس.

ثالثا: التحيز المشترك: وهو تحيز يساهم فيه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة معا، وهذا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة،

[1] – وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 137.

وبالتالي تتضاعف آثار التحيز على المعلومات المحاسبية، مثل التحيز المرافق لاستخدام قيد الحيطة والحذر، الذي تختلف درجة استخدامه من محاسب لآخر يؤدي إلى اختلاف في قيم التحيز الذي يؤثر على المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أساس القياس في النظام المحاسبي التقليدي وأحد المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي، والتي يعتمد عليها كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، حيث تستند محاسبة التكلفة التاريخية في عملية التسجيل إلى قيمة النقد المستخدم في تاريخ الشراء (الاقتناء) دون النظر إلى أثر ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة النقد على قيمها، مما يؤدي إلى قياس محاسبي غير سليم لمختلف بنود القوائم المالية، خاصة وأن مفاهيم المحافظة على رأس المال مرتبطة ارتباطا وثيقا بتحديد نتيجة المؤسسة بالقيم الجارية وكيفية قياسها.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة التاريخية ومبررات استخدامها

سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم التكلفة التاريخية، وكذا مبررات استخدامها.

أولا: مفهوم التكلفة التاريخية: هناك عدة تعاريف للتكلفة التاريخية منها تعريف ***(Kieso and others)*** في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها: "سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حيازته أو حدوثه، وهي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات"[1].

كما تعرف على أنها القيمة النقدية المدفوعة (أو ما يعادلها مثلا في حالة الحصول على أصل مبادلة أو هبة) التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه. أي أن المعيار الحاسم في تعريف التكلفة هو نسبتها إلى نقطة زمنية وهي تاريخ الاقتناء وهذا ما يسمى بمعيار الزمن، ويضاف إليه معيار المكان حيث تضاف إلى التكلفة جميع النفقات اللازمة حتى يصل الأصل إلى المكان المخصص له، وهناك معيار ثالث وهو معيار الجاهزية حيث تضاف إلى التكلفة جميع النفقات اللازمة لجعل الأصل صالحا للاستخدام[2].

ومن مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات في المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ في الحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد"[3].

---

[1] – رشيد بوكساني ، نسيمة أوكيل، حمزة العرابي، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي: 17–18 جانفي 2010، ص: 06.

[2] – رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية– الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط3، 2013، ص: 410.

[3] – سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 53.

ثانيا : مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية: يستند منهج التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وعلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي ينتجها، نذكر منها ما يلي:

1. إمكانية التحقق (التثبيت) من بيانات التكلفة التاريخية، الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الاعتماد (الثقة) على البيانات المحاسبية.

2. استناد أساس التكلفة التاريخية على كثير من الفروض والمبادئ المحاسبية أهمها:

- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام وحدات نقدية اسمية في الإثبات، الأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أي تغير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم والانكماش؛
- فرض الاستمرارية يقضي بأن المؤسسة مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور، بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها، إذا لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية؛
- مبدأ تحقق الإيراد الذي يقضي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي[1]؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقارنة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الإيرادات، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية؛
- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى، وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار[2]؛
- مبدأ الحيطة والحذر حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة؛
- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي[3].

---

[1] – رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص ص: 456.

[2] – عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة و النشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990، ص: 313– 314.

[3] – سالم عبد الله حلس، يوسف محمد جربوع، **تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة**، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الإسلامية ، غزة، ص: 15.

إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يوفر لنا معلومات موضوعية (قابلة للتحقق) إلا أنها تعتبر أقل ملاءمة لأغراض تقييم أداء الإدارة أو التنبؤ بالربحية والمركز المالي واتخاذ القرارات، لأن المعلومات التي تظهر في القوائم المالية لا تعكس المضمون الاقتصادي سواء لنتيجة الأعمال أو المركز المالي خاصة في فترات الضخم.

الفرع الثاني: أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية واستثناءاته.

إن المرتبة التي احتلها مبدأ التكلفة التاريخية كانت بسبب مبررات جوهرية للاستمرار في استخدامه، ورغم ذلك فقد خرجت الممارسات المحاسبية عن الالتزام المطبق بإتباع هذا المبدأ والتشبث به بشكل كامل، نتيجة لظروف أو عوامل معينة بررت هذا الخروج.

أولا: أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية: لقد أثار مبدأ التكلفة التاريخية العديد من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم المالية الناتجة عنه، خصوصا الانتقاد بعدم ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار، ولعل أهم هذه الانتقادات ما يلي:

1. يؤدي الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية إلى قياس غير سليم للربح الدوري وذلك لسببين:

- إن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للنتائج مع المصروفات المقاسة على أساس القيم التاريخية سوف يؤدي إلى إدماج ناتج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب مقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس الأسعار الجارية؛
- إن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات المحاسبية المختلفة، وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية، أن أي الربح الدوري الخاص بدورة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في دورات سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة.

2. أساس التكلفة التاريخية يشترط حدوث عملية تبادلية حقيقية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في بنود القوائم المالية، هذا سوف يؤدي إلى استبعاد كثير من القيم في السجلات المحاسبية تتمثل في الأصول المعنوية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، العلامة التجارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة، وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تميز الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى[1].

3. ظهور تضخم في الأرباح الصورية له آثار سلبية منها [2]:

[1]- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 315.

[2]- بدوي إلياس، **مرجع سبق ذكره**، ص: 99.

- دفع ضرائب عن أرباح لم تتحقق بعد؛
- توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح صورية لم تتحقق فعلا؛
- عجز المؤسسة عن استبدال الأصول الثابتة القديمة بأخرى جديدة، وبالتالي تراجع الطاقة الإنتاجية؛
- عجز المؤسسة عن سداد قروضها على المدى الطويل، وكذا الحصول على قروض جديدة.

4. إن اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية على فرض وحدة القياس النقدي قد يؤدي إلى ظهور أخطاء وحدة القياس، بحيث فرض وحدة القياس نفسه يعاني من نقاط ضعف يمكن استعراضها على النحو التالي:

- نطاق الفرض الذي يقتصر على العمليات المالية فقط، حيث لا يتعامل إلا مع العمليات التي يمكن ترجمتها أو التعبير عنها بالنقود، في حين يتجاهل الكثير من الأحداث الأخرى ذات التأثير المهم على مجمل الأنشطة في المؤسسات التي لا يمكن قياسها بالنقد، كعلاقات العمال ببعضهم وعلاقاتهم بالإدارة؛
- الافتراض بأن وحدة القياس النقدي هي وحدة ثابتة لكنها ليست كذلك، بل هي وحدة قياس غير ثابتة بسبب ما يطرأ على قوتها الشرائية من تغيير، وهو ما يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية بين الفترات المالية، وبالتالي فقدان خاصية الثبات والتماثل وعدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

ورغم أن هذه الانتقادات الخطيرة قد وجهت منذ زمن بعيد لأساس التكلفة التاريخية، إلا أن هذا الأساس لا يزال يعتبر أحد دعائم النموذج المحاسبي المعاصر. ولقد كان موقف المحاسبين إزاء هذه الانتقادات يعتمد على وجهتين أساسيتين:

1. قبول أهداف متواضعة واستخدامات محدودة للقوائم المالية مقابل الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية.
2. التخفيف من حدة هذه الانتقادات عن طريق إدخال بعض التعديلات على الأساس بدلا من استبعاده كلية.

ثانيا: الاستثناءات لأساس التكلفة التاريخية: يعتبر النموذج المحاسبي المعاصر زاخرا بتطبيقات كثيرة تمثل خروجا عن مبدأ التكلفة التاريخية، ومن أهم الحالات التي تمثل خروجا عن مبدأ التكلفة التاريخية ما يلي:

1. المخزون السلعي: القاعدة العامة لتقويم المخزون السلعي في آخر العام هي قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أنه توجد حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة، ففي حالة وجود سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها باستخدام أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة البيعية لتقويم بضاعة آخر المدة، وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها.

2. العملاء المدينون: تظهر أرصدة المدينين بقائمة المركز المالي المبالغ المستحقة على العملاء المدينين والمنتظر أن يتم تحصيلها نقدا، ومن ثم تعد تقديرات في نهاية الفترة لمعرفة المردودات والمسموحات المتوقعة. كما أن مخصص

الديون المشكوك فيها يظهر في قائمة المركز المالي مطروحا من مبلغ المدينين باعتباره مخصص التقييم. وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم بند المدينين هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها[1].

3. أوراق القبض: في تاريخ إعداد القوائم يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية المالية، وذلك يتطلب الاعتراف دوريا بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق.

4. التثبيتات قصيرة الأجل: القاعدة هنا هي أن يكون التقويم على أساس إجمالي التكلفة أو إجمالي التكلفة السوقية أيهما أقل، على أن يكون قياس إجمالي القيمة السوقية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، ويلاحظ أن التحسن في أسعار السوق في الفترات المالية التالية يؤخذ في الحسبان، ولكن بشرط ألا تزيد القيمة المعدلة عن التكلفة الأصلية، وأن التعديل بالنقص في رصيد حساب مخصص هبوط القيمة السوقية يعتبر تغيرا في التقديرات المحاسبية للخسائر غير المحققة.

5. التثبيتات طويلة الأجل: يتم تقويمها بالتكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري في أسعار السوق فتعدل التكلفة بقيمة هذا الانخفاض، وتمثل القيمة المعدلة الأساس الجديد للتكلفة، وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل، أما إذا كان انخفاض الأسعار مؤقتا فيمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كما هو الحال في التثبيتات قصيرة الأجل، ولكن مع اختلاف بسيط هو أن التعديلات على مخصص انخفاض القيمة السوقية يعالج كجزء من حقوق الملكية ويظهر مستقلا في قائمة المركز المالي دون أن يؤثر على عناصر قائمة الدخل[2].

6.الأصول الثابتة: هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجا عن مبدأ التكلفة التاريخية، فمثلا في حالة الأصول المهتلكة دفتريا ولا زالت تعمل كطاقة إنتاجية مستقبلية، أو في حالة الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقادم أو في حالة الأصول الحيوانية (التكاثر)، في مثل هذه الحالات يلزم إعادة تقييم الأصول الثابتة للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة الدائمة في القيمة.

7. المبادلات غير النقدية: القاعدة العامة هي إثباتها بما يعادل القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادية للأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديدا، وإذا تعذر تقدير القيمة الحقيقية العادلة لكلا الأصلين فيمكن الاعتماد على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات حيازة الأصل الجديد وبدون

[1]- بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية– القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 37.

[2]- فارس جميل الصوفي ، أحمد خضر محمد عابدين، **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي: 29– 30 نوفمبر 2011، ص: 18.

الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر نتيجة عملية التبادل، والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن الشراء لأصل مماثل حاليا أو استخدام طريقة التقييم المباشر[1].

الفرع الثالث:مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال.

يهتم المستثمر بالمحافظة على رأس المال المستثمر كحد أدنى، ويسعى من ناحية ثانية إلى تحقيق أقصى الأرباح من ذلك الاستثمار بغرض استهلاكها عند توزيعها أو إعادة استثمارها. وتعد مفاهيم رأس المال والدخل مفاهيم أساسية للبحث في بدائل التقويم وتحديد الدخل الناتج عن اعتماد بديل معين، إذ أن كل بديل يؤدي إلى قوائم مالية مختلفة في أرقامها ومنفعتها لاتخاذ القرارات.

أولا: مفاهيم المحافظة على رأس المال: يعد مفهوم المحافظة على رأس المال مفهوما أساسيا يجب الاتفاق عليه والإفصاح عنه عند تحديد ربح أو دخل الفترة المحاسبية. وتزداد أهميته في الوقت الحاضر في ظروف تغيرات المستوى الخاص للأسعار (تكلفة الاستبدال)، وتغيرات المستوى العام للأسعار (تدني القوة الشرائية للنقود في ظل التضخم). وتظهر أدبيات نظرية المحاسبة أربع مفاهيم أساسية للمحافظة على رأس المال وهي:

1. مفهوم رأس المال الاسمي (النقدي): يقصد به المبلغ النقدي المستثمر في المؤسسة من قبل الملاك لتوليد الدخل. وفقا لهذا المفهوم يمثل الدخل الدوري مجموع المبالغ النقدية التي يمكن توزيعها في نهاية الدورة مع المحافظة في الوقت نفسه على المبلغ النقدي المستثمر كما كان في أول الدورة، ويسمى هذا الربح بالدخل المحاسبي.وينطلق هذا المفهوم من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي (مثلا الدينار)، أي فرض عدم التغير في مستوى للأسعار، وهو فرض بعيد جدا عن الواقع.

2. مفهوم رأس المال المالي:لا يختلف هذا المفهوم عن المفهوم الاسمي السابق سوى أنه يراعي تغيرات المستوى العام للأسعار، أي تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، لكنه يتجاهل تغيرات الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة. ففي حين أن المفهوم الاسمي لرأس المال يسترد التكاليف التاريخية مفترضا ثبات قيمة وحدة القياس النقدي عبر الزمن، فإن المفهوم المالي لرأس المال يسترد التكاليف التاريخية معدلة وفق تغيرات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي، أي أنه يتم استبعاد أثر التضخم النقدي، مما يعني المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، وما زاد عن ذلك يعتبر ربحا[2].

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 319.

[2]– رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 412-413.

3. مفهوم رأس المال الإنتاجي: هذا المفهوم يأخذ في اعتباره المحافظة على رأس المال المادي والمتمثل بكافة الأصول المستغلة في العملية الإنتاجية، سواء الممولة ذاتيا (رأس المال الحقوقي) أو الممولة من الغير (رأس المال المقترض[1]. والجدول التالي يوضح نقاط الاختلاف الجوهرية بين المفاهيم الثلاثة للمحافظة على رأس المال:

جدول رقم (01): مقارنة لمفاهيم المحافظة على رأس المال (الإسمي والمالي والإنتاجي).

المفهوم	القياس	الفئة المستهدفة	خصائص رأس المال	خصائص الدخل
الاسمي	تكلفة تاريخية	مساهم ساذج	دينار البارحة يساوي دينار اليوم: وهم النقود	أرباح مضخمة صوريا، توزيعها يعني توزيع جزء من رأس المال
المالي	محاسبة التضخم	مساهم حصيف	القوة الشرائية لنقود البارحة تساوي القوة الشرائية لدينار اليوم	أرباح حقيقية قابلة للتوزيع وفق وجهة نظر المساهمين.
الإنتاجي	تكلفة الاستبدال	إدارة المؤسسة	الطاقة الإنتاجية البارحة تساوي الطاقة الإنتاجية اليوم	أرباح حقيقية قابلة للتوزيع وفق وجهة نظر الإدارة

المصدر: رضوان حلوة حنان، **مدخل نظرية المحاسبة– الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط3، 2013، ص: 418.

ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن الاختلافات تكمن في أن كل مفهوم من مفاهيم المحافظة على رأس المال السابقة ينسجم مع طريقة من طرق القياس كما يلي:

- ينسجم المفهوم الاسمي للمحافظة على رأس المال مع القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية، وهو النموذج الأكثر قبولا وانتشارا في المعايير الدولية والأمريكية؛
- ينسجم المفهوم المالي لرأس المال مع القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وهو ما يسمى بمحاسبة التضخم، وهذه المحاسبة مقبولة في ظروف خاصة في اقتصاديات الدول التي تعاني من تضخم جامح بمعدلات مرتفعة؛
- ينسجم المفهوم الإنتاجي لرأس المال مع القياس المحاسبي وفق نموذج تكلفة الاستبدال، أي القيمة الجارية للعناصر المستنفذة في العملية الإنتاجية. فتكلفة الاستبدال تراعي التغيرات السعرية لسلع وتجهيزات المؤسسة[2].

4. مفهوم القيمة البيعية لرأس المال: طبقا لهذا المفهوم يجب المحافظة على صافي قيمة الأصول (أي حق الملكية) اعتمادا على صافي قيمتها القابلة للتحقق، وهي مقدار النقد الممكن الحصول عليه في تاريخ إعداد القوائم المالية إذا بيع الأصل بقيمته السوقية مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع[3].

[1]- مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2006، ص: 68.

[2]– رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 418.

[3]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحايي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

من خلال المفاهيم السابقة للمحافظة على رأس المال نجد أن المفاهيم الثلاثة الأولى تستند إلى فرض استمرارية المؤسسة، واعتمدت بناءا على ذلك على طريقة التكلفة التاريخية (الأصلية أو المعدلة) أو على طريقة تكلفة الاستبدال. أما المفهوم الرابع فقد تنازل عن فرض استمراريتها واعتمد على طريقة صافي القيمة البيعية.

ثانيا: مفاهيم الدخل: هناك قبول عام لتعريف الدخل على أنه: "الفضلة الباقية المتاحة للتوزيع في آخر الفترة شريطة المحافظة على رأس المال بشكل كامل كما كان في أول الفترة، أي يصان رأس المال ويبقى دون مساس بعد التوزيع". إلا أن هناك اختلاف من وجهة نظر المحاسبين عن الاقتصاديين حول تحديد مفهوم الدخل.

1. المفهوم المحاسبي للدخل: يقصد بالدخل المحاسبي الفائض المتأتي من أنشطة المؤسسة خلال دورة نقدية المرتبطة بدورة الإستغلال، فالدخل المحاسبي حسب التعريف السابق يمثل الفارق بين الإيرادات المتحققة عن العمليات المالية والتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات لنفس الدورة المحاسبية[1]. ويتصف هذا المفهوم بخمس سمات أساسية وهي:

- يعتمد الدخل المحاسبي على العمليات الفعلية للمؤسسة؛
- يعتمد الدخل المحاسبي على فرض الدورية، وأن قائمة الدخل تمثل الإنجاز المالي للمؤسسة خلال دورة معينة؛
- يعتمد الدخل المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد، ويتطلب تعريف وقياس والاعتراف بالإيرادات؛
- يتطلب الدخل المحاسبي قياس المصروفات بناءا على التكلفة التاريخية.

ولكن الربح المستخرج وفق المفهوم المحاسبي للدخل قد يكون غير حقيقي (مضخم) لأن الأرقام الواردة في الحسابات الختامية تمثل خليطا غير متجانس من القيم، خاصة في فترات التضخم حيث تكون الإيرادات والمصروفات مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة.

2. المفهوم الاقتصادي للدخل: يعتبر *(Adem smith)* أول اقتصادي يعرف الدخل على أنه: "المبلغ الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة دون المساس برأس المال". وبعد ذلك أعطى *(Fisher)* و*(Lindahl)* و*(Hicks)* نظرة جديدة حول طبيعة المفهوم الاقتصادي للدخل[2]. حيث عرفه *(Hicks)* بأنه: "المبلغ الذي يمكن إنفاقه خلال فترة زمنية معينة، بحيث يبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد الإنفاق كما كان عليه في بداية الفترة قبل الإنفاق"[3].

---

[1]- مصطفى عقاري، **مفهوم الدخل واستخداماته**، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، ع3، 2005، ص: 31.

[2]- عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، ط1، 2009، ص: 552.

[3]- علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية– إطار فكري تحليلي وتطبيقي**، مكتبة الآفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، ط1، 2011، ص: 206.

ولقد تبنى مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* المفهوم الاقتصادي للدخل في بيانه رقم (2): "الدخل الشامل هو التغير الحاصل في حقوق الملكية (صافي الأصول) للمؤسسة خلال الدورة، الناتج عن العمليات والظروف التي ليس مصدرها الملاك أصحاب رأس المال"[1]. أما لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* عرفت الدخل في إطارها المفاهيمي بأنه: "الزيادة في حقوق الملكية بعد استبعاد أي مساهمات ومسحوبات لملاك المؤسسة".

وبمقارنة المفهومين السابقين للدخل نجد أن المفهوم الاقتصادي للدخل مبني على أساس قائمة المركز المالي، حيث عرف الدخل على أنه الزيادة في صافي الأصول خلال فترة مالية مع استبعاد مساهمات ومسحوبات المساهمين في رأس المال، والمفهوم المحاسبي للدخل مبني على أساس قائمة الدخل حيث عرف على أنه نتيجة أنشطة المؤسسة خلال فترة مالية.

المبحث الثالث:معالجة أثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية

تعتمد محاسبة التضخم في تعديل قيم القوائم المالية على طرق القياس المحاسبي، حيث أن نموذج التكلفة التاريخية يتجاهل الاعتراف والإفصاح عن التغيرات في مستويات الأسعار مما يؤثر بشكل مباشر على عناصر القوائم المالية، وهذا ما دفع بمختلف الجمعيات والاتحادات المهنية بالبحث عن تطوير هذا النموذج. ونظرا لتباين واختلاف وجهات نظر المحاسبين ونتيجة لتعدد مستخدمي القوائم المالية وتنوع احتياجاتهم فقد أدى ذلك إلى تعدد طرق القياس المحاسبي. لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- أثر التضخم على القوائم المالية ومصداقية المعلومات المحاسبية؛
- دور الدراسات النظرية والجهات المهنية من حل مشكلة الضخم في المحاسبة؛
- طرق تعديل القوائم المالية؛
- تقييم بدائل القياس المحاسبي

المطلب الأول: أثر التضخم على القوائم المالية ومصداقية المعلومات المحاسبية

باعتبار أن المصداقية تعني الصدق في إظهار الحقائق، فإن للتضخم أثر سلبي على مصداقية المعلومات المحاسبية، ويظهر ذلك من خلال آثاره على عناصر وموثوقية القوائم المالية.

[1]- علي عبد الله شاهين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 149.

الفرع الأول:أثر التضخم على القوائم المالية

ينجر عن التضخم آثار عديدة على مستوى القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل)، فتتأثر قيمها المحاسبية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية بهذه الظاهرة، مما يجعلها بعيدة عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لها. وتتمثل أهم هذه الآثار السلبية فيما يلي:

أولا: أثر التضخم على قائمة المركز المالي: يؤدي الاستمرار في إتباع المحاسبة التاريخية خلال فترة التضخم إلى تضليل قائمة المركز المالي، وينعكس هذا التضليل على معظم حساباتها سواء النقدية وغير النقدية، ويمكن عرض أهم هذه المشاكل كما يلي:

1.الأصول الثابتة: يمكن تحديد أهم آثار التضخم على الأصول الثابتة كما يلي:

- الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي والمقتناة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية (دفترية) تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية، بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها وبسبب التقدم التكنولوجي وارتفاع في الأسعار، وبالتالي ينشأ فارق كبير بين قيمتها الدفترية وقيمتها الحالية، بحيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الأولى في قائمة المركز المالي، بالإضافة إلى ذلك فإن القيم الإجمالية لتلك الأصول تحتوي على عناصر تم اقتنائها في فترات مختلفة مما يؤدي إلى الجمع بين أصول مختلفة من حيث الوحدات النقدية المقيمة بها؛
- عدم كفاية أقساط الإهتلاك لاستبدال الأصول الثابتة بأصول جديدة لها نفس القوة الإنتاجية للأصول القديمة، لأن الأقساط السنوية حسبت على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للأصول الثابتة، فالإهتلاك من الناحية المالية يعد تخصيصا من أجل استرجاع المبلغ المنفق في شراء الأصل وذلك طيلة مدة حياته[1]؛
- تحقيق أرباح صورية لأن قسط الاهتلاك يكون أقل مما يجب، وبالتالي فإن جزء من الأرباح يكون مضخم بمقدار الفرق بين قسط الاهتلاك بناء على التكلفة التاريخية وقسط الاهتلاك بناء على التكلفة المعدلة؛
- وجود أرباح رأسمالية، فإذا باعت المؤسسة أحد أصولها الثابتة بسعر يزيد عن قيمته الدفترية تكون قد حققت أرباح رأسمالية تعود إلى انخفاض القوة الشرائية وليس نتيجة تغير سعر السلعة[2].

2. المخزون السلعي: يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل المؤسسة، والتجدد والحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفارق بين تكلفته التاريخية وقيمته الحالية في ظل الارتفاع البطيء للأسعار، وتبتعد عنها إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار، وعليه من غير الممكن الاعتماد على التكلفة التاريخية لتقييم المخزون، ولذلك

[1]- محمد كويسي، **آثار التضخم على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص: 53.

[2]- مدحت فوزي عليان وادي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 129.

عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى انخفاض كميته المادية، ومن ثم يشكل خطر حدوث خسارة مادية مهمة.

3. البنود النقدية المدينة والدائنة:

- يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات سوف تنخفض، حيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من الوحدات النقدية بسبب انخفاض قوتها الشرائية ؛
- يترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية، لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشوء هذه الالتزامات، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار.

4. رأس المال: قد تعتبر بعض المؤسسات أرباحها في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ربحا قابلا للتوزيع، وبالتالي تقوم بتوزيعه بعد دفع الضرائب عليه، وهي بذلك تقوم بتوزيع جزء من رأس المال بطريقة قد تؤدي إلى تآكله، لأنه في ظل وجود أرباح مضخمة فأي توزيعات له ستتسبب في تآكل رأس المال نتيجة لارتفاع قيمة تلك التوزيعات[1].

ثانيا: أثر التضخم على قائمة الدخل: يؤدي تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود إلى تأثيرات على قائمة الدخل وهذا كما يلي:

1. أرباح المؤسسة التي تظهر بالقوائم المالية أرباح صورية: ففي ظل مبدأ التكلفة التاريخية تظهر الإيرادات في القوائم المالية معبرا عنها بوحدة النقد الحالية السائدة خلال العام، بينما تقابلها بعض المصروفات كالاهتلاك وتكلفة المبيعات التي تظهر معبرا عنها بوحدات نقدية غير متماثلة، هي خليط من الوحدات النقدية لفترات سابقة والسائدة خلال العام.

2. سداد ضرائب على أرباح صورية: لأن إخضاع الأرباح المحققة وفقا لأساس التكلفة التاريخية للضرائب يعني جزئيا تحمل رأس المال هذه الضريبة وتقتطع منه علاوة، وهو أمر يتسم بالخطورة لأنه يعني تعريض رأس المال للنقص وتعريض المؤسسة للخطر.

3. تحديد سعر البيع في ضوء تكاليف تاريخية: استعمال التكلفة التاريخية غير المعدلة تتضمن إساءة في ملائمة التكلفة المخصصة للإنتاج التي تعكس مستويات أسعار ماضية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية، مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها المؤسسة في المنتج.

[1] – حسين كركاشة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 70.

الفرع الثاني: أثر التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية

سنتطرق فيما يلي إلى واقع المعلومات المالية والمحاسبية في ظل تجاهل انخفاض القوة الشرائية للوحدة النقدية.

أولا: عدم قابلية المعلومات المالية للمقارنة وعدم التجانس: تتأثر القوة الشرائية للوحدة النقدية تبعا للتغير في مستوى الأسعار، وبالتالي فإن القيم التي تظهر بها التكاليف مثلا في قائمة الدخل لا يمكن تجميعها رياضيا بطريقة ذات دلالة للوصول إلى إجمالي التكاليف الحقيقية، ومن ناحية أخرى لا يمكن إجراء المقارنات بين القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في إثبات الإيرادات وتكاليف الحصول عليها[1].

ثانيا: نقص ملاءمة المعلومات المالية: تعبر خاصية الملاءمة عن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية بالأحداث المستقبلية، مثل التغير في سعر السهم وتوزيعات الأرباح، وبالتالي فإن التضخم يؤثر سلبا على إمكانية التنبؤ بأسعار الأسهم ويؤدي إلى فقدان الربح المحاسبي لصفة الاستقرار ويضعف ارتباطه بالتغيرات في أسعار الأسهم، فيؤدي ذلك إلى وجود معلومات لا تناسب في اتخاذ القرارات المتخذة من قبل إدارة المؤسسة.

ثالثا: نقص الموثوقية في المعلومات المالية: إن خاصية الموثوقية تتمثل أساسا في الصدق في العرض وإظهار الحقائق الاقتصادية لعناصر القوائم المالية، وعليه فإن معلومات التكلفة التاريخية المقدمة هي معلومات قابلة للتحقق لأنها مؤيدة بمستندات ثبوتية، ولكنها غير صادقة في التعبير عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، لذلك فهي غير موثوق بها، ولا يمكن الاعتماد عليها بسبب التناقض الموجود بين تحقيق شرط قابلية التحقق وتجاهل شرط الصدق في التعبير. وبصفة عامة فإن إتباع مبدأ التكلفة التاريخية في وجود ظاهرة التضخم ينتج عنه قوائم مالية غير قابلة للتفسير[2].

المطلب الثاني: دور الدراسات النظرية والجهات المهنية من حل مشكلة الضخم في المحاسبة

إذا رجعنا إلى مفاهيم الدين الإسلامي الحنيف وتمعنا بمفهوم الزكاة، لوجدنا بأن الإسلام نظر إلى مشكلة التضخم النقدي منذ أكثر من 1400 سنة وقدم حلا لها، حيث أن الزكاة لا تفرض على التكلفة التاريخية لموجودات (ثروة) المسلم، بل تفرض على القيم الجارية لهذه الموجودات، واتضح للمسلمين بأن التكلفة التاريخية للموجودات لا تعتبر مقبولة لتحديد ثروة الفرد لكونها لا تعبر على واقع الحال[3]. ومع ازدياد الموجة التضخمية في

[1] – مدحت فوزي عليان وادي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 122.

[2] - حسين كركاشة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 72.

[3] – فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية**، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص:86.

الاقتصاد العالمي اضطر الباحثون والجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية للمناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات ارتفاع الأسعار.

الفرع الأول: الدراسات النظرية

قام الباحثون بالعديد من المحاولات لعلاج مشكلة التضخم في القوائم المالية، ففي عام 1911 دعا فيشر إلى ضرورة استخدام مؤشرات لتعديل الحسابات وفق تحركات الأسعار؛ ثم تبعه *(Middleitch)* في عام 1918 عندما طلب ضرورة تعديل الحسابات بالأرقام القياسية العامة واقترح قيد محاسبي لهذا الغرض، الطرف الدائن فيه يمثل المصاريف المرحلة إلى قائمة الدخل، والطرف الدائن إما أن يكون حساب احتياطي أو حساب صافي الثروة الذي يرحل إلى المركز المالي[1]. أما *(John Bauer)* في سنة 1919 فقد كان اهتمامه بمؤسسات المنافع العامة، وأثار التساؤل عما إذا كان المقصود بالمحاسبة في هذه المؤسسات هو المحافظة على عدد الوحدات النقدية المستثمرة أو المحافظة على طاقة إنتاجية معينة؛ أما *(Paton)* في سنة 1920 فقد أيد أيضا تعديل القوائم المالية ولكن بصورة أخرى عندما ذكر ما يلي: "ربما يكون من المعقول أن نقترح أن المحاسبة يمكن أن تعد قوائم مساعدة في نهاية كل مدة محاسبية تظهر أثر التغير في مستوى الأسعار"[2].

ولكن مع ذلك فإن دراسة المشكلة دراسة جادة كانت على يد *(Sweeny)* الذي اهتم بوضع أسس لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، فنشر سلسلة من المقالات منذ 1920، وأصدر كتابه المشهور *Acconting Stablised* "استقرار المحاسبة" في عام 1936. وتعتمد طريقة *(Sweeny)* على تعديل الأرقام التاريخية بواسطة المؤشر العام للأسعار، وعليه فإن الباحث درس ظاهرة التغير في الأسعار من ثلاث مستويات وهي:

- التغير في المستوى العام للأسعار؛
- التغير في المستوى الخاص للأسعار؛
- التغير في المستوى النسبي للأسعار.

وفي عام 1961 قدم *(Moonitz)* دراسة بحثية إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي باسم "الفروض الأساسية للمحاسبة"، حيث تضمن أحد هذه الفروض بأنه: "يجب إعداد التقارير المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة". وفي عام 1965 قدم *(Chambers)* نموذجا مطورا لتعديل التقارير المالية بأثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد يقوم على أساس فكرة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية[3].

[1] – مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002،

[2] – فريد زعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 86.

[3] – محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سبق ذكره**، ص:19.

واعتبر *(Revsine et Wegandt)* عام 1974 أن التكلفة التاريخية والمعدلة بالمستوى العام للأسعار تقوم بتقريب قياس التكلفة الجارية، وهذه الفكرة تكون صحيحة فقط إذا توافقت حركة الأسعار العامة مع التغير في الأسعار الخاصة للموارد المستخدمة بواسطة المؤسسة، ولذلك من المفيد أن تعدل القوائم المالية سواء المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية بالتغير في المستوى العام للأسعار، لأن كل منهما يقيس أشياء مختلفة[1].

الفرع الثاني: الجهات المهنية

لقد بدأ الاهتمام بالبحوث التطبيقية والعملية لمحاسبة التضخم منذ الوقت الذي عرف فيه التضخم ارتفاعا مستمرا في معدلاته، وترسخ للحكومات ودول العالم بأن التضخم لم يعد بالظاهرة العرضية أو الاستثنائية، لذلك سعت إلى الاستجابة والاستفادة من الدراسات النظرية خصوصا الدول التي عانت اقتصادياتها من أثر التضخم، وفيما يلي بعض النماذج:

أولا:الولايات المتحدة الأمريكية: حققت أمريكا أشواطا كبيرة لإيجاد حلول لمشكلة التقلبات في الأسعار وتأثير ذلك على القوائم المالية، ففي سنة 1963 أوصت لجنة المبادئ المحاسبية بضرورة إتباع مبدأ التكلفة الجارية إذا كان الفرق جوهريا بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية، بشرط أن يكون مقياس التكلفة الجارية يتميز بقدر كافي من الموضوعية، وأكدت الدراسة كذلك على ضرورة إظهار البنود طويلة الأجل بتكلفتها الجارية بجانب القيمة التاريخية للبنود نفسها وتمييزها ما بين قوسين، بالنسبة للمخزون فإنه يظهر بالتكلفة الاستبدالية. وفي أواخر سنة 1974 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* قائمة بعنوان "التقارير المالية وفقا للقوة الشرائية العامة" واقترحت هذه القائمة البدء بتطبيق التكلفة المعدلة طبقا للتغير في المستوى العام للأسعار عند إعداد القوائم المالية والتي تعد ابتداء من أول جانفي 1976[2].

كما أصدرت لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة النشرة رقم 190 المؤرخة في 1975/03/23 طالبت فيها المؤسسات الكبرى بنشر إفصاحات إضافية على أساس تكلفة الاستبدال. وفي عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* بيانه رقم (33) بعنوان "إعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار" الذي يطالب المؤسسات الأمريكية التي تزيد موجوداتها على بليون دينار بعد طرح الإهتلاك، أو أن مخزونها وممتلكاتها وتجهيزاتها قبل مخصص الإهتلاك تبلغ أكثر من 125 مليون دولار في بداية السنة المالية التي تبدأ

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص: 171.

[2]- الحاج حلقوم، **دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010، ص: 130.

من 1979/12/25 أن تعد معلومات إضافية تدعم القوائم المالية التقليدية، وكانت مزيجا بين الأرقام القياسية والقيمة الجارية[1].

ثانيا: المملكة المتحدة: إن أول محاولة في بريطانيا تتعلق بمعالجة آثار التضخم كانت مع بداية السبعينات بإصدار المعيار *(SSAP7)*، والذي بدأ العمل به انطلاقا من 1974/07/30، وأوصى بأن تكون الحسابات مقيمة بالوحدة النقدية الثابتة وتكون ملحقة بحسابات النقدية الجارية. وإذا قدمت المؤسسة حساباتها مجمعة، فإن هذه الأخيرة تكون مرفقة بقوائم إضافية تقدم بوحدات آخر الفترة.

وفي عام 1980 تم إصدار المعيار *(SSAP16)* الذي يطبق خاصة على المؤسسات الكبيرة، والتي يتوجب عليها تقديم حساباتها بالقيمة الجارية وفقا لإحدى الأشكال التالية[2]:

- إعداد القوائم المالية الأصلية للتكلفة التاريخية على أن تقدم بيانات التكلفة الجارية في شكل قوائم تكميلية، وفي هذه الحالة فإن إعداد جدول التمويل يكون غير ضروري؛
- عمل القوائم الأصلية طبقا للتكلفة الجارية مع عمل القوائم التكميلية طبقا للتكلفة التاريخية؛
- عمل القوائم المالية طبقا للتكلفة الجارية فقط، على أن ترفقها معلومات كافية مبنية للتكلفة.

ثالثا: فرنسا: لقد عرفت فرنسا أيضا بحوثا عديدة لمواكبة مشكلة التضخم في المحاسبة، من أهمها تقرير *Delmas Marsalet* لسنة 1976 الذي يوصي المؤسسات بالإفصاح عن تغيرات الأسعار في قوائم مالية إضافية معدلة بالأرقام القياسية للأسعار، وكانت هذه الطريقة المقترحة جزئية وذات دور إعلامي لإثارة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الأكثر تأثرا بتغيرات مستويات الأسعار.

وكان ضبط مشكلة أثر ارتفاع الأسعار على القوائم المالية في هذا البلد بصدور قانون المالية لسنة 1978/1977 الذي نظم عملية إعادة تقييم إجبارية للتثبيتات القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك، وذلك باعتماد "قيمة المنفعة *Valeur d'utilité*" بدلا من التكلفة التاريخية، بحيث تتحدد قيمة التثبيتات على أساس التقدير، والتي تكون مقبولة من طرف مسير المؤسسة الذي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر، وحسب نص القانون هناك إشارة لإمكانية استعمال التكلفة الاستبدالية[3].

[1]– حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص ص: 404–405.

[2]– الحاج حلقوم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 134.

[3]– محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي: 24–25 نوفمبر 2014، ص: 09.

رابعا: الجزائر: يعتبر صدور الأمر رقم 71-86 المؤرخ في 31 ديسمبر 1971 أول نص قانوني يتطرق لمحاسبة التضخم في الجزائر، حيث فسح المجال للمؤسسات الوطنية العمومية بالقيام بإعادة تقويم لوسائل إنتاجها بقيم تجديدها واستبدالها، من جهة أخرى الإهتلاكات المقابلة لهذه الوسائل[1].

لقد شهدت فترة التسعينيات عدة نصوص تشريعية منظمة لعمليات إعادة تقييم موجودات المؤسسات الوطنية، بداية مع المرسوم التنفيذي رقم 90- 103 المؤرخ في 27 مارس 1990، الذي يلزم بإعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك والواردة في قائمة المركز المالي للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري باستخدام معاملات الضبط[2]، ويسجل فائض إعادة التقييم في احتياطي خاص خارج الاستغلال. بعدها صدر المرسوم التنفيذي رقم 93- 250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993، والمرسوم التنفيذي رقم 96- 336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، إلا أنها كانت محدودة لعدم ملاءمة المعاملات مع نسب التضخم الفعلية، لذا صدر المرسوم التنفيذي رقم 07- 210 المؤرخ في 04 جويلية 2007، المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك، والواردة في قائمة المركز المالي للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري[3]، وتستعمل القيمة السوقية أو الاستبدالية عند إجراء عملية تقييم الأصول، وهذا من خلال تقرير مفصل يعده خبير تعينه المؤسسة.

بالنظر إلى الدراسات النظرية وموقف الجهات المهنية من مشكلة التضخم نجد أنه في مجملها استعملت بدائل قياس أخرى تنوعت مابين التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والقيمة الجارية (التكلفة الاستبدالية، القيمة السوقية، قيمة المنفعة)، وذلك لمعالجة القصور الذي عانت منه القوائم المالية المعدة وفق نموذج التكلفة التاريخية وتحسين محتواها الاعلامي في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأداة لقياس ربحية المؤسسة ومركزها المالي.

الفرع الثالث: موقف لجنة معايير المحاسبة الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* معايير تتعلق بالتغيرات في الأسعار، بداية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي *(IAS6)* بعنوان "التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار" في جوان 1977 ، ثم ألغي واستبدل في نوفمبر 1981 بالمعيار المحاسبي الدولي *(IAS15)* بعنوان "المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار" وأصبح ساري المفعول اعتبارا من أول جانفي 1983، والذي ألحق بالمعيار *(IAS29)* تحت عنوان "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" الذي أصبح ساري المفعول من أول جانفي 1990.

[1]- الحاج حلقوم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 143.

[2]- **الجريدة الرسمية** الصادرة في: 14 أفريل 1990، ع14، ص: 474.

[3]- **الجريدة الرسمية** الصادرة في 14 جويلية 2007، ع 44، ص: 10.

أولا: المعيار المحاسبي الدولي *(IAS15)* المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار: وفق نص هذا المعيار يتضح أنه سمح للمؤسسات في ظل ظروف تغير الأسعار باستخدام القيم الجارية للأصول بدلا من التكلفة التاريخية، وبالتالي فهو لم يحدد المدخل المحاسبي الواجب إتباعه، وترك للمؤسسات الحرية في تطبيق أحد المدخلين بشرط الإفصاح عن المدخل المستخدم، واستبعد طريقة تكوين احتياطي تضخم في معالجة أثر التضخم على القوائم المالية[1]. ويوصي هذا المعيار المؤسسات أن تفصح في ملحقات القوائم المالية عن المعلومات التالية :

- التعديلات أو المبلغ المعدل لكل من استهلاك الأصول الثابتة وتكلفة المبيعات؛
- التعديلات المتعلقة بالعناصر النقدية؛
- تأثير الاقتراض أو حقوق الملكية عند أخذ تعديلات العناصر النقدية في الحسبان لدى تحديد الدخل؛
- الأثر الإجمالي لتعديلات استهلاك الأصول الثابتة وتكلفة المبيعات وأية بنود أخرى على النتائج؛
- الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول الثابتة والمخزون السلعي في حالة تطبيق أسلوب التكلفة الجارية؛
- الإفصاح عن أي تعديلات تتعلق بالمخصصات الضريبية أو الأرصدة الضريبية[2].

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي *(IAS29)* التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع: حيث أكد هذا المعيار على وجوب التعبير عن القوائم المالية للمؤسسات التي تعد قوائمها المالية بالعملة النقدية لاقتصاد يشكو من التضخم المرتفع، سواء كانت تلك القوائم أعدت باستخدام التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية يجب أن يعبر عنها وفقا للقوة الشرائية الثابتة في تاريخ إعداد القوائم المالية[3]، وبموجب هذا المعيار يجب الإفصاح عما يلي[4]:

- القوائم المالية والأرقام المقارنة المعدلة بتغيرات الأسعار؛
- بيان ما إذا كانت القوائم المالية الأساسية قد أعدت طبقا لمدخل التكلفة التاريخية وإما التكلفة الجارية؛
- نوعية ومستوى الرقم القياسي في تاريخ قائمة المركز المالي، وتغيراته خلال الفترة الحالية والفترة السابقة؛
- بيان الأساس المتبع لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، وتقديم المعلومات الضرورية اللازمة لفهم ذلك الأساس والأرقام الناتجة عن تطبيقه.

كما جاء في المعيار (29) ملاحظات على تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية وهي:

---

[1] – إلياس بدوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 137

[2] – علي عبد الله شاهين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 225.

[3] – سعود جايد مشكور العامري، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2015، ص: 75.

[4] – طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية– الإفصاحات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج2، 2006، ص: 330.

- في قائمة المركز المالي لا يتم تعديل البنود الظاهرة بكلفتها الجارية في تاريخ إعدادها وتعدل البنود الأخرى؛
- في قائمة الدخل يتم تعديل كافة عناصرها حتى تلك المقاسة بكلفتها الجارية، وذلك لأنها تكون مقاسة بكلفتها الجارية في تاريخ حدوث العملية.

المطلب الثالث: طرق تعديل القوائم المالية

لقد أوجد الأكاديميون والباحثون في مجال المحاسبة عدة أساليب تمكن من تعديل القوائم المالية من آثار التضخم من أجل عرض مختلف بنودها بصورة صادقة قريبة من الواقع، ومن أهم تلك الطرق ما يلي: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، طريقة القيم الجارية، طريقة التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة.

الفرع الأول: طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية

سنتطرق في هذا الفرع إلى طبيعة التغيرات السعرية وكذا محاولة التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية.

أولا: طبيعة التغيرات السعرية: تعد ظاهرة التغيرات في الأسعار من أهم المشاكل المعاصرة تستأثر باهتمامات البحث الاقتصادي والمحاسبي على حد سواء، فنجد أن *(Sweeny)* قد درس هذه الظاهرة من خلال ثلاث مستويات وهي:

1.التغير في المستوى العام للأسعار: يقصد به التغير الذي يطرأ على أسعار كل أو مجموعة من السلع والخدمات المتعامل بها في السوق. وقياس التغير في المستوى العام للأسعار يكون باستخدام الأرقام القياسية العامة التي تعكس أسعار السلع والخدمات المتبادلة أو المتعامل بها في السوق بين تاريخين مختلفين، مثل: الرقم القياسي لأسعار المستهلك والرقم القياسي لأسعار الجملة والرقم القياسي للمخصص الضمني لإجمالي الناتج القومي[1].

2. التغير في المستوى الخاص للأسعار: يقصد به التغير في سعر سلعة أو خدمة معينة في سوق معينة بذاتها ووفق شروط متعارف عليها تبعا لأسباب عديدة، كالتغير في أذواق المستهلكين، المضاربة، تحسينات تكنولوجية. ويتم قياس التغير في المستوى الخاص للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة، كالتي تضعها الجهات الحكومية لمجموعة متجانسة من السلع مثل: الحديد، العقارات، الأدوات المنزلية... إلخ[2].

3. التغيرات في المستوى النسبي للأسعار: ويمثل الفرق بين التغير في المستوى العام والتغير في المستوى الخاص للأسعار لبعض السلع والخدمات، وإن هذا التغير هو تغير حقيقي وليس تغير وهمي ناتج عن ظاهرة التضخم. والجدول التالي يحدد الفروقات الأساسية بين التغير في المستوى العام والمستوى الخاص للأسعار.

[1] – محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

[2] – رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

جدول رقم (02): الفرق بين التغير في المستوى العام والمستوى الخاص للأسعار

	التغير في المستوى العام للأسعار	التغير في المستوى الخاص للأسعار
طبيعة التغير	تغير في القوة الشرائية للنقود معبرا عنها بالعلاقة بين النقود ومجموعة مختارة (معبرة) من السلع والخدمات.	تغير في سعر سلعة معينة نتيجة تغير أذواق المستهلكين أو التحسينات الفنية في السلع.
التأثير الجوهري	تؤثر جوهريا على الأصول والالتزامات النقدية مثل النقدية والمدينين والدائنين.	تؤثر جوهريا على الأصول غير النقدية، ومن أهمها المخزون السلعي والآلات والمعدات.
الأثر على القوائم المالية	ينتج عنها مكاسب (خسائر) في القوة الشرائية وفقا لمركز صافي الأصول النقدية. – أصول نقدية: خسائر قوة شرائية. – التزامات نقدية: مكاسب قوة شرائية.	ينتج عنها أرباح (خسائر) حيازة للأصول. – أرباح (خسائر) حيازة محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول تم بيعها خلال الفترة. – أرباح (خسائر) حيازة غير محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول غير المباعة.
وسيلة التعبير	الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار (عادة ما يعبر عنه في صورة نسبة مئوية للأسعار في تاريخ معين نسبة الى سنة الأساس)	– الرقم القياسي الخاص بسعر سلعة معينة. – التكلفة الاستبدالية. – صافي القيمة البيعية. – القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية .

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص: 155.

من خلال هذا الجدول نجد أن التغيرات السعرية العامة تؤثر أساسا على المركز النقدي للمؤسسة، وينتج منه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية والتي تنتج عن احتفاظ المؤسسة بأصول أو التزامات نقدية ثابتة خلال فترة تغير القوة الشرائية لوحدة القياس، أما التغيرات السعرية الخاصة فترتبط بعناصر الأصول غير النقدية، وينتج عنها مكاسب أو خسائر الحيازة الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول غير نقدية خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة.

ثانيا: التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية: من الضروري عند تعديل القوائم المالية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية، وذلك لاختلاف معالجة كل منهما.

1.البنود النقدية: هي تلك الأصول والخصوم ثابتة المبالغ التي تكون لها قيمة اسمية، ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية، مثل: النقدية في الصندوق أو في المصرف، الزبائن والمدينين[1]. والجدول التالي يوضح البنود التي يمكن تصنيفها كبنود نقدية :

[1] – حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص:377.

جدول رقم (03): تصنيف الأصول والخصوم النقدية

الأصول النقدية	الخصوم النقدية
– النقدية والودائع تحت الطلب والودائع لأجل – نقدية/ عملات أجنبية، مطالبات/عملات أجنبية – أوراق مالية للمضاربة/ سندات – ذمم مدينة وأوراق القبض –مخصص لديون مشكوك فيها وأوراق القبض – مخزون سلعي مباع سلفا بأسعار محددة – قروض ممنوحة للعاملين – مدينون وأوراق القبض طويلة الأجل – تأمينات قابلة للاسترداد	– ذمم دائنة وأوراق الدفع – مصروفات واجبة الدفع "مستحقة" – توزيعات أرباح واجبة الدفع – إلتزامات/ عملات أجنبية – تأمينات للغير واجبة الرد – سلف مقدمة من العملاء – دائنون وأوراق دفع طويلة الأجل – علاوة أو خصم إصدار السندات – فوائد السندات وأوراق الدفع – أسهم ممتازة / مبلغ مساو لسعر السداد – أسهم عادية /حقوق المساهمين

المصدر: رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2003، ص ص: 83-84.

2. البنود غير النقدية: هي تلك البنود التي تكون لها قيم سوقية تتغير بسبب التغير في مستويات الأسعار، لذلك يجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار. والجدول التالي يوضح البنود التي يمكن تصنيفها كبنود غير نقدية :

جدول رقم (04): تصنيف الأصول والخصوم غير النقدية

الأصول غير النقدية	الخصوم غير النقدية
– أوراق مالية للمضاربة/ أسهم – المخزون السلعي غير المتعلق بعقد بيع مسبق – مصروفات مدفوعة مسبقا (تأمين، إيجار...) – أصول ثابتة ملموسة (ممتلكات، تجهيزات...)	– مجمع اهتلاك الأصول الثابتة الملموسة – براءات الاختراع، علامات تجارية – شهرة المحل – أصول غير ملموسة أخرى وأعباء مؤجلة – أسهم ممتازة/ مبلغ أقل من سعر السداد

المصدر: رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2003 ص ص: 83-84.

وقد أوضح *(Chambers)* أن التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية يقتصر فقط على بنود قائمة المركز المالي، وأن البنود النقدية لا تحتاج إلى تعديل قيمتها، وذلك لثبات كمية وحدات النقد المستخدمة في التعبير عنها، إلا أنه يفترض احتساب ما يعرف بـ " مكاسب وخسائر القوة الشرائية" التي تترتب على الاحتفاظ بها خلال فترات التغير في المستوى العام للأسعار، إذ أن الاحتفاظ ببعض الأصول النقدية يعرض المؤسسة في أوقات التضخم إلى خسائر القوة الشرائية بنسبة الزيادة الحاصلة في المستوى العام للأسعار. أما الاحتفاظ ببعض بنود الخصوم النقدية في أوقات التضخم سيتيح لها فرصة تحقيق مكاسب في القوة الشرائية. أما البنود غير النقدية يجب إعادة تعديلها دون أن يترتب على ذلك أي مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، لذا فإن عملية التعديل لا

تعدو مجرد إعادة ترجمة أرقام تلك البنود باستخدام وحدة قياس موحدة لكافة العناصر بغض النظر عن تاريخ نشوء البند[1].

الفرع الثاني: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

تعد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة من أقدم النماذج المقدمة إلى الفكر المحاسبي، والتي تهدف إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية من خلال تعديل الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة[2]. وعليه فإن وحدة القياس يجب أن تكون موحدة مع الاحتفاظ بنفس أساس القياس المستخدم في القوائم المالية مثل التكلفة التاريخية، حيث يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، ويكون مقدار الربح للمؤسسة هو المبلغ الذي يمكن توزيعه على المساهمين أو الملاك بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، ووفقا لمدخل القوة الشرائية العامة فالعناصر غير النقدية مثل المخزون والمعدات والآلات يتم تعديلها لتعكس القوة الشرائية العامة، وهي غالبا ما تكون القوة الشرائية في نهاية الفترة المالية[3].

تستوجب هذه الطريقة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي لتحديد حجم مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية خلال فترة التضخم، وتعتبر الأرقام القياسية للأسعار إحدى الأدوات الرئيسية في استخدام هذا المدخل. وبما أن معظم مستخدمي القوائم المالية هم مستثمرون يوظفون أموالهم على أمل أن يحصلوا على أموال إضافية لشراء سلع وتقديم خدمات للمستهلك فقد جاء تبني مجلس معايير المحاسبة المالية لمؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك[4].

أولا: أسس تعديل القوائم المالية: بعد اختيار الأرقام القياسية الملائمة لقياس تغيرات القوة الشرائية تطبق مجموعة من الأسس والشروط لتعديل القوائم المالية وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وتتمثل فيما يلي[5]:

1. تحويل البيانات التاريخية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى بيانات تاريخية مقاسه بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، ولإجراء هذا التحويل نحتاج إلى معلومات عن الأرقام القياسية التي تغطي الفترة المعنية من تاريخ نشأة البند المطلوب تعديله حتى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية، ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

[1]– مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 21.

[2]– حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 377

[3]– محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2005، ص: 399.

[4]– مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

[5]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي العاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 78–81.

الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية

قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية × ــ

الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند

من الناحية العملية إذا لم يتوفر الرقم القياسي للأسعار في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله، يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشا خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربع السنوية يعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام.

2. يجب التمييز بين نوعين من التعديل: التعديل غير الدوري والتعديل الدوري أو المستمر، يقوم أسلوب التعديل غير الدوري على فكرة إعادة تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، عادة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويمكن قبول هذا الأسلوب إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات. أما في أسلوب التعديل المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية، وتتم إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:

الرقم القياسي الحالي

قيمة البند المعاد تعديله= قيمة البند المعدل سابقا × ــ

الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة

وتسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام، وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة لأخرى، وحسب الرأي السائد في المنظمات المهنية للمحاسبة تعتبر البيانات المعدلة والمعاد تعديلها باستمرار معلومات إضافية مقارنة تقدم إلى جانب القوائم المالية التاريخية التي مازالت مهيمنة في الحياة العملية.

3. يجب أن تكون عملية التعديل وإعادة التعديل شاملة تغطي كافة بنود القوائم المالية، لأن التعديل الجزئي قد يكون مضللا، لذلك لا يجوز تقديمه.

ثانيا: خطوات تعديل القوائم المالية: إن تعديل القوائم المالية التاريخية لتحويلها إلى قوائم مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يتطلب إتباع الخطوات التالية:

1. قائمة المركز المالي: يمكن حصر إجراءات تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية إلى وحدات نقدية بقوة شرائية ثابتة حالية، وتعتبر بسيطة رغم أنها تستغرق بعض الوقت، فهي تتطلب الآتي[1]:

- تحديد العناصر النقدية وغير النقدية لكل من الأصول والخصوم؛

[1] – محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 407.

- إظهار العناصر النقدية بقيمها الاسمية، لأنها بطبيعتها تعتبر وحدات نقدية جارية؛
- تعديل العناصر غير النقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ اقتنائها؛
- تحسب الأرباح المحتجزة كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي؛
- عند تعديل قائمة المركز المالي للسنوات السابقة من أجل مقارنتها مع المركز المالي للسنة الحالية، يتم تعديل جميع البنود (النقدية وغير النقدية)، وإظهارها بمستويات الأسعار للسنة الحالية.

2. قائمة الدخل: عادة ما يتم تعديل قائمة الدخل بعد تعديل قائمة المركز المالي لعدة اعتبارات منها أن تكلفة البضاعة المباعة يستخدم في احتسابها رصيد المخزون المعدل، وأن مصروفات الإهتلاك كذلك يتم احتسابها على أساس الأصول التامة المعدلة، ويتم تعديل بنود قائمة الدخل من القيم التي تم تسجيلها بها عند حدوثها إلى قيمها حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية، وتشمل خطوات تعديل قائمة الدخل ما يلي:

- تعديل عناصر الإيرادات والمصروفات باستخدام الأرقام القياسية للأسعار حسب تواريخ حدوثها، وبالنسبة للعناصر التي يفترض أن تكون تمت على طول الفترة المالية، مثل المبيعات والمشتريات فيستخدم عند تعديلها متوسط الأرقام القياسية للأسعار؛
- حساب الاهتلاك على أساس قيم الأصول المعنية بالتكلفة التاريخية المعدلة؛
- حساب تكلفة البضاعة المباعة حسب العلاقة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة= مخزون أول المدة المعدل+ المشتريات المعدلة– مخزون آخر المدة المعدل؛

- حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

ثالثا: حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية: تنشأ مكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد عن حيازة البنود النقدية خلال فترة التضخم الاقتصادي، إذ تتحقق خسائر في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الأصول بينما تتحقق مكاسب في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الخصوم النقدية في حالة التضخم الاقتصادي، والعكس يحدث في حالة الانكماش الاقتصادي.

ويتم احتساب هذه المكاسب أو الخسائر وفق الخطوات التالية[1]:

- حساب صافي الأصول النقدية لبداية الفترة (صافي المركز النقدي) بإجراء الفرق بين الأصول النقدية في أول الفترة والخصوم النقدية في آخر الفترة؛
- تعديل صافي الأصول النقدية في بداية الفترة (في مسودة خارج القوائم المالية) كما يلي:

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 501.

صافي الأصول النقدية في بداية الفترة× الرقم القياسي العام للأسعار في أول الفترة/ الرقم القياسي في نهاية الفترة؛

- تعديل قيمة المتحصلات النقدية التي تمت خلال الفترة بنفس الأسلوب السابق، ثم يضاف الناتج إلى القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية لأول الفترة؛
- تعديل قيمة المتحصلات النقدية التي تمت خلال الفترة بنفس الأسلوب السابق، ثم تطرح هذه القيمة من الإجمالي المتحصل عليه في الخطوة السابقة، فينتج لنا القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في نهاية الفترة؛
- تحديد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية بالفرق بين الرقم الأصلي لصافي الأصول النقدية الظاهرة في نهاية الفترة في قائمة المركز المالي والقيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية.

وبما أن مكاسب وخسائر القوة الشرائية تنجم عن التغيرات في المستوى العام للأسعار دون أن ترتبط بأية أحداث إنتاجية أخرى، فيجب الاعتراف بها كجزء من صافي دخل الدورة التي تغير خلالها المستوى العام للأسعار، ويجب التقرير عن هذه المكاسب والخسائر في بند مستقل في قائمة الدخل نظرا لطبيعتها الخاصة، وهذا الاتجاه في معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية مؤيد من معظم الهيئات المهنية بما فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية[1]. وعليه فإنه يجب التمييز في قائمة الدخل بين الدخل التشغيلي من جهة وبين مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن حيازة البنود النقدية من جهة أخرى[2].

الفرع الثالث: طريقة القيم الجارية

تعكس طريقة القيم الجارية التغيرات في الأسعار الخاصة لبنود القوائم المالية وبالتحديد للأصول، وتعتمد هذه الطريقة على استخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها الآن لو تم الاستغناء عن الأصول بالبيع مثلا بدلا من استخدام التكلفة التاريخية في تقييم تلك الأصول، يطلق البعض على هذا المدخل مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية (المحافظة على رأس المال المادي)، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المدخل هو عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها خلال السنة مع احتفاظ المؤسسة بنفس طاقتها التشغيلية المتاحة في أول الفترة[3].

أولا: أسس محاسبة القيمة الجارية: ترتكز محاسبة القيمة الجارية على الأسس التالية:

- يتم تعديل القوائم المالية وفق الأسعار الخاصة بالمؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار، أي أنها تأخذ في الاعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من بنود قائمة المركز المالي، وإثبات تعديل القيم الجارية؛

[1]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

[2]- محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 27.

[3]- محمد كويسي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 84-85.

- يقتصر التعديل في المحاسبة الجارية على الأصول غير النقدية وتبقى الأصول النقدية دون تعديل، لذلك لا تظهر أرباح أو خسائر في القوة الشرائية العامة للعناصر النقدية؛
- تطبيق محاسبة القيمة الجارية ليس فقط إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة، بل يقود إلى الخروج عن أهم قواعد ومبادئ التكلفة التاريخية خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع بالاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة بأصول المؤسسة وبالتالي تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بتلك التغيرات إلى غاية التخلص منها؛
- يؤدي محاسبة القيمة الجارية إلى الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضا.

ويترتب على حيازة المؤسسة للأصول غير النقدية نوعين من مكاسب أو خسائر الحيازة هما[1]:

- **مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة:** وهي التي يتم الاعتراف بها عندما يتم التخلي عن الأصول التي تغير سعرها (لا تتحقق إلا عن بيع الأصل)، وتتحدد قيمتها بإيجاد الفرق بين التكلفة الجارية للأصل في تاريخ البيع وبين تكلفته التاريخية؛
- **مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة:** وهي التي يتم الاعتراف بها طالما أن المؤسسة محتفظة بالأصول التي تغيرت أسعارها.

وتعد مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة وغير المحققة تعديلا للمحافظة على رأس المال بدلا من وصفها على أنها جزء من الدخل، إذ يرى البعض أن إظهارها في قائمة الدخل سيؤدي إلى تشويه رقم صافي الدخل، بينما يفضل البعض الآخر اعتبارها جزء من صافي الدخل وذلك لإستفادة المؤسسة من زيادة أسعار الأصول.

ثانيا: مفاهيم القيمة الجارية: من أجل التعبير عن القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرق أهمها:

1. طريقة القيمة الحالية: تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الاقتصادية للأصل باستعمال التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، والمبلغ الذي ينتج عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل، ويشترط لتطبيق هذه الطريقة معرفة المتغيرات الأربعة التالية[2]:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛

---

[1]- محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 31.

[2]- الحاج عرابة، باهية زعيم، أم كلثوم هواري، **دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو القيمة العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي:24- 25 نوفمبر 2014، ص: 13.

- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام في العملية الإنتاجية؛
- اختيار معدل فائدة مناسب.

إذا ما تم تحديد هذه المتغيرات الأربعة بشكل دقيق موضوعي يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق الصيغة التالية:

$$P_t = \Sigma^{n}_{t=0} \frac{FT_T}{(1+r)^t}$$

حيث: P_t : القيمة الحالية في الزمن t FT_t: التدفقات النقدية في الفترة t

r: معدل الخصم المناسب n : العمر الإنتاجي الباقي للأصل

يسهل تطبيق هذا المفهوم لبعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض، إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم أو النفقات والإيرادات.

2. طريقة التكلفة الاستبدالية: تتم الإشارة إلى تكلفة الاستبدال على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري. ورغم وضوح هذا التعريف إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين حول عبارة الأصول المماثلة، حيث ظهرت عدة معاني لها، وهي[1]:

- **تكلفة استبدال الأصول المستخدمة:** يقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها نفس العمر الإنتاجي؛
- **تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة:** يقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود؛
- **تكلفة الأصول الجديدة:** تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

ولقد قدم *Edwards and Bell* تحليلا متكاملا لهذه الطريقة، وطرحا فيه مفهوما للدخل أطلقا عليه (دخل المؤسسة)، واللذان بينا فيه بأن مكونات هذا الدخل هي[2]:

- الدخل التشغيلي الحالي: ينتج من زيادة قيمة المخرجات المباعة عن تكلفة المدخلات الجارية في تاريخ البيع،
- مكاسب أو خسائر حيازة البنود غير النقدية: وتمثل الزيادة أو النقص في التكلفة الجارية للأصول أثناء احتفاظ المؤسسة بها.

[1]– حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 403.

[2]– محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 29.

3. طريقة صافي القيمة البيعية: وهي تعبر عن سعر بيع الأصل حاليا مطروحا منه مصاريف التخلص منه (بيعه) بدلا من تكلفة استبداله أو تكلفة اقتنائه الأصلية، ويطلق عن هذا النموذج أيضا القيمة القابلة للتحقق والتي تقوم على فكرة قيم المخرجات وهي المنفعة الكامنة في الموجودات والتي ستتخلى عنها المؤسسة[1].

يتم وفق هذه الطريقة إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين[2]:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار محتسبة إما من طرف هيئات خارجية مستقلة أو من طرف المؤسسة؛
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

تعد هذه الطريقة الأكثر شيوعا واستخداما وتعتبر كبديل للتكلفة التاريخية والأكثر انسجاما مع الموضوعية، وبموجب هذه الطريقة يتم تعديل البيانات الواردة في قائمة المركز المالي، وذلك بتقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة الحالية (القيمة الاستبدالية)، أما الأصول النقدية فلا تحتاج إلى تعديل، أن كما أرباح وخسائر الأصول والخصوم النقدية الناتجة عن تغير قيمة النقود لا تؤخذ في الاعتبار[3].

ولقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* هذه الطرق الثلاثة للقيم الجارية، لتقييم أصول المؤسسة تحت مفهوم القيمة العادلة، حيث تتم عملية تقييم كل أصل بالطريقة التي تظهر ملائمة له[4].

ثالثا: طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة: تعد هذه الطريقة مزيجا بين الطريقتين السابقتين (التكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الجارية)، فالعديد من النظريات ترى أن الطريقتان مكملتان لبعضهما البعض ويجب أن يوحدا في طريقة واحدة ، فطريقة القيمة الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية في قائمة المركز المالي، بينما تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لمعالجة التغيرات السعرية لباقي البنود في القوائم المالية.

بموجب هذه الطريقة يتم تقييم الأصول والخصوم النقدية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، أما الأصول غير النقدية فتقيم على أساس التكلفة الاستبدالية، وهذا يقتضي التمييز بين الأصول والخصوم النقدية والأصول غير النقدية، وتهدف هذه الطريقة إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر فهي توفر بيانات تعكس بدقة وكفاءة عالية المركز المالي للمؤسسة.

---

[1]- الحاج عرابة، باهية زعيم، أم كلثوم هواري، **مرجع سبق ذكره**، ص: 12.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 403.

[3]- تيجاني بالرقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 378.

[4]- فريد زعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 118.

أسس تعديل القوائم المالية وفق طريقة القيمة الجارية مع وحدة النقد الثابتة: يتم تعديل القوائم المالية وفق طريقة القيمة الجارية مع وحدة النقد الثابتة كما يلي[1]:

1. اعتماد أسعار الدخول الجارية (في التكلفة الاستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري؛
2. استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس؛
3. تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
4. تصنيف مكاسب وخسائر الحيازة إلى حقيقية يتم الاعتراف بها، وأخرى وهمية يتم استبعادها.
5. إعادة تقييم الأصول غير النقدية: يتم إعادة تقييم الأصول غير النقدية في ظل الطريقة المختلطة على أساس التكلفة الاستبدالية، كما يتم حساب ناتج إعادة التقييم الذي يعتبر أرباح الحيازة. وعلى اعتبار أن الطريقة المختلطة تهدف إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، فإن الأمر يقتضي تقسيم الحيازة إلى نوعين:
   - أرباح حيازة حقيقية: تحسب على أساس الفرق بين التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية المعدلة للأصل، هذا الربح قابل للتوزيع طالما أنه يتم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال عن طريق الاحتفاظ بأرباح الحيازة غير الحقيقية كاحتياطيات؛
   - أرباح حيازة غير حقيقية: تتمثل في المقدار من أرباح الحيازة الذي يجب الاحتفاظ به للمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، وتمثل الفرق بين التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة التاريخية.
6. إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية : تتمثل الأصول النقدية في المدينين والنقديات، أما الخصوم النقدية فتتمثل في الديون، وبموجب هذه الطريقة المختلطة يتم إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، حيث تتم عملية حساب التكلفة التاريخية المعدلة والتسجيل المحاسبي بنفس الطريقة التي تم استعمالها في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

الفرع الرابع: تقييم طرق القياس المحاسبي

أولا: تقييم طريقة التكلفة التاريخية: إذا ما نظرنا إلى مبدأ التكلفة التاريخية من وجهة تاريخية فإنه قد وجد في وقت كانت تمثل فيه التزامات المؤسسة العنصر الأهم بالنسبة للأطراف الخارجية، حيث أن مؤيدي هذا النموذج كانوا يرون أن أهداف أو استخدامات القوائم المالية محدودة إلى حد كبير، فالاستخدام الرئيسي لها هو وظيفة

[1] – حسين كركاشة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 84.

الحراسة أي تقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها تجاه أصحاب الحقوق، وفيما يلي أهم ايجابيات وسلبيات هذه الطريقة.

1. ايجابيات طريقة التكلفة التاريخية: يرى مؤيدو مبدأ التكلفة التاريخية أنه النموذج الوحيد المقبول عموما في الحياة العملية، ومن أهم المدافعين عن هذا المبدأ *(Littleton)* و *(Kohler)* و*(Yuri Ijiri)*، وفيما يلي أهم الحجج:

- إن الميزة الأساسية للتكلفة التاريخية هي الموضوعية والموثوقية والقابلية للتحقق، وفي هذا يقول *(Ijiri)*: "تمثل التكلفة التاريخية القياس الأكثر موضوعية والأكثر مصداقية من الطرق البديلة لها، وتسمح أيضا بتفادي تعارض المصالح"، فالتكلفة التاريخية تطبيق للمدخل العملي في مجال المحاسبة والذي يرى بأن المعلومات المحاسبية لا تمثل حقائق اقتصادية إلا إذا تم قياسها وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛
- تعكس وقوع حدث اقتصادي حقيقي، فهي قائمة على أساس الإثبات المادي للواقعة الاقتصادية في التسجيل المحاسبي،وهذا ما ينسجم مع قاعدة الحيطة والحذر، وذلك بتجاهل تغيرات القيمة والاعتراف بالأرباح المحققة فعلا فقط[1]؛
- اجتياز نموذج التكلفة التاريخية الاختبارات المستمرة في الحياة العملية، واثبات نجاعته في مساعدة مستخدمي القوائم في عمليات اتخاذ القرارات، وإلا فإن هؤلاء المستخدمين لن يقبلوها لو لم تكن مفيدة عبر السنين الطويلة؛
- أن جميع بدائل القياس المقترحة تعاني من نقص واضح في الموثوقية، فالتخلي عن نموذج التكلفة التاريخية سيفتح الباب لتأثيرات ذاتية واسعة خصوصا من قبل الإدارة على المحاسب ومحافظ الحسابات[2].

2. سلبيات طريقة التكلفة التاريخية: بقدر ما تم الدفاع عن نموذج التكاليف التاريخية بقدر ما كانت الانتقادات الموجه إليه شديدة و متواصلة، أهم سلبياته ما يلي:

- عدم مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، نظرا لاستخدامها خليطا من العناصر المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة؛
- عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي والقياس غير السليم للأرباح، وفي هذا الشأن يوضح مجمع المحاسبين لإنجلترا في

[1] – محمد بكاي، عبد الله سايب، مريم بالأطرش، **القياس المحاسبي ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي: 24– 25 نوفمبر 2014، ص: 09.

[2] – رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص: 460.

إحدى توصياته: "إن البيانات المعدة على أساس التكلفة التاريخية ذات مقدرة محدودة، فوحدات النقد التي تثبت بها العمليات المحاسبية لا تعتبر مقياسا للزيادة أو النقص في الثروة"؛

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يهتم بالانخفاض الحاصل للأصول والموارد الاقتصادية للمؤسسة والذي لا يتم إثباته محاسبيا بتخفيضه من الربح المحقق (بزيادة المخصصات أو إثبات التدني)، وبالتالي يتآكل رأس المال الاقتصادي للمؤسسة نتيجة عدم تعويض تلك الخسارة[1]؛
- نظام المحاسبة الحالية ليس نظام تكلفة تاريخية بحتة، فبعض الأصول المتداولة تقوم بصافي القيمة المتوقع تحصيلها، كما تقوم استثمارات الشركة القابضة في الشركات التابعة وفق التكلفة المعدلة وليس وفق التكلفة التاريخية، أي أنه إذا كانت هناك أسباب داعية للابتعاد عن هذا المنهج فإنه يراعى هذا الابتعاد؛
- عدم مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل، حيث أنها نتاج لمقابلة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخليط من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة.

إن كثرة العيوب والانتقادات الموجهة له أوجدت محاولات دائمة من المفكرين في الأدب المحاسبي في سعيهم للتغلب على هذه السلبيات، وذلك بتطبيق أسس قياس محاسبية أخرى تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

ثانيا: تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة: لقد أحدثت طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة جدلا واسعا لدى المحاسبين بين مؤيد ومعارض، ومازال الجدل قائما حتى اليوم دون حسم لصالح أية فئة بسبب عدم وجود البديل الأكثر صلاحية لحل مشكلة التضخم، وفيما يلي أهم الإيجابيات والسلبيات لتطبيق هذا النموذج.

1. إيجابيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة: يبدو أن أول الدراسات التي سعت إلى تقييم القوائم المالية بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار هي الدراسة التي قام بها *(Dyckman)* عام 1969، وقد أظهرت الدراسة أن معلومات القوائم المالية المعدلة يمكن أن تؤثر على تقييم المتعاملين بها[2].

يرى مؤيدو هذه الطريقة أنها تحقق العديد من المزايا للمعلومات المحاسبية نذكر منها ما يلي:

- تعتبر طريقة سهلة التطبيق لأنها تعتمد على وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة لتحل محل وحدة قياس مطاطية (متغيرة القوة الشرائية)، مما يجعل القوائم المالية موثوقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات؛

[1]- محمد بكاي، عبد الله سايب، مريم بالأطرش، **مرجع سبق ذكره**، ص: 09.

[2]- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 59.

- القوائم المالية المعبر عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعلها قابلة للمقارنة بين المؤسسات، وكذا بالنسبة للمؤسسة الواحدة تصبح قوائمها المالية قابلة للمقارنة عبر الدورات المالية المختلفة؛
- تفصح هذه الطريقة عن تأثير التضخم على الأرباح وتعطي عائد استثمار أكثر واقعية، كما أن مستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة وفحص آثار التضخم على المؤسسة المعنية[1]؛
- حساب الإهتلاكات والتعديلات الأخرى وفق طريقة وحدة النقد الثابتة يمكن المؤسسة من حل مشكلة استبدال الأصول وتآكل رأس المال؛
- تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار التي تصدرها الجهات الحكومية، وبذلك تبتعد عن التخمين والحدس[2].

أما *(Hendriksen)* الذي يعتبر من أبرز مؤيدي تطبيق هذا النموذج يرى بأن التغير في الأسعار هو تغير في بيئة الاقتصاد، وهذا يستدعي أخذ هذه التغيرات بعين الاعتبار إذا أردنا المحافظة على القيمة الشرائية للنقود التي ضحى بها أصحاب الملكية من خلال استثمارها في المؤسسة، ويمكن أن يظهر ذلك من خلال ثلاثة أبعاد وهي:

- قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس المال من خلال إعادة الاستثمار بنفس كمية السلع الاستثمارية؛
- أن المؤسسة يجب أن تستثمر بنفس السلع الرأسمالية الموجودة في محيط البيئة الصناعية التي تعيش داخلها، وهو ما يجب أن تحافظ عليه المؤسسة إذا أرادت المحافظة على رأس مالها؛
- تمكين المستثمرين من المحافظة على شراء كمية ونوعية محددة من السلع والخدمات التي تخصهم كمستهلكين بشكل ثابت ومستقر.

ويرى *(Lobo and Song)* من خلال دراسة غطت فترة ثلاث سنوات 1980-1982 أن الدخل التشغيلي المبني على أساس التكلفة التاريخية المعدلة يحتوي على معلومات إضافية تزيد عن تلك التي يحتويها الدخل المحسوب على أساس التكلفة التاريخية.

2. سلبيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة: تعرضت محاسبة وحدة النقد الثابتة إلى العديد من الانتقادات التي قيدت من استخدامها في المؤسسات، تتمثل أهم هذه الانتقادات فيما يلي:

[1] - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 105- 106.
[2] - محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 204.

- لا تحقق انسجاما مع الموضوعية، إذ أن أسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه في لحظة زمنية معينة. كما أن استخدام رقم قياسي واحد لتعديل القوائم المالية يؤدي إلى خلط وعدم دقة في البيانات، حيث يشير *(Paton)* أنه ليس من المنطقي أن نفرض على المشتري (أو المستهلك) مؤشر موحد للأسعار؛
- الخلط بين الأرباح أو الخسائر الظاهرية أو الوهمية الناجمة عن حيازة الأصول أو الالتزامات النقدية، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية[1]؛
- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تتجنب أخطاء القياس باعتمادها على وحدة قياس ذات قوة شرائية موحدة لكنها لا تتجنب أخطاء التوقيت مثلها مثل التكلفة التاريخية؛
- تتجاهل تغيرات المستوى الخاص لأسعار بعض السلع والخدمات التي تهم الإدارة في العملية الإنتاجية[2]؛
- صعوبة تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية والتي تتطلبها هذه الطريقة؛
- تعاني هذه الطريقة من كثرة العمليات الحسابية ومن تعدد الأرقام القياسية عند إعداد القوائم المالية.

نلاحظ أن محاسبة وحدة النقد الثابتة قد تم اقتراحها كمقياس ملائم ليستخدم في تعديل القوائم المالية خلال فترات التضخم، وقد استطاعت هذه الطريقة أن تحقق بعض الميزات، وكانت مقبولة من قبل الكثير من المحاسبين، ولكن في الوقت نفسه كانت عرضة للنقد من قبل بعضهم، كما أنها كانت عرضة للقبول تارة وللرفض تارة أخرى من قبل الهيئات المهنية للمحاسبية أيضا، حيث أن الحكومة البريطانية عمدت إلى تشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم عرفت باسم لجنة *Sandiland*، إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها عام 1975 رفضت بموجبه محاسبة وحدة النقد الثابتة وأقرت محاسبة القيمة الجارية، وبشكل مشابه حدث في الولايات المتحدة الأمريكية[3].

ثالثا: تقييم طريقة القيم الجارية: من أهم مزايا أساس طريقة القيم الجارية أنه يأخذ في الاعتبار التغيير في أسعار الأصول وفقا لأنواعها، فقد ترتفع أسعار بعض الأصول وتنخفض أسعار البعض الآخر، بينما قد يكون الارتفاع أكثر حدة في بعض الأصول دون البعض الآخر، ولذلك فإن هذا الأساس يعكس القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المتاحة، إلا أن هذا النموذج قد وجهت له بعض الانتقادات خاصة فيما يتعلق بمكاسب أو خسائر العناصر النقدية.

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 400.

[2]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ص ص: 107- 108.

[3]- حسين القاضي مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 401.

1. ايجابيات طريقة القيم الجارية: الميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تقوم بعرض الأصول (الثابتة والمخزون) بالتكلفة الاستبدالية في تاريخ إعداد الميزانية، أما الخصوم فتظهر بالتكلفة التاريخية، كما أن مؤيدي هذه الطريقة يعتبرون حصيلة المعطيات الناتجة عن تطبيقها يعود بفائدة عظيمة على المؤسسات خاصة فيما يتعلق بالمستثمرين المحتملين الذي توليهم المؤسسة اهتماما كبيرا.

ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي[1]:

- تتميز هذه الطريقة بالكفاءة العالية في تقييم الأصول غير النقدية في ظل ظروف التضخم، حيث تمكن من الوصول إلى قيم أكثر دقة وأكثر تعبيرا عن القيمة الحقيقية لهذه الأصول؛
- تمكن هذه الطريقة من تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصول بدرجة أكثر تفصيلا ودقة؛
- أن البيانات المحاسبية المعبر عنها بالتكلفة الجارية تسمح بإجراء أحسن المقارنات بين المؤسسات؛
- استخدام القيم الجارية يؤدي إلى الحفاظ على رأس المال الحقيقي للمشروع، نتيجة لعدم إظهار أرباح وهمية قد يؤدي توزيعها وسداد ضرائب عنها إلى التصرف في رأس المال الحقيقي للمؤسسة.

2. سلبيات طريقة القيم الجارية: من أهم هذه الانتقادات ما يلي:

- صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للعديد من العناصر، حيث قد لا يوجد لها سوق أو لا يوجد لها أصول مماثلة، وهو ما يضر أحيانا باستخدام التقدير الشخصي وغير الموضوعي؛
- القيمة الجارية ليست دائما قريبة من القيمة السوقية العادلة، كما أنه ليس من الضروري أن تعبر التقلبات في القيمة الجارية عن التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل؛
- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة أرباح أو خسائر الحيازة، هل يجب أن تظهر في قائمة الدخل أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بقائمة المركز المالي، حيث أن طريقة المعالجة المختارة يكون لها تأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة[2]؛
- يقتصر أسلوب التكلفة الاستبدالية على تعديل قيم الأصول غير النقدية، ويهمل الأصول والخصوم النقدية، وبالتالي إهمال أرباح أو خسارة القدرة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بها في فترات التضخم.

رابعا: تقييم طريقة القيم الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة: كانت هذه الطريقة في أول الأمر قائمة على التكلفة الاستبدالية مع وحدة النقد الثابتة، واستخدمت لأول مرة في كتاب *(Edwards and Bill)* عام

[1] – تيجاني بالرقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 383.

[2] – محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 435.

1961، ومن ثم انتشرت في أدبيات المحاسبة وفي التطبيق العملي، وتجمع بين مزايا طريقة التكلفة الاستبدالية وطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وفي نفس الوقت تتفادى نقائصهما. حيث طريقة التكلفة الاستبدالية تؤدي إلى تقييم الأصول غير النقدية بطريقة فعالة ودقيقة، ولكن يعاب عليها إهمال الأصول والخصوم النقدية عند التعديل، أما التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فإنها تأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم النقدية عند إعادة التقييم، وتظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية على هذه الأصول والخصوم، ولكن يعاب عليها عدم دقة وكفاءة إعادة تقييم الأصول غير النقدية، وعلى هذا ظهرت الطريقة المختلطة حيث تحقق ميزتين أساسيتين وهما:

1. تظهر تحسنا مهما يتحقق في سجلات المحاسبة من حيث الفصل ما بين نتيجة عمليات التشغيل ومكاسب الحيازة، بعكس طريق التكلفة التاريخية.

2. يمكن التمييز بين تحقق الربح واستلامه، وإلا فإن الأرباح المحققة بالكامل خلال فترة حيازة الأصل سوف توزع مرة واحدة، وهذه الصعوبة تنعكس على التطبيق العملي من ناحيتين:

- أنه حتى في حالة حدوث أحداث متماثلة بشكل مطلق في فترتين مختلفتين، فإن البيانات المحاسبية ستعطي بشكل طبيعي رقما مختلفا للربح المحقق في كلتا الفترتين، وذلك لأن بيانات كل من الفترتين هي متأثرة ببيانات الفترة السابقة؛
- إذا كانت أرباح الحيازة يقر عنها فقط عند الاستحقاق بالبيع، فليس هناك طريقة لتحديد في أي فترة كانت نشاطات الحيازة ناجحة فيها.

وبالنظر إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* فقد أصدرت في سنة 1981 المعيار *(IAS15)* "المعلومات التي تعكس أثر تغيرات الأسعار" الذي يوصي بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أو طريقة القيم الجارية أو الطريقة المختلطة التي تجمع بين الطريقتين السابقتين، وذلك بإجراء التعديلات ضمن قوائم مالية إضافية. وفي سنة 1990 تم إصدار المعيار *(IAS29)* "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" إلى جانب المعيار السابق، والذي يطلب من المؤسسات التي تعد تقاريرها المالية في بيئة اقتصادية عالية التضخم بتطبيق طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة على قوائمها المالية الأساسية، وفي سنة 2003 تم سحب المعيار *(IAS15)* ليبقى يستعمل بطريقة اختيارية لمن أراد التوسع في الإفصاح المحاسبي، لأنه لا يعني القوائم المالية الأساسية.

خلاصة الفصل:

يعتبر التضخم ظاهرة اقتصادية تعاني منها معظم دول العالم، ناتجة من اختلال التوازن بين الطلب والعرض متمثلة في ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود، ولها أثار اقتصادية واجتماعية تتفاوت حدتها من بلد لآخر ومن فترة زمنية لأخرى، تبعا لدرجة الارتفاع في مستويات الأسعار.

وباعتبار القوائم المالية نتاج النشاط الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة مالية معينة وجب قياس أصولها وخصومها لإظهارها على حقيقتها الاقتصادية وقت إعداد الحسابات الختامية، ومع التوجه الحديث لمهنة المحاسبة إلى تحقيق منفعة المعلومات المحاسبية، قامت الجمعية المحاسبية الأمريكية *(AAA)* بوضع معايير للقياس المحاسبي تهدف إلى عكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، والتي تعتبر ملائمة لتحقيق هدف القوائم المالية.

وكانت مفاهيم المحافظة على رأس المال هي أساس اختيار طريقة القياس المحاسبي، ومع تبني مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* ولجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* للمفهوم الاقتصادي للدخل القائم على الدخل الشامل الذي يحسب من قائمة المركز المالي، أصبح مفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال من أهم مفاهيم المحافظة على رأس المال الذي تسعى أي مؤسسة إلى تحقيقه، وبهذا أصبح منهج التكلفة التاريخية غير ملائم لهذا المفهوم في فترات التضخم، مما أدى بمختلف الاتحادات المهنية إلى إتباع طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أو طريقة القيم الجارية أو الجمع بين الطريقتين، من أجل تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وقد تعرضت طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لعدة انتقادات كونها لا تحقق خاصيتي الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية، مما أدى بتوجه الاتحادات المهنية خاصة لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى

انتهاج نموذج القيمة العادلة القائم على القيم الجارية في تقييم الأصول والخصوم، الذي يعتبر لحد الآن بالإجماع بين مختلف المحاسبين والاتحادات المهنية بأنه الأكثر موضوعية وتحقيقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إلا أنه في حالة ارتفاع معدلات التضخم يجب استخدام منهج القيمة العادلة مع وحدة النقد الثابتة حتى يتم استبعاد أثر التضخم عن المعلومات المحاسبية خاصة عن البنود النقدية لقائمة المركز المالي (نصوص المعيار *IAS29*)، من أجل تحقيق توازن أفضل بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما يمكن اعتماد أي من طرق محاسبة التضخم في قوائم مالية إضافية في حالة كون معدلات التضخم منخفضة من أجل الزيادة في الإفصاح المحاسبي، حيث تسمح محاسبة التضخم بتوفير بعض المؤشرات قد تساعد مستخدمي القوائم المالية أكثر في ترشيد قراراتهم الاقتصادية.

الفصل الثاني:

معالجة القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA) بالوادي

تمهيد:

بعد أن تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية لمحاسبة التضخم، سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)* بالوادي، بغرض إثراء الجانب النظري والتعرف على كيفية تطبيق محاسبة التضخم على القوائم المالية، واختبار مدى نجاعتها وإمكانية تطبيقها. وعلى هذا سنقوم في هذا الفصل بعرض وتقديم مؤسسة *(EDIMMA)* موضوع الدراسة، وتعديل قوائمها المالية الخاصة بالسنتين الأخيرتين (2013- 2014) حسب المقترحات التي قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)*، ضمن ما يلي:

- عرض وتقديم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)*؛
- تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة *(EDIMMA)* بالوادي.

المبحث الأول: عرض وتقديم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)* بالوادي

نحاول في هذا المبحث تشخيص مؤسسة *(EDIMMA)*، وذلك بالتطرق إلى تعريف ونشأة المؤسسة ونشاطها، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي لها.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ونشأتها

إن مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (*EDIMMA*) هي مؤسسة إقتصادية عمومية ذات طابع تجاري وخدماتي، حيث أنها تقوم بعمليات شراء وبيع وتوزيع العتاد الفلاحي لصالح القطاع الفلاحي بالمنطقة، وتعتبر من أهم المؤسسات بالولاية نظرا لما تقدمه من خدمات متعددة وجبارة لهذا القطاع بالمناطق المجاورة للمنطقة، حيث تقوم بتزويدهم بمختلف المعدات الفلاحية،كالجرارات والمضخات المائية والمحركات.... وكذا قطع الغيار بمختلف أنواعها، وتقوم المؤسسة بالتصليح والمراقبة تقنية للسيارات والعتاد الفلاحي، وتتكون من 22 عاملا، وقدر رأس مالها أثناء بداية النشاط بـ 4.000.000.00 دج

أنشأت المؤسسة في 19فيفري 1985، وبدأت في ممارسة نشاطها بشكل كامل في 15 أفريل 1985، حيث سميت في ذلك الوقت بالديوان القومي للعتاد الفلاحي *(ONAMA)*، وكان مقرها بقمار لما تمتاز به هذه المنطقة من كثرة ممارسة النشاط الفلاحي عن باقي المناطق الأخرى، وقد امتد نشاطها عبر سنوات إلى خارج الولاية، وبظهور استقلالية المؤسسات انتقلت المؤسسة من بلدية قمار إلى المنطقة الصناعية بكوينين وكان ذلك في 01 جانفي 1987، وأطلق على المؤسسة اسم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (*EDIMMA*) حيث اكتسبت صبغتين: الأولى تجارية وهي بيع العتاد الفلاحي وقطع الغيار، أما الثانية فهي خدماتية بحيث تقوم المؤسسة بتصليح جميع أنواع المقطورات الفلاحية.

وبموجب القرار الوزاري رقم 501/96 بتاريخ 25 ماي 1996 المتعلق بتحويل المؤسسة من مؤسسة عمومية إلى مؤسسة اقتصادية تخضع إلى اقتصاد السوق، أصبحت المؤسسة تابعة للشركة القابضة العمومية للميكانيك بالجزائر، ولها فرع بدائرة جامعة يقدم خدمات البيع للعتاد واللوازم الفلاحية للمناطق المجاورة، ونجم عن هذا القرار نقل مقر المؤسسة من المنطقة الصناعية بكوينين إلى المنطقة الصناعية بتكسبت ببلدية الوادي.

وفي سنة 2001 حلت الشركات القابضة وأنشأت شركات تسيير المساهمات حيث أصبحت المؤسسة تابعة لشركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي الكائن مقرها بولاية عنابة، وفي 31 أفريل 2003 أدخلت وحدة جديدة إلى المؤسسة وهي وحدة المراقبة التقنية للسيارات.

وفي 12 جانفي 2014 حلت شركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي، لتصبح المؤسسة مؤخرا تابعة إلى مؤسسة تسير مؤسسات توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EGE)، ويوجد مقر المؤسسة الأم بالجزائر العاصمة؛ وفي 01 جانفي 2007 تم عقد جمعية عامة من أجل إعادة تقييم رأس مال المؤسسة ليصبح 28.800.000.00 دج.

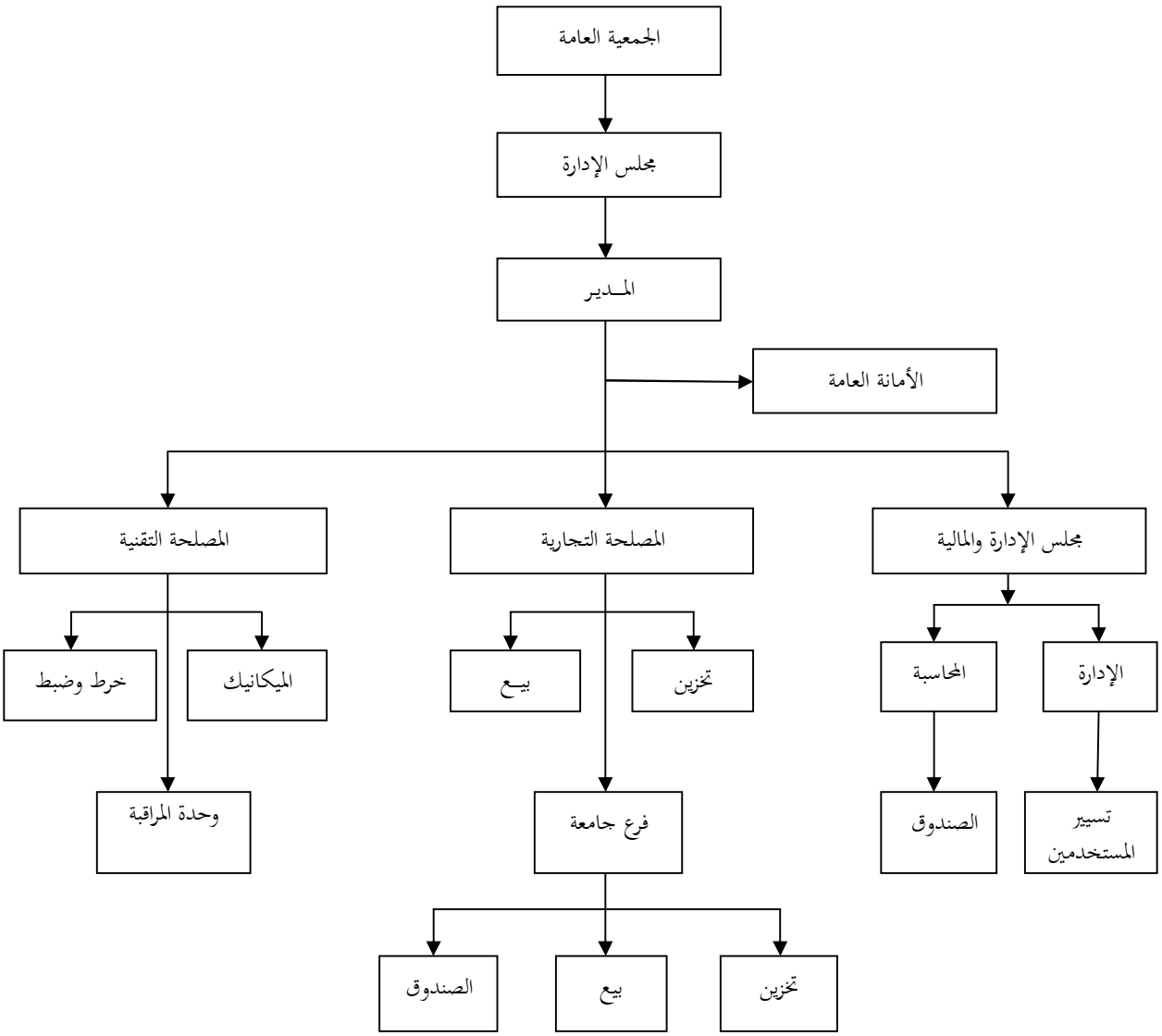
المطلب الثاني: نشاط مؤسسة *(EDIMMA)*

يعد نشاط مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)* بالوادي نشاطا تجاريا من جهة ومن جهة أخرى نشاط خدماتيا، أما النشاط التجاري فيكمن في اعتمادها على بيع الآلات الفلاحية وقطع الغيار، فبالنسبة للبيع الذي تقوم به المؤسسة فيكون بتحديد الكميات اللازمة وذلك تبعا لطلبيات الزبائن فتشتري المؤسسة العتاد المطلوب كالجرارات مثلا وتوابعها من العربات والمقطورات ومحركات ضخ المياه من المؤسسة الصانعة لهذا العتاد، أما النشاط الخدماتي من خلال اعتمادها على وحدة المراقبة التقنية للسيارات وتعد المؤسسة الأولى في هذا المجال على مستوى ولاية الوادي.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة *(EDIMMA)*

سنحاول من خلال هذه الدراسة التعرف على مختلف المصالح الموجودة في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)*، والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

شكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة (*EDIMMA*)



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من طرف المدير.

يمكن شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي[1]:

1. الجمعية العامة: وهي أعلى هيئة بالمؤسسة وتتكون من المساهمين فيها، وعند اجتماعها تنتخب مكتب يقوم بتسيير أشغالها مكونة من المدير والأمين العام، ويشهد هذا المكتب على صحة ورقة الحضور المرافقة لمحضر مداولات الجمعية العامة، ومن مهامها: تعيين مجلس إدارة المؤسسة والمصادقة على التقريرين المالي والأدبي لكل سنة بعد المناقشة وكذا مناقشة مقترحات التغيير.

[1]– معلومات متحصل عليها بناء على مقابلة مع المدير.

2. مجلس الإدارة: يختص بالنظر في التسيير الداخلي للمؤسسة للخروج بنظرة تسييرية ناجحة، يتكون من سبعة أعضاء يتم انتخابهم كل ستة سنوات، أما مداولات المجلس فتتم من أربعة إلى ستة مرات في السنة.

3. المدير العام للمؤسسة: يعين من طرف مجلس الإدارة ومن مهامه: الإشراف على السير الحسن للمؤسسة، ومتابعة حسابات التسيير الإدارية، معرفة جميع المشاكل والصعوبات التي تمس هياكل التسيير الاجتماعي للمؤسسة، بحث ودراسة كافة المشاريع والبرامج الجديدة.

4. الأمانة العامة: تتمثل مهامها في: متابعة البريد، تسجيل كل مواعيد المدير العام وتقديم كل المعلومات للمدير ومختلف المصالح.

5. مصلحة الإدارة والمالية: وهي مسؤولة عن تقديم معلومات كافية للمدير عن حجم التعامل مع الموردين وكذا اطلاعه على كافة القوانين المتعلقة بالنشاط، كما تقوم بالتسيير الإداري للعمال. أما من الناحية المحاسبية فهي تقوم بما يلي: تسديد وتحصيل الفواتير، مراقبة حسابات المؤسسة لدى البنك والإشراف على كل الأمور المتعلقة بالميزانية.

6.المصلحة التجارية: تتكون من قسمين: الأول تجاري وهو مسؤول عن شراء وبيع وتخزين العتاد الفلاحي (جرارات، آلات الحصاد والدرس، الصهاريج، المقطورات، المحاريث) وكذلك قطع الغيار، وهي المشرفة عن عمليات البيع والتحويل لفرع جامعة.

7. المصلحة التقنية: وهي المسؤولة عن الخدمات ما بعد البيع (ما قد يحصل للعتاد خلال فترة الضمان)، وتقوم بما يلي:

- ورشة الميكانيك :وتتم فيها صيانة وتصليح السيارات والشاحنات وكل العتاد العاطل داخل وخارج المؤسسة؛
- ورشة الخرط والضبط: تتم صناعة بعض قطع الغيار النادرة الوجود، ولا يتم ذلك إلا بعد طلب الزبون لهذه القطعة وصنعها له؛
- وحدة المراقبة التقنية للسيارات: مراقبة وصيانة كل السيارات والعتاد الفلاحي.

المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة *(EDIMMA)*

تهدف طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى تعديل القوائم المالية المعدة حسب نموذج التكلفة التاريخية، وذلك من خلال تعديل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات باستخدام وحدات نقدية ذات قوة

شرائية ثابتة، وعلى هذا سنقوم بتطبيق هذه الطريقة على القوائم المالية لمؤسسة *(EDIMMA)* محل الدراسة، والخاصة بالسنتين المنتهيتين (2013- 2014) على التوالي، والشاملة لجميع البنود الرئيسية التي تتوفر عادة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

المطلب الأول: إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية:

لتعديل القوائم المالية للمؤسسة موضوع الدراسة، سنعتمد على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وملحقاتهما، وتوفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلكين على المستوى الوطني، التي تم إعدادها من طرف الديوان الوطني للإحصائيات *(ONS) Office National des Statistiques*[2]، وقد قام هذا الأخير بحساب الأرقام القياسية الشهرية لأسعار المستهلكين باستعمال طريقة لاسبيرز.

وبعدها سيتم تحميل المعلومات التاريخية على برنامج معالجة الحسابات *(EXCEL)*، وتعديلها حسب معدلات الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين، ووفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي *(IAS29)* "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، وهذا من أجل توضيح كيفية تطبيق الطريقة.

ومن الضروري عند التعديل التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية للميزانية العامة لاختلاف معالجة كل منهما، حيث تتم عملية تعديل الأصول والخصوم غير النقدية حسب وحدة النقد الثابتة لتاريخ إعداد الحسابات الختامية للسنة المعنية بالدراسة، أما الأصول والخصوم النقدية فلا يتم إجراء أي تعديل عليها لأنها أصلا تمثل وحدة القياس الجارية، وتظهر في القائمة المعدلة بمبالغها الأصلية، ولكن يتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بالعناصر النقدية.

المطلب الثاني: تعديل قيم التثبيتات وأقساط الاهتلاك:

في ظل استعمال التكلفة التاريخية كأساس لحساب مخصصات الاهتلاكات، والتي عادة ما تكون مقيمة بالنقص في ظل حالات ارتفاع الأسعار، فإن الاهتلاكات بدورها تكون حتما مقيمة بالنقص في الميزانية، مما يتطلب إعادة تقييم مجموع الاهتلاكات التاريخية إلى جانب تعديل القيم الإجمالية للتثبيتات للحصول على القيم المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيتات في نهاية السنة، وتعديل أقساط الاهتلاكات التي تؤثر على نتيجة الدورة.

ولتبسيط عملية الحساب ارتأينا في هذه الدراسة أن نقوم مباشرة بتعديل القيم المحاسبية الصافية للتثبيتات، وذلك بضرب القيم المحاسبية الصافية التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة المعنية بالدراسة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة.

[2]– متاح على الموقع: **www.*ons*.dz** ، تاريخ الرفع: 20015/05/15، الساعة: 09:00.

وبنفس الطريقة نقوم بتعديل أقساط الاهتلاك الخاصة بكل تثبيت، وذلك بضرب أقساط الاهتلاك التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة المعنية بالدراسة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة حيازة التثبيت.

وسوف نعتمد على متوسط الأرقام القياسية لسنة حيازة التثبيت بدلا من الأرقام القياسية الشهرية لتاريخ الحيازة، لكون معظم الحيازة على التثبيتات كانت موزعة على طول أشهر السنة.

الفرع الأول: تعديل قيم التثبيتات وأقساط الاهتلاك لسنة 2013:

نلاحظ من جدول التثبيتات لسنة 2013 ضمن الملحق (02) أن المؤسسة لم تقم بإعادة التقييم لجميع تثبيتاتها، وبالتالي سنقوم بتعديل جميع قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات الخاصة بها المتوفرة ضمن الملحق رقم (04) وفق الجدول التالي:

جدول رقم (06): تعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2013.

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2013	الرقم القياسي في آخر سنة 2013	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2013
البرمجيات والمعلوماتية	79,000.00	2010	27,650.00	51,350.00	7,900.00	171.5	136.23	64644.535	9945.313073
	400,000.00	2011	106.666.67	293,333.33	40,000.00	171.5	142.39	353301.96	48177.54056
الأراضي	26,240,000.00	1998		26,240,000.00		171.5	93.26	48253913.8	
المباني	8,253,145.48	مهتلكة كليا	8,253,145.48						
	992,119.89	1994	970,567.69	266,165.56	49,605.99	171.5	54.54	836952.577	155985.0987
	887,218.44	1999	621,052.88	266,165.56	44,360.92	171.5	95.68	477083.963	79513.98181
	5,848,650.41	2003	3,168,018.97	2,680,631.44	292,432.52	171.5	105.75	4347312.45	474252.2665
	3,310,528.06	2004	1,489,737.60	1,820,790.46	165,526.40	171.5	109.95	2840068.79	258188.0637
	83,200.00	2006	29,813.33	53,386.67	4,160.00	171.5	114.05	80278.947	6255.501973
معدات وأدوات صناعية	2,962,573.20	مهتلكة كليا	2,962,573.20						
	30,000.00	2010	22,250.00	7,750.00	6,000.00	171.5	136.23	9756.47802	7553.402334
معدات المراقبة التقنية	8,473,731.20	مهتلكة كليا	8,473,731.20						
	125,000.00	2013		125,000.00		171.5	160.11	133892.324	0
معدات وأدوات أخرى	1,145,918.25	مهتلكة كليا	1,145,918.25						
	1,950.00	2004	1,755.00	195	195	171.5	109.95	304.160982	304.1609823
معدات نقل	8.192.707.18	مهتلكة كليا	8,192,707.18						
أثاث مكتب	2,394,377.87	مهتلكة كليا	2,394,377.87						
	6,240.00	2004	5,876.00	364	624	171.5	109.95	567.767167	973.3151432
	21,400.00	2005	19,081.67	2,318.33	2,140.00	171.5	111.47	3566.82152	3292.455369
	32,700.00	2006	23,707.50	8,992.50	3,270.00	171.5	114.05	13522.26	4917.185445
	2,240.00	2010	1,418.67	821.33	448	171.5	136.23	1033.97266	563.9873743
	119,000.00	2011	32,248.33	86,751.67	11,740.00	171.5	142.39	104487.052	14140.10815
معدات مكتب	2,208,883.51	مهتلكة كليا	2,208,883.51						
	59,700.00	1993	40,006.00	19,693.33	11,940.00	171.5	42.28	79881.8849	48432.11921
	158,974.36	2005	112,217.20	46,757.16	28,054.30	171.5	111.47	71937.3189	43162.39751
	23,400.00	2008	13,455.00	9,945.00	2,340.00	171.5	123.98	13756.7955	3236.893047
	22,000.00	2009	10,791.66	11,208.34	2,200.00	171.5	131.1	14662.3212	2877.955759
	103,000.00	2011	32,449.99	70,550.01	12,000.00	171.5	142.39	84973.1492	14453.26217
تجهيزات أخرى	10,652,180.11	مهتلكة كليا	10,652,180.11						
	1,263,580.00	2005	1,096,305.15	167,274.85	126,358.00	171.5	111.47	257357.466	194405.6428
	583,058.50	2008	335,258.64	247,799.86	58,305.85	171.5	123.98	342778.48	80653.76089
	19,000.00	2010	14,250.00	4,750.00	3,800.00	171.5	136.23	5979.77685	4783.821478
	166,000.00	2013	1,383.33	164,616.67	1,383.33	171.5	160.11	176327.268	1481.738149
أثاث التجهيز الاجتماعي	159,706.55	مهتلكة كليا	159,706.55						
معدات التجهيز الاجتماعي	8,277.49	مهتلكة كليا	8,277.49						
مجموع التثبيتات	76,836,753.32		52,520,795.45	32,646,611.07	874,784.31			58568342.3	1457549.972

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيتات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

- القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 25.921.731.23 دج؛
- مخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 582.765.66 دج

وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد تعديلها يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنة 1990، وعلى هذا ستظهر قيم التثبيتات في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2013 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار.

وما يجلب لنا الانتباه من جدول الاهتلاكات لسنة 2013 ضمن الملحق رقم (04) أنه هناك العديد من التثبيتات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال هناك تجهيزات بقيمة إجمالية تقدر بـ: 10,652,180.11 دج وتعتبر محاسبيا مهتلكة كليا إلا أنها مازالت تستغل من طرف المؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم التثبيتات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح في إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه التثبيتات، التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

الفرع الثاني: تعديل قيم التثبيتات وأقساط الاهتلاك لسنة 2014

نلاحظ من جدول التثبيتات لسنة 2014 ضمن الملحق (03) أن المؤسسة لم تقم بإعادة التقييم لجميع تثبيتاتها، وبالتالي سنقوم بتعديل جميع قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات الخاصة بها المتوفرة ضمن الملحق رقم (05) وفق الجدول التالي:

جدول رقم (07): تعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2014.

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2014	الرقم القياسي في آخر سنة 2014	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2014
البرمجيات والمعلوماتية	79,000.00	2010	35,550.00	43,450.00	7,900.00	179.5	136.23	57250.78911	10409.23438
	400,000.00	2011	106.666.67	293,333.33	40,000.00	179.5	142.39	369782.518	50424.88939
الأراضي	26,240,000.00	1998		26,240,000.00		179.5	93.26	50504825.22	0
المباني	9,245,265.37	مهتلكة كليا	9,245,265.37						
	887,218.44	1999	665,413.80	221,804.64	44,360.92	179.5	95.68	416115.5192	83223.08884
	5,848,650.41	2003	3,460,451.49	2,388,198.92	292,432.52	179.5	105.75	4053727.718	496374.8212
	3,310,528.06	2004	1,655,264.00	1,655,264.06	165,526.40	179.5	109.95	2702318.315	270231.8217
	83,200.00	2006	33,973.33	49,226.67	4,160.00	179.5	114.05	77476.43371	6547.303814
معدات وأدوات صناعية	2,962,573.20	مهتلكة كليا	2,962,573.20						
	30,000.00	2010	28,250.00	1,750.00	6,000.00	179.5	136.23	2305.84306	7905.747633
معدات المراقبة التقنية	8,473,731.20	مهتلكة كليا	8,473,731.20						
	125,000.00	2013	12,500.00	112,500.00	12,500.00	179.5	160.11	126124.2271	14013.80301
	860,000.00	2014	111,800.00	748,200.00	25,800.00	179.5	162.25	827746.6872	28542.98921
معدات وأدوات أخرى	1,147,868.25	مهتلكة كليا	1,147,868.25						
معدات نقل	8.192.707.18	مهتلكة كليا	8,192,707.18						
أثاث مكتب	1,443,803.53	مهتلكة كليا	1,443,803.53						
	21,400.00	2005	21,221.67	178.33	2,140.00	179.5	111.47	287.1645734	3446.039293
	32,700.00	2006	26,977.50	5,722.50	3,270.00	179.5	114.05	9006.477422	5146.558527
	2,240.00	2010	1,866.67	373.33	448	179.5	136.23	491.908794	590.2958232
	119,000.00	2011	43,988.33	75,011.67	11,740.00	179.5	142.39	94561.37906	14799.70504
معدات مكتب	2,208,883.51	مهتلكة كليا	2,208,883.51						
	59,700.00	1993	51,946.00	7,754.00	11,940.00	179.5	42.28	32919.65468	50691.34342
	158,974.36	2005	140,271.50	18,702.86	28,054.30	179.5	111.47	30117.1918	45175.8038
	23,400.00	2008	15,795.00	7,605.00	2,340.00	179.5	123.98	11010.62671	3387.885143
	22,000.00	2009	12,991.66	9,008.34	2,200.00	179.5	131.1	12334.07346	3012.204424
	103,000.00	2011	44,449.99	58,550.01	12,000.00	179.5	142.39	73809.44445	15127.46682
	45,000.00	2014	13,800.00	31,200.00		179.5	162.25	34517.10324	0
تجهيزات اخرى	11,465,760.11	مهتلكة كليا	11,465,760.11						
	450,000.00	2005	356,250.01	93,749.99	45,000.00	179.5	111.47	150965.4903	72463.44308
	583,058.50	2008	335,258.64	247,799.86	58,305.85	179.5	123.98	358768.147	84416.03545
	19,000.00	2010	14,250.00	4,750.00	3,800.00	179.5	136.23	6258.716876	5006.973501
	166,000.00	2013	1,383.33	164,616.67	1,383.33	179.5	160.11	184552.4468	1550.857129
أثاث التجهيز الاجتماعي	159,706.55	مهتلكة كليا	159,706.55						
معدات التجهيز الاجتماعي	8,277.49	مهتلكة كليا	8,277.49						
مجموع التثبيتات	76,784,938.98		52,392,229.31	32,478,750.18	781,301.32			60.137.273.1	1.272.488.311

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيتات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

- القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 27658522.92 دج؛
- مخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 491.186.99 دج

وبعد تعديل القيم المحاسبية الصافية للتثبيتات ستظهر هذه الأخيرة في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2014 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار.

كما نلاحظ أيضا من جدول الاهتلاكات لسنة 2014 ضمن الملحق رقم (05) أن هناك العديد من التثبيتات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم التثبيتات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح في إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه التثبيتات، التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

المطلب الثالث: تعديل تكلفة البضاعة المباعة وقيمة المواد الأولية المستهلكة

نلاحظ من جداول المخزونات أن المؤسسة تتوفر على مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة من البضاعة والمواد الأولية للسنتين المعنيتين بالدراسة، وبالتالي فإن عملية تعديل بالنسبة لكل سنة تكون كما هي موضحة في الجداول التالية:

الفرع الأول: تعديل تكلفة البضاعة المباعة: قيمة مخزون آخر المدة المعدل من البضاعة يساوي المبلغ التاريخي لمخزون آخر المدة مضروب في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لأسعار نفس السنة كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): تعديل تكلفة البضاعة لسنة 2013.

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون البضاعة في أول المدة	5.072.230.00	171.5/167.3	5.199.566.32
مشتريات البضاعة خلال الفترة	20.488.680.00	171.5/160.11	21.946.215.85
قيمة البضاعة القابلة للبيع	25.560.910.00		27.145.782.17
مخزون البضاعة في آخر المدة	7.227.762	171.5/160.11	7.741.934.81
قيمة البضاعة المباعة	18.333.148.00		19.403.847.36

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (11) والملحق رقم (13)

الجدول رقم (09): تعديل تكلفة البضاعة لسنة 2014.

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون البضاعة في أول المدة	7.227.762.00	179.5/171.3	7.573.749.44
مشتريات البضاعة خلال الفترة	27.122.428.00	179.5/162.25	30.006.014.34
قيمة البضاعة القابلة للبيع	34.350.190.00		37.579.763.78
مخزون البضاعة في آخر المدة	6.747.287.00	179.5/162.25	7.464.641.09
قيمة البضاعة المباعة	27.602.903.00		30.115.122.69

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (12) والملحق رقم (14)

يبدو لنا من هذه الجداول أن قيمة البضاعة قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة من سنوات الدراسة، حيث في سنة 2013 ارتفعت قيمتها ب: 1.070.699.36دج، وفي سنة 2014 ارتفعت قيمتها ب: 2.512.219.69 دج،

الفرع الثاني: تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة: قيمة مخزون آخر المدة المعدل يساوي المبلغ التاريخي لمخزون آخر المدة مضروب في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لأسعار نفس السنة.

الجدول رقم (10): تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2013.

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	7,351,500.00	171.5/167.3	7,536,056.49
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	852,127	171.5/160.11	912746.1152
قيمة المواد الأولية القابلة للاستهلاك	8,203,627		8,448,802.60
مخزون المواد الأولية في آخر المدة	6,073,324.00	171.5/160.11	6505371.719
قيمة المواد الأولية المستهلكة	2,130,303.00		2,281,849.76

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (07) والملحق رقم (11)

جدول رقم (11): تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2014.

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	6,073,324.00	179.5/171.5	6.356.627.743
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	864,034.00	179.5/162.25	955.895.858
قيمة المواد الأولية القابلة للاستهلاك	6,937,358.00		7.312.523.602
مخزون المواد الأولية في آخر المدة	5,525,416.00	179.5/162.25	6.112.863.926
قيمة المواد الأولية المستهلكة	1,411,942.00		1.562.056.018

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (09) والملحق رقم (12)

يبدو لنا من هذه الجداول أن قيمة المواد الأولية المستهلكة قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة من سنوات الدراسة، حيث في سنة 2013 ارتفعت قيمتها بـ: 151.546.76دج، وفي سنة 2014 ارتفعت قيمتها بـ: 150.114.018 دج، فنلاحظ أن الزيادة في قيمة المواد الأولية المستهلكة للسنتين معتبرة، وهذا سوف يؤثر على نتيجة الدورة بسبب زيادة المصاريف.

المطلب الرابع: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية

الأصول والخصوم النقدية كما أشرنا إليها في الفصل الأول هي النقدية السائلة وعناصر الأصول والخصوم قيد التحصيل أو الدفع بمبالغ نقدية ثابتة ومحددة، وفي حالة مؤسسة (*EDIMMA*) محل الدراسة فإن الأصول النقدية تتمثل في جميع الأصول المتداولة ما عدا المخزونات، أما الخصوم النقدية فتتمثل في جميع الديون.

وكما ذكرنا في الفصل السابق فإن الأصول النقدية تحقق خسائر في أوقات التضخم بينما الخصوم النقدية تحقق مكاسب في أوقات التضخم، وعلى هذا فإذا كان صافي المركز النقدي موجبا (الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية) فإن المؤسسة ستحقق خسارة من احتفاظها بهذه الأصول، أما إذا كان صافي المركز النقدي سالبا (الخصوم النقدية تزيد عن الأصول النقدية) فإن المؤسسة ستحقق مكاسب نتيجة ذلك.

تتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لكل سنة من السنتين المعنيتين بالدراسة، بمقارنة صافي المركز النقدي الفعلي في نهاية كل سنة مع صافي المركز النقدي المعدل في نهاية نفس السنة، فإذا كان الأول أكبر من الثاني فإن المؤسسة تحقق مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية، وفي حالة العكس فإن المؤسسة تحقق خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.

الفرع الأول: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2013

يمثل صافي المركز النقدي التاريخي في بداية كل فترة صافي المركز النقدي التاريخي لنهاية الفترة السابقة، وبالتالي فإن صافي المركز النقدي لبداية سنة 2013 هو صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2012، ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية الفترة وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2013 بناء على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2013، وتكون تفاصيل حسابها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (12): حساب مكاسب أ خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2013.

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول الأصول النقدية–الخصوم النقدية)	1,775,333.00	171.5/167.3	1.819.902.029
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة:			
مبيعات بضاعة	24,923,474.00	171.5/160.11	26.696.494.85
آداء خدمات	12,809,410.00	171.5/160.11	13.720.653.39
إيرادات أخرى للاستغلال	654,976.00	171.5/160.11	701.570.0706
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	38,387,860.00		41118718.32
تطرح إستخدامات العناصر النقدية خلال الفترة:			
مشتريات بضاعة	20,488,680	171.5/160.11	21.946.215.85
مشتريات مواد أولية	852,127.00	171.5/160.11	912.746.1152
التغير في المخزون	1,410,750.00	171.5/160.11	1.511.108.76
مشتريات خدمات أخرى	38,183.00	171.5/160.11	40.899.28
ضرائب ورسوم	875,267.00	171.5/160.11	937.532.2622
مصاريف الخدمات	1,503,007.00	171.5/160.11	1.609.928.802
مصاريف أخرى	206,019.00	171.5/160.11	220.138.6822
مصاريف المستخدمين	11,271,129.00	171.5/160.11	1.204.3605.13
مصاريف تشغيلية أخرى	601,205.00	171.5/160.11	643.973.8773
مصاريف مالية	10,953.00	171.5/160.11	11.732.181
مخصصات الاهتلاك والمؤونات	771,515.00	171.5/160.11	826.399.491
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	38,387,860.00		41.118.718.32
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصول النقدية– الخصوم النقدية)	1,775,333.00	**صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة**	1.901.627.69
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			1,775,333.00
خسائر تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية			126,294.69

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق (07) والملحق رقم (11)

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2013، أن المؤسسة قد حققت خسائر من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 126,294.69 دج.

الفرع الثاني: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2014

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2014 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2013، ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية الفترة وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2014 بناء على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2014، وتكون تفاصيل حسابها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (13): حساب مكاسب أ خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2014.

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية– الخصوم النقدية)	1,775,333.00	179.5/171.5	1.858.147.367
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة:			
مبيعات بضاعة	31,259,143.00	179.5/162.25	34.582.534.17
إنتاج مباع	12,392,195.00	179.5/162.25	13.709.701.09
إيرادات خارج الاستغلال	154,363.00	179.5/162.25	170.774.47
إيرادات اخرى للاستغلال	90,157.00	179.5/162.25	99,742.26
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	43,895,858.00		48,562,751.99
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة:			
مشتريات بضاعة	27,122,428	179.5/162.25	30.006.014.34
مشتريات مواد أولية	864,034.00	179.5/162.25	955.895.86
التغير في المخزون	242,220.00	179.5/162.25	267.972.20
مشتريات خدمات أخرى	53,786.00	179.5/162.25	59.504.39
ضرائب ورسوم	894,511.00	179.5/162.25	989613.09
مصاريف الخدمات	1,503,007.00	179.5/162.25	1662802.81
مصاريف أخرى	383,973.00	179.5/162.25	424796.02
مصاريف المستخدمين	11,288,515.00	179.5/162.25	12488680.69
مصاريف تشغيلية أخرى	143,164.00	179.5/162.25	158384.82
مصاريف مالية	13,763.00	179.5/162.25	15226.25
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	10,050,989.00	179.5/162.25	11.119.584.13
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	45,217,860.00		50.025.305.82
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصول النقدية– الخصوم النقدية)	453,331.00	**صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة**	501.527.99
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			453,331.00
خسائر تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية			48,196.98

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (09) والملحق رقم (12)

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2014، أن المؤسسة قد حققت خسائر من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 48,196.98 دج.

المطلب الخامس: تعديل قائمة المركز المالية وقائمة الدخل

سنتطرق إلى تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للسنتين المعنيتين بالدراسة.

الفرع الأول: تعديل قائمة المركز المالي

عند تعديل قائمة المركز المالي يجب التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، فالعناصر النقدية لا يتم تعديلها لأنها أصلا ظاهرة في الميزانية بقيمها الجارية، أما العناصر غير النقدية تعدل بضرب قيمها التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند، فبالنسبة للأصول الثابتة فقد تم تعديلها سابقا في الجدولين رقم (06) و(07) ، أما قيم المخزونات تعدل باستعمال متوسط الأرقام القياسية للسنة المعنية بالتعديل، لأن المؤسسة تستعمل المتوسط المرجح في تقييم مخزوناتها، أما رأس المال الاجتماعي فإنه يعدل باستعمال الرقم القياسي للأسعار لسنة 2007، وهي سنة إعادة تقييم رأس مال المؤسسة، وحسب المعيار (IAS29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" تستخرج النتيجة المرحلة كمتمم حسابي.

أولا: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2013: تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (06)، أما الأصول المتداولة ما عدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها.

الجدول رقم (14): أصول المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2013

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأصول غير الملموسة	424.683.00	الجدول رقم (06)	417.946.50
الأصول غير المتداولة			
أراضي	24.240.000.00	الجدول رقم (06)	48.253.913.79
مباني	5390.693.00	الجدول رقم (06)	8.581.697.00
أصول ثابتة أخرى	1246.759.00	الجدول رقم (06)	1.314.785.3
الأصول المالية:			
استثمارات أخرى والسلف ذات الصلة	1.500.000.00	171.5/160.11	1.607.812.5
الأصول الضريبية المؤجلة	892.890.00	171.5/160.11	956.408.94
مجموع الأصول غير المتداولة	35.695.026.00		61.132.564.03
المخزونات	6.073.324.00	171.5/160.11	6.505.371.72
الذمم المدينة:			
العملاء	28.403.641.00	171.5/171.5	28.403.641.00
مدينين آخرين	5397.783.00	171.5/171.5	5397.783.00
الضرائب المماثلة	1.085.661	171.5/171.5	1.085.661
الخزينة	1.775.333.00	171.5/171.5	1.775.333.00
مجموع الأصول المتداولة	42.735.745.00		49.241.116.72
مجموع الأصول	78.430.771.00		110.373.680.75

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (07).

جدول رقم (15): خصوم المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية غلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2013

الخصوم	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
رأس المال الخاص:			
رأس المال المصدر	28.800.000.00	171.5/118.24	41.772.665.76
الاحتياطات	4.113.453.00	171.5/118.24	5.966.315.88
صافي الدخل	233.599.00	171.5/118.24	338.676.24
الأرباح المحتجزة- الترحيل من جديد	(17.723.520.00-)	171.5/118.24	(25.706.898.00-)
المجموع	15.423.533.00		22.370.459.88
خصوم غير متداولة:			
قروض مالية	2.736.677.00	171.5/118.24	3.969.385.19
ايرادات مؤجلة	18.563.397.00	171.5/118.24	26.925.089.52
المجموع	21.300.075.00		30.894.474.71
خصوم متداولة:			
موردون	33.894.130.00	171.5/171.5	33.894.130.00
ضرائب	1.597.578.00	171.5/171.5	1.597.578.00
مطلوبات أخرى	6.215.453.00	171.5/171.5	6.215.453.00
المجموع	41.707.162.00		41.707.162.00
مجموع الخصوم	78.430.771.00		94.972.096.59

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (08)

تهدف عملية تعديل قائمة المركز المالي حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت بقيمة 12.972.665.76دج بعد تعديل المركز المالي للمؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2013، إضافة إلى ظهور قيم التثبيتات والمخزونات بقيم قريبة من قيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

ثانيا: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2014: تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (07)، أما الأصول المتداولة ما عدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها.

الجدول رقم (16): أصول المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية على وحدة النقد الثابتة لسنة 2014

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأصول غير الملموسة	376.783.00	الجدول رقم (07)	427.033.00
الأصول الثابتة:			
أراضي	26.240.000.00	الجدول رقم (07)	50.504.825.22
مباني	4.862.661.00	الجدول رقم (07)	7.249.638.00
أصول ثابتة اخرى	1.925.658.00	الجدول رقم (07)	1.955.777.00
الأصول المالية:			
استثمارات أخرى والسلف ذات الصلة	1.500.000.00	179.5/162.25	1.656.413.41
الأصول الضريبية المؤجلة	847.590.00	179.5/162.25	937.703.57
مجموع الأصول غير المتداولة	35.752.692.00		62.731.390.2
المخزونات	5.525.416.00	179.5/179.5	5.525.416.00
الذمم المدينة:			
العملاء	32.677.746.00	179.5/179.5	32.677.746.00
مدينين آخرين	6.080.530.00	179.5/179.5	6.080.530.00
الضرائب المماثلة	1.357.406.00	179.5/179.5	1.357.406.00
مجموع الأصول المتداولة	46.094.430.00		46.094.430.00
مجموع الأصول	81.847.122.00		109.825.820.2

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (09)

الجدول رقم (17): خصوم المؤسسة المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2014

الخصوم	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
رأس المال الخاص:			
رأس المال المصدر	28.800.000.00	179.5/118.24	43.721.244.92
الاحتياطات	4.113.453.00	179.5/118.24	6.244.627.99
صافي الدخل	325.463.00	179.5/118.24	494.084.98
الأرباح المحتجزة – الترحيل من جديد	(17.489.920-)	179.5/118.24	(26.551.426.25-)
المجموع	15.748.996.00		23.908.531.64
خصوم غير متداولة:			
قروض مالية	2.469.433.00	179.5/118.24	3.748.843.23
ايرادات مؤجلة	18.715.053.00	179.5/118.24	28.411.299.16
المجموع	21.184.487.00		32.160.142.39
خصوم متداولة:			
موردون	37.963.871.00	179.5/179.5	37.963.871.00
ضرائب	1.141.003.00	179.5/179.5	1.141.003.00
مطلوبات أخرى	5.808.764.00	179.5/179.5	5.808.764.00
المجموع	44.913.639.00		44.913.639.00
مجموع الخصوم	81.847.122.00		100.982.313.03

تهدف عملية تعديل قائمة المركز المالي حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت بقيمة 14.921.244.92 دج بعد تعديل المركز المالي للمؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2014، إضافة إلى ظهور قيم التثبيتات والمخزونات بقيم قريبة من قيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

ونلاحظ من الجداول السابقة الخاصة بتعديل المراكز المالية للمؤسسة بأن هذه الطريقة لم تفصح عن مكاسب الحيازة غير المحققة، كما أن لتعديل أصول المؤسسة ورأسمالها وفق وحدة النقد الثابتة أثر على قيمة الترحيل من جديد، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (18): مصدر تغيرات قيمة الترحيل من جديد بعد تعديل المراكز المالية للمؤسسة

البيان	2013	2014
قيمة الأصول المعدلة قيمة الأصول التاريخية	110.373.680.75 78.430.771.00	109.825.820.2 81.847.122.00
فرق التعديل (1)	31.942.909.75	27.978.698.2
قيمة رأس المال المعدل القيمة التاريخية لرأس المال	41.772.665.76 28.800.000.00	43.721.244.92 28.800.000.00
فرق التعديل (2)	12.972.665.76	14.921.244.92
الفرق بين قيمة زيادة الأصول وقيمة زيادة رأس المال (1)-(2)	18.970.243.99	13.057.453.28

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجداول رقم (07-08-19-10).

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة الزيادة أو الانخفاض في قيمة الترحيل من جديد تمثل الفرق قيمة زيادة الأصول وقيمة زيادة رأس المال. كما أن استخراج قيمة الترحيل من جديد كمتمم حسابي يزيد من غموض النتائج المرجوة، بحيث نلاحظ انخفاض نتيجة الدورة من خلال قوائم الدخل المعدلة للسنتين وهذا راجع إلى تأثير خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية على نتيجة قائمة الدخل، وفي المقابل لا يوجد تأثير لمكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية على النتيجة المستخرجة من قائمة المركز المالي، وإنما تأثر النتيجة في قائمة المركز المالي متعلق بالقوة الشرائية لرأس المال، وهذا الأخير ليس له تأثير على النتيجة المتوصل إليها من خلال قائمة الدخل.

الفرع الثاني: تعديل قائمة الدخل

عند تعديل قائمة الدخل حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة، يجب أن نراعي حالة مصروفات وإيرادات المؤسسة إن كانت موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، فإن كان ذلك فإن عملية التعديل تكون بضرب القيمة التاريخية لكل بند من مصروفات وإيرادات المؤسسة في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة مقسوم على

متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، وإن كانت المصروفات والإيرادات غير موزعة بانتظام خلال أشهر السنة فإننا نستعمل الرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند بدلا من متوسط الأرقام القياسية لأشهر السنة عند القيام بعملية التعديل، وحسب توصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) تضاف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية إلى نتيجة الدورة المعدلة، مع الإفصاح عنها في بند مستقل ضمن قائمة الدخل.

أولا: تعديل قائمة الدخل لسنة 2013: لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فان عملية التعديل لجميع بنود قائمة الدخل تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2013، وفيما يلي تفاصيل تعديل قائمة الدخل لسنة 2013 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة.

جدول رقم (19): قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2013

البيان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مبيعات بضاعة		24,923,746.00	171.5/160.11		26696786.2
خدمات مقدمة		12,089,410.00	171.5/160.11		12949433.61
رقم الأعمال		37,732,886.00			39646219.81
إنتاج الدورة		37,732,886.00			39646219.81
مشتريات بضاعة	20,488,680.00		171.5/160.11	21.946.215.85	
مشتريات المواد الخام	685,580.00		171.5/160.11	734.351.1961	
مشتريات المواد واللوازم	166,547		171.5/160.11	178.394.9191	
التغير في المخزون	1,410,750.00		171.5/160.11	1.511.108.769	
تموينات اخرى	38,183.00		171.5/160.11	40.899.28487	
خدمات خارجية	1,503,007.00		171.5/160.11	1.609.928.802	
خدمات اخرى	226,019.00		171.5/160.11	242.097.6735	
استهلاكات الدورة	24,619,192.00			26.262.996.5	
القيمة المضافة للاستغلال		13,113,694			14.046.583.73
نفقات الموظفين	11,271,129.00		171.5/160.11	12.072.941.25	
الضرائب والرسوم المماثلة	875,297.00		171.5/160.11	937.564.3964	
إجمالي الفائض التشغيلي		967,297.00			1.036.078.084
الأعباء العملياتية الأخرى		654,976.00	171.5/160.11		701.570.0706
مصاريف التشغيل	601,205.00		171.5/160.11	643973.8773	
مخصصات الاهتلاكات	771,515.00		171.5/160.11	826.399.49	
نتيجة العمليات		249,553.00			267.274.7861
مصاريف مالية	10,953.00		171.5/160.11	11732.181	
النتيجة المالية	10,953.00			11732.181	
النتيجة العادية		238,599.00			255.542.60
الضريبة على الدخل	5,000.00			5355.692961	
صافي أرباح السنة		233,599.00			250.186.91
خسائر القوة الشرائية				126,294.69	
النتيجة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية					123.892.22

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (11)

يبدو من قائمة الدخل المعدلة أنه بعدما كانت نتيجة الدورة ربح بقيمة 233.599.00 دج أصبحت بعد التعديل ربح بقيمة 250.186.91 دج، أي زادت نتيجة الدورة ربح، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة الايرادات بعد تعديلها أكبر من نسبة الزيادة في المصاريف بعد تعديلها، ولكن بعدما أضفنا لها خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية المقدرة بـ: 123.892.22 دج أصبحت قيمة الربح بعد التعديل أقل من الربح التاريخي.

ثانيا: تعديل قائمة الدخل لسنة 2014: لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فإن عملية التعديل بنود قائمة الدخل تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2014، وفيما يلي تفاصيل تعديل قائمة الدخل لسنة 2014 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة.

جدول رقم (20): قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2014

البيان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مبيعات بضاعة		31,259,143.00	179.5/162.25		34582534.17
خدمات مقدمة		12,392,195	179.5/162.25		13709701.09
رقم الأعمال		43,651,338.00			48292235.26
ايرادات خارج التشغيل		154,363.00	179.5/162.25		170774.4746
إنتاج الدورة		43,805,702.00			48463009.73
مشتريات بضاعة	27,122,428.00		179.5/162.25	30006014.34	
مشتريات المواد الخام	706,760.00		179.5/162.25	781900.8937	
مشتريات المواد واللوازم	157,274.00		179.5/162.25	173994.9646	
التغير في المخزون	242,220.00		179.5/162.25	267972.2034	
تموينات اخرى	53,786.00		179.5/162.25	59504.38829	
خدمات خارجية	1,503,007		179.5/162.25	1662802.814	
خدمات اخرى	383,973.00		179.5/162.25	424796.0154	
استهلاكات الدورة	30,169,452.00			33376985.61	
القيمة المضافة للاستغلال		13,636,250.00			15086024.12
نفقات الموظفين	11,288,515.00		179.5/162.25	12488680.69	
الضرائب والرسوم المماثلة	894,511		179.5/162.25	989613.094	
إجمالي الفائض التشغيلي		1,453,223.00			1607725.908
الأعباء العملياتية الأخرى		90,157.00	179.5/162.25		99742.25886
مصاريف التشغيل	143,164.00		179.5/162.25	158384.8259	
مخصصات الاهتلاكات	1,050,989		179.5/162.25	1.160.938.618	
نتيجة العمليات		349,226.00			388144.7221
مصاريف مالية	13,763.00		179.5/162.25	15226.24653	
النتيجة المالية	13,763.00			15226.24653	
النتيجة العادية		335,463.00			372918.4755
الضريبة على الدخل	10,000.00		179.5/162.25	11063.17411	
صافي أرباح السنة		325,463.00			361.855.30
خسائر القوة الشرائية				48,196.98	
النتيجة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية					313.658.32

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (12)

يبدو من قائمة الدخل المعدلة أنه بعدما كانت نتيجة الدورة ربح بقيمة 324.463.00 دج أصبحت بعد التعديل ربح بقيمة 361.855.30 دج، أي زادت نتيجة الدورة ربح، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة الايرادات بعد تعديلها أكبر من نسبة الزيادة في المصاريف بعد تعديلها، ولكن بعدما أضفنا لها خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية المقدرة بـ: 313.658.32 دج أصبحت قيمة الربح بعد التعديل أقل من الربح التاريخي.

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لنموذج التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي *(EDIMMA)* بالوادي، حيث أن هذه المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم لأصولها مما جعل من قوائمها المالية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي لها، حيث نجد الكثير من تثبيتاتها مازالت تستغل في نشاطها ولكنها محاسبيا تعتبر مهتلكة كليا، ولا تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من أهم عيوب القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، كما نلاحظ أيضا من دراستنا هذه أن منهج التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة لم يتمكن من معالجة هذه الحالة التي تعاني منها العديد من المؤسسات الجزائرية، إضافة إلى ظهور معظم تثبيتات المؤسسة بقيم محاسبية صافية مخالفة لقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية بسبب تأثرها بارتفاع معدلات التضخم. وقد تمكنت محاسبة وحدة النقد الثابتة من استبعاد أثر التضخم على بنود التثبيتات بصفة جزئية نتيجة عدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة مما قد يؤثر سلبا على صلاحية هذه البيانات المالية لاتخاذ القرارات.

وقد أدت عملية تعديل القوائم المالية حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى إبراز مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية، وما لهذا المؤشر من إيجابيات في تقييم السياسة التمويلية للمؤسسة في أوقات التضخم، وأدت هذه الطريقة أيضا إلى تحقيق الهدف الرئيسي لها المتمثل في المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، حيث ارتفعت قيمة رأسمال المؤسسة محل الدراسة بمقدار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، إلا أنه كان لهذين العنصرين تأثير مباشر وبشكل منفصل على استخراج نتيجة الدورة من خلال قائمة الدخل وقائمة المركز المالي على التوالي مما يزيد من غموض النتائج، وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل المالي وإعداد التقديرات. إلا أن عمل هذه الطريقة على توحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة قد يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على المقارنة بين القوائم المالية لمختلف السنوات، ومقارنتها أيضا مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى.

الخاتمة

الخاتمة:

أدت موجة التضخم الحادة التي يعيشها الاقتصاد العالمي منذ نهاية الحرب العالمية الثانية إلى خلق مشاكل اقتصادية واجتماعية عويصة، وفي مجال المحاسبة أصبح القياس المحاسبي للأداء الاقتصادي والوضعية الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الوطني وعلى مستوى المؤسسة غير مجدي في عكس الواقع، وترتب عن ذلك أن أصبح من الصعب تفهم وتحليل الواقع الاقتصادي.

وفي ضوء كل هذه الظروف ظهرت متطلبات جديدة في الفكر المحاسبي، حيث أصبح هذا الأخير موجه نحو البحث حول منفعة المعلومات المحاسبية بدلا من البحث حول تأصيل المبادئ المحاسبية، وكان رد الفعل لهذا التوجه الجديد للفكر المحاسبي، التشكيك في صدق المعلومات المحاسبية التي يوفرها النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة القياس المحاسبي، فالقياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية في الظروف التي تتميز بارتفاع الأسعار يجعل من القوائم المالية تفقد الكثير من صلاحيتها، وقدرتها على إعطاء الصورة الصحيحة عن الأداء والوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يحد من أهمية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية، وعلى هذا فقد صاحب الانتقاد الموجه إلى الفكر المحاسبي التقليدي أفكار بناءة تحاول تطوير أساليب المحاسبة التقليدية لمواجهة التغيرات السعرية، وقد ركزت هذه الأفكار على أن نتائج المحاسبة ستكون أقرب إلى الواقع لو أخذت بعين الاعتبار الاتجاه التصاعدي في مستويات الأسعار.

إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن: "**ظاهرة التضخم هي الزيادة في الطلب الإجمالي على العرض الإجمالي، مما يؤدي إلى ارتفاع مستويات الأسعار، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي وتتمثل في: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، إضافة إلى الإيضاحات الملحقة**"؛ ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، حيث أظهرت الدراسة ظاهرة التضخم هي الارتفاع المحسوس والمستمر في مستويات العامة الأسعار نتيجة اختلال التوازن بين قوى العرض والطلب، وتعتبر القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية حول مركز المؤسسة ووضعها الاقتصادي، وبالتالي فهي تمثل نتاج نشاطها خلال فترة زمنية معينة متمثلة في قوائم مالية أساسية تتمثل في: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقوائم إضافية تتمثل في الإيضاحات الملحقة.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أن: "**أسلوب القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية أصبح لا يلبي بشكل جيد أهداف المحاسبة في الوقت الحاضر نتيجة لظهور مشاكل اقتصادية بسبب التغيرات السعرية**"؛ ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، وذلك بشهادة المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة، لأن نطاق المحاسبة أصبح شاملا لعدة متغيرات جديدة بما فيها التغيرات في المستوى العام للأسعار، والتي يعد صعبا على مبدأ التكلفة التاريخية قياسها وتحليلها.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن: " **القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم غير واقعية ومضللة، كما تؤدي بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، المتمثلة في التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، والقيم الجارية، وطريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة إلى قوائم مالية موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات**"، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، حيث أن المعلومات التي تحتويها لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة ولا تصور مركزها المالي وبالتالي لا تساعد في اتخاذ قرارات صحيحة، وذلك بدليل الاتجاه القوي لمختلف الاتحادات والهيئات المهنية نحو إلزام المؤسسات الاقتصادية خاصة الكبرى منها بأخذ تغيرات الأسعار في الحسبان عند إعداد قوائمها المالية. كما أن بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم، والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) تؤدي إلى قوائم مالية موضوعية وملائمة بنسب متفاوتة نظرا لاختلاف أهداف وأسس كل بديل من البدائل المقترحة.

الفرضية الرابعة: والتي تنص على أن: "**يؤثر التضخم على القوائم المالية لمؤسسة *(EDIMMA)* خصوصا على قيم التثبيتات في قائمة المركز المالي والنتيجة في قائمة الدخل**"؛ ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني، حيث بينت الدارسة التي أجريت على مؤسسة *(EDIMMA)* أن قيم عناصر قائمة المركز المالي لا تعبر عن قيمها الحقيقية الجارية، أما قائمة الدخل فقد كان تأثير التضخم عليها خصوصا على النتيجة التي كانت تحتوي على خسائر تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية وبالتالي توزيع أرباح صورية، حيث يبدو لنا من الدراسة التطبيقية أن طريقة القيم الجارية أو نموذج القيمة العادلة هو الأدق والأكثر موضوعية وملاءمة من طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة في إبراز الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، كما أوصى مجلس (*IASB*) بتطبيق نموذج القيمة العادلة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات التي تنشط في بيئة إقتصادية منخفضة التضخم، ويلزم المؤسسات التي تنشط في اقتصاديات مرتفعة التضخم بتطبيق نموذج القيمة العادلة مع وحدة النقد الثابتة، مع تطبيق محاسبة وحدة النقد الثابتة على جميع بنود القوائم المالية السابقة حتى تكون قابلة للمقارنة.

النتائج العامة:

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا فيما يلي:

– تتوقف فعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية على مدى صحة وصدق البيانات والمعلومات التي توفرها هذه القوائم، وتعتمد صحة هذه البيانات والمعلومات على مدى صحة المبادئ أو القواعد المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وعلى هذا فإن إعداد القوائم المالية في ظل التضخم وفق النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، يجعل منها غير واقعية ولا تصور الوضعية الفعلية للمؤسسة، ومن ثم عدم صلاحية هذه القوائم المالية للتحليل المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية.

– لقد خلصت مختلف الجمعيات والهيئات المحاسبية إلى أن إعداد القوائم المالية في ظل حالات التضخم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، قد يؤدي إلى تضليل مستخدميها، مما يستلزم من المؤسسات التي تنشط في بيئة اقتصادية تعاني من التضخم أن تقوم بإعداد قوائم مالية إضافية على أساس التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، أو باستعمال طريقة القيم الجارية، أو الطريقة المختلطة (القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة).

– يرى مؤيدو طريقة التكلفة التاريخية بأنها الأنسب للقياس المحاسبي، بحجة إمكانية التحقق منها وموضوعيتها، وأنها تتلاءم مع فرض الاستمرارية، ولكن يرى مؤيدو طريقة القيم الجارية أن هذا غير صحيح خاصة في ظل التغيرات السعرية، حيث موضوعية القياس المحاسبي لبنود القوائم المالية تكمن في مدى قدرتها على عكس الوضع المالي الجاري للمؤسسة، وفرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على قدرتها التشغيلية، وهذا يتطلب من المؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها بقيمها الجارية وقت إعداد القوائم المالية، كما يرى مؤيدو محاسبة وحدة النقد الثابتة أن فرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال.

– لقد فضل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إتباع نموذج القيمة العادلة في ظل التغيرات السعرية، وفي حالة ما إذا كانت المؤسسة تنشط في اقتصاد مرتفع التضخم فيجب عليها تطبيق محاسبة وحدة النقد الثابتة على قوائمها المالية الحالية والسابقة، حتى تكون قابلة للمقارنة.

– يبدو من خلال الدراسة التطبيقية أن محاسبة وحدة النقد الثابتة ليست فعالة، نتيجة عدم إمكانيتها من تعديل العناصر غير النقدية بدقة بسبب عدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة بكل تثبيت، وكذلك عدم إمكانيتها إعطاء القيمة الإضافية والمدة الإضافية للتثبيتات ذات منفعة الاقتصادية المستقبلية الإضافية، وعلى هذا فإن نموذج القيمة العادلة هو الأفضل لتقييم العناصر غير النقدية، والأكثر موضوعية وملاءمة في إبراز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، إلا أنه في حالة كون معدلات التضخم مرتفعة من الأفضل استعمال

محاسبة وحدة النقد الثابتة مع نموذج القيمة العادلة حتى تكون النتائج أكثر موضوعية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة من أجل تحقيق خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة.

– يبدو مما سبق أنه لتحقيق خاصيتي الموثوقية والملاءمة على القوائم المالية في ظل تغيرات الأسعار، يجب أن تعدل عناصرها غير النقدية بإتباع طريقة القيم الجارية أو نموذج القيمة العادلة، ولتحقيق خاصية المقارنة بين القوائم المالية يجب أن تعدل جميع بنودها إلى وحدة نقد ثابتة (توحيد القوة الشرائية لوحدة القياس).

الاقتراحات والتوصيات:

إنطلاقا مما سبق يمكننا القول أن تعديل القوائم المالية وفق تغيرات الأسعار ضروري حتى تتحقق فيها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي صلاحيتها في اتخاذ القرارات، لذلك من الأفضل على المؤسسات الاقتصادية أن تتخذ الإجراءات التالية حول تعديل قوائمها المالية:

- أن تقوم في نهاية كل سنة بمراجعة جميع بنود قوائمها المالية، إن كانت قيمها تعكس الأسعار السوقية لها؛
- أن تقوم بإعادة عرض قوائمها المالية في نهاية كل سنة على أساس القيم الجارية، أو نموذج القيمة العادلة المقترح من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، حتى تكون صالحة للتحليل المالي وإعداد التقديرات، ومن ثم اتخاذ القرارات الملائمة؛
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة تنشط في بيئة اقتصادية ذات معدلات تضخم مرتفعة، فمن الأفضل لها أن تقوم بإعادة عرض قوائمها المالية حسب نموذج القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة، ولو في قوائم مالية إضافية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود قوائمها المالية الحالية والسابقة حتى تكون قابلة للمقارنة؛
- أن تقوم المؤسسات بتدريب محاسبيها على طرق معالجة القوائم المالية من أثار التضخم، فحتى وإن لم ترغب هذه المؤسسات في نشر المعلومات المحاسبية المعدلة، فيمكن على الأقل استفادة إدارتها منها، والتي يتوقع أن تكون قراراتها أكثر واقعية إذا ما استخدمت المعلومات المعدلة.
- ضرورة أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأيه في القوائم المالية المعدلة ومدى إفصاحها عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، حتى يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحكم السليم على آثار التضخم على المنشأة،
- ضرورة قبول مصلحة الضرائب للقوائم المالية المعدلة وفقا لمحاسبة التضخم كأساس للتحاسب الضريبي مع المؤسسات الاقتصادية. حفاظا على القوة الشرائية لرأس المال من الهلاك والتآكل التدريجي في شكل ضرائب إضافية على الزيادة في الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية (المعدلة).

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع واجهتنا عدة مواضيع يمكن أن تكون إشكاليات بحث مستقبيلية، ومنها :

– يمكن أن يتم ربط موضوع محاسبة التضخم بالمحاسبة الإسلامية ومدى إمكانية تعديل القوائم المالية وفق مبادئ المحاسبة الإسلامية.

– محاسبة التضخم بها عدة مداخل محاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، مما يفتح مجالا آخرا للبحث في إمكانية تطبيق طريقة التكلفة الجارية أو نموذج القيمة العادلة.

وفي الختام نرجو أن تكون دراستنا هذه شمعة أنارت ما غمض من قضايا في هذا المجال، ومهدت الدرب لمن يريد التعمق أكثر في مثل هذه المواضيع المهمة، بحثا ودراسة وتحليلا، وحري بنا أن نولي العناية الفائقة لمثل هذه الدراسات لما لها من أهمية كبيرة في نظامنا المحاسبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال– التحديات الراهنة**، دار المريخ للنشر، الرياض،2000.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية– الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
3. أنس البكري، وليد صافي، **النقود والبنوك بين النظرية والتطبيق**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002.
4. بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
6. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
7. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2003.
8. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية– الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط3، 2013.
9. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية– القياس والإفصاح في القوائم المالي**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
10. سالم عبد الله حلس، يوسف محمد جربوع، **تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة**، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة.
11. سعود جايد مشكور العامري، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2015.
12. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
13. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية– أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
14. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج1، 2004.
15. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية – الإفصاحات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج2، 2006.
16. عادل أحمد حشيش، **أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفي**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004.
17. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990.
18. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
19. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، ط1، 2009.
20. عبد المنعم السيد، نزار سعد الدين العيسي، **النقود والمصارف والأسواق المالية**، ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2004.
21. علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية– إطار فكري تحليلي وتطبيقي**، مكتبة الآفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، ط1، 2011.
22. غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006.
23. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
24. محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية– الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
25. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2005.
26. محمد بونوارة خزار، **مبادئ الإحصاء**، منشورات جامعة باتنة، مطابع عمار قرفي، باتنة، 1996.
27. محمد حلمي الجيلاني، **محاسبة التضخم المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2014.

28. محمد سمير الصبان، كمال الدين مصطفى الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، **مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2012.

29. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2008.

30. مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002.

31. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية– مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2009.

32. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية– القياس والإعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ج2، ط1، 2009.

33. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ج1، 2007.

ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية

أ/ أطروحات الدكتورا:

34. تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006.

ب/ رسائل الماجستير:

35. الأزهر عزة، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

36. الحاج حلقوم، **دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.

37. إلياس بدوي ، **دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

38. فارس جميل الصوفي ، أحمد خضر محمد عابدين ، **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم** ، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، يومي 29–30 نوفمبر 2011.

39. فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

40. سعيد هتهات، **دراسة اقتصادية وقياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

41. محمد قوادري، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010.

42. محمد كويسي، **آثار التضخم على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.

43. مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2006.

ج / مذكرات الماستر

44. بسمة سويد، دراسة **مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية– القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية و المالية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

45. حسين كركاشة، **أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية**، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

ثالثا– المجلات

46. محمد الهادي ضيف الله، **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، ع7، م1، 2014.

47. مصطفى عقاري، **مفهوم الدخل واستخداماته**، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، ع3، 2005.

رابعا: القوانين

48. الجريدة الرسمية الصادرة في: 14 أفريل 1990، العدد 14، ص: 474.

49. الجريدة الرسمية الصادرة في: 14 جويلية 2007، العدد 44، ص: 10.

خامسا: الملتقيات

50. الشريف جاب الله ، سليم طرابلسي، **القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مداخلة في الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي: 25– 26 ماي 2010.

51. الحاج عرابة، باهية زعيم، أم كلثوم هواري، **دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو القيمة العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي:24– 25 نوفمبر 2014.

52. رشيد بوكساني، نسيمة أوكيل، حمزة العرابي، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي: 17-18 جانفي 2010.

53. محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي: 24-25 نوفمبر 2014.

54. محمد بكاي، عبد الله سايب، مريم بالأطرش، **القياس المحاسبي ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي:24- 25 نوفمبر 2014.

سادسا: المواقع الإلتكترونية

54. الديوان الوطني للإحصائيات، متاح على الموقع: **www.*ons*.dz** ، تاريخ الرفع: 20015/05/15، الساعة: 09.00.

المراجع باللغة الأجنبية:

55. Eric Ducasse et autres, **Normes comptables internationales IAS/IFRS** , De boeck université, Bruxelles, 2005.

56. Jean François des Robert, **François Méchin, Hervé Puteaux**, Normes IFRS et PME, dunod, Paris,2004.

57. Hervé Stolowy, et Autres, **Comptabilité et analyse financière**, De Boeck université, Bruxelles , 2006.