

مقدمة :

تعد المحاسبة نشاط خدمي يهدف إلى توفير معلومات صادقة وذات موضوعية وشفافية إلى مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والدائنين والبنوك... إلخ، من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمنشأة وقياس كفاءتها وأدائها بغية إتخاذ القرارات، ولعل التغييرات التي طرأت على الساحة الدولية بظهور العولمة والشركات المتعددة الجنسيات وخصوصة المؤسسات والشراكة الأجنبية أدت إلى إمتداد نطاق نشاط المؤسسات وزيادة الإنتاج كمحصلة لتطور التكنولوجيا، الأمر الذي أدى زيادة الحاجة إلى منافذ وأسواق خارجية وكذا الإستفادة من اليد العاملة الرخيصة والإمميزات غير المتوفرة في مواطنها، كل هذا جعل الدول والمنظمات تسعى إلى إيجاد نظام محاسبي دولي، وهذا من خلال ما يدعى بالتوحيد المحاسبي وتوحيد المفاهيم المحاسبية، وبوادر ذلك تجسدت في ظهور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (IASC سابقا) وإصدار المعايير المحاسبية الأساسية التي يجب أن تكون مقبولة في جميع دول العالم.

ويعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة التقليدية من خلاله يتم إثبات الأصول التي تفتنيها والخدمات التي تطلبها المنشآت بالسعر الذي تم الإلتزام بسداده في تاريخ الشراء وبالتالي فإن القوائم المالية وباعتبارها مخرجات النظام المحاسبي تمثل سجلا تاريخيا مضللا ولا تعبر عن القيمة الحالية للعديد من بنودها، وذلك لأن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ترتبط بإفتراض محاسبي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس (وهي العملة) بدون الأخذ بعين الإعتبار التغييرات في المستوى العام للأسعار في فترات التضخم، والتي يترتب عنها إنخفاض في القوة الشرائية للعملة وحدة القياس المستعملة في التسجيل المحاسبي وسوف ينعكس سلبا على موضوعية البيانات الواردة في القوائم المالية وكذا القيمة الحقيقية للثروة والوضع المالي للشركات نتيجة التضخم.

وجوهر ظاهرة التضخم يكمن في عجز النقود عن أداء أدوارها في الإقتصاد خاصة دورها كمخزن للقيمة، حيث تتأثر قيمتها في فترات التضخم وتتغير قدرتها الشرائية نحو الإنخفاض وعليه يتخلى عنها المستثمرون والأفراد عموما من خلال حيازة العقارات بدلا من الإحتفاظ بها (النقود)، وبهذا بقيت النقود كوسيلة للتبادل والوفاء بالديون بغض النظر عن تشوّه نتائج أعمال المشروعات ومراكزها المالية؛ حيث يعبر عنها بنفس الدنانير رقميا وإسميا مع إختلاف القوة الشرائية علاوة على ما يحمله ذلك أيضا من غبن للدائنين عند سداد الديون آجلا بدنانير تقل قيمتها عما سبق.

المقدمة

فالتضخم يعد أحد العوامل البيئية التي لها آثار إجتماعية وإقتصادية كما لها آثارها على تطور المحاسبة والممارسات المحاسبية وذلك بسبب إعتقاد المحاسبة على النقود كوحدة قياس من ناحية وعلى فرض ثبات وحدة القياس من ناحية أخرى، ولهذا إتسعت وتعددت مجالات دراسة التضخم المالي، وعليه سنركز على المجال المحاسبي مسلطين الضوء على تأثيرات التضخم المالي على التقارير المحاسبية والحسابات الختامية الركيذة الأساسية في عملية إتخاذ القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها من جانب المستثمرين والممولين، ونظرا لمدى أهمية القوائم والحسابات المالية الختامية في تقييم الأداء وتحقيق الفاعلية في المنشأة وتشجيع وجلب التمويل اللازم لنمو المؤسسة و تطويرها، وعليه كان من الضروري التعامل مع هذه الظاهرة محاسبيا نظرا للتأثير الكبير للتضخم المالي على جودة ومنفعة التقارير المالية والحسابات الختامية وما يشوبها من تشويش وتضليل لمستخدمي القوائم المالية في فترات التضخم و باختلاف أصنافهم، إدارة المنشأة أو الجهات الحكومية أو الدائنين...إلخ.

ولذلك ظهرت عدة مبادرات ومحاولات من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية من أجل تحسين نموذج التكلفة التاريخية أو إيجاد بديل آخر للقياس المحاسبي كالتكلفة الجارية والقيمة العادلة وهذا من شأنه تفاذي الإنتقادات الموجهة للقياس المحاسبي التقليدي وإزالة النقائص الموجودة فيه، وفي هذا السياق أخذت لجنة معايير المحاسبة الدولية مشكلة تغيرات الأسعار بعين الإعتبار وألقت الضوء على موضوع معالجة آثار التضخم المالي على البيانات المالية والحسابات الختامية في إطار المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون Ias 29 المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة، وكذا سابقه المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر Ias15 الخاص بالمعلومات المتعلقة بآثار التغير في الأسعار، وسابقهما المعيار الدولي رقم (6) Ias تحت عنوان التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار والذي ألغي وحل محله المعيار الدولي Ias15 و كل هذا يدخل فيما يسمى بمحاسبة التضخم.

من خلال ماسبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ماهي آثار التضخم المالي على القوائم المالية للمؤسسة، وكيف يتم معالجتها محاسبيا ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن أن نستشف من خلالها بعض التساؤلات الفرعية الآتية :

- 1- ما طبيعة التضخم وما هي أسبابه ؟
- 2- ماهي أهم القوائم المالية التي يظهر عليها أثر التضخم ؟
- 3- هل هناك فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية التقليدية ؟

الفرضيات :

ولتسهيل الإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات المطروحة إرتأينا صياغة الفرضيات التالية:

- 1- التضخم كظاهرة نقدية عبارة عن الزيادة في كمية النقود تؤدي إلى إرتفاع الأسعار؛
- 2- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية كما يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر؛
- 3- هناك فروقاً جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية التقليدية والمعدة وفقاً للتكاليف التاريخية، مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.

أهمية البحث:

- يندرج الموضوع ضمن محاسبة التضخم (التغيرات في مستويات الأسعار)، والتي تساهم في ترشيد القرارات الإستثمارية التي تساعد على التنمية الإقتصادية في الجزائر؛
- ظاهرة التضخم لها آثار وخيمة على القياس المحاسبي وكذا الإفصاح المحاسبي في ظل إستخدام التكلفة التاريخية مما يوجب ضرورة إيجاد حلول ناجعة لمشكل التقييم في المحاسبة، ولذلك انصب جل اهتمام معايير المحاسبة الدولية على جانب القياس والإفصاح المحاسبي لتقديم تقارير محاسبية وقوائم مالية ذات مصداقية وتلقى الوثوق بها من طرف مستخدمي المعلومات والبيانات المالية؛
- إنجاز هذه الدراسة كان في ظرف هام جداً بالنسبة للجزائر تزامن مع إقتراب التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي والمالي الجديد (SCF)، والتخلي عن المخطط الوطني المحاسبي الذي طالته الكثير من الإنتقادات لعل أهمها قصور نموذج التكلفة التاريخية المستخدم في نظام القياس المحاسبي.

أهداف البحث :

- تسليط الضوء على ظاهرة التضخم ومدى آثارها الإقتصادية والإجتماعية وبتركيز أكثر على تأثيراتها على المحاسبة عموماً ومخرجات النظام المحاسبي، خصوصاً البيانات المنشورة في القوائم والحسابات الختامية التي أصبحت مضللة لمستخدميها في تقييم الأداء وإتخاذ القرارات خاصة التمويلية والإستثمارية منها؛
- التعرض لأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذا بدائل القياس المحاسبي المعاصر ومقارنتها وتقييمها، ومعرفة مدى قدرتها وملاءمتها على تحسين نظام القياس المحاسبي وإستبدالها للتكلفة التاريخية، ومدى نجاعة إستخدامها سعياً منها لتحقيق أهداف القوائم المالية وإمكانية

إجراء دراسة تطبيقية لإحدى النماذج المحاسبية المقترحة ودراسة مدى ملاءمتها لنظام القياس المحاسبي؛
- التعرف على الآثار السلبية الناجمة عن عدم أخذ أثر التضخم في الحساب عند إعداد قوائم الدخل
و المركز المالي و التعرف على كيفية معالجة هذه الآثار؛
- التعرض للمحاولات الدولية ومحاولات المدارس الفكرية والمحاسبين المهنيين في إستبعاد آثار التضخم
على القوائم المالية وكذا محاولات لجنة معايير المحاسبة الدولية في ذلك من خلال المعيار المحاسبي
الدولي التاسع والعشرون Ias29 المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة؛
والتي تصب في محاولة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو على الأقل تكييف الأنظمة المحاسبية لضمان
الفهم والقراءة الموحدة للعالميين للقوائم المالية في ظل توجه الهيئات والمنظمات المهنية والمدارس الفكرية
نحو تحقيق التوافق أو التوحيد المحاسبي خاصة مع تعدد مستخدمي البيانات والمعلومات المالية.

مبررات إختيار الموضوع :

- إختيار هذا الموضوع كان على أساس الرغبة في التعمق أكثر في المشكلات البليغة التي يسببها
التضخم للمحاسبة وآثاره على التقارير والممارسات المحاسبية، من خلال تضليل القوائم المالية لمستخدمي
المعلومات المالية نتيجة إستخدام نموذج التكلفة التاريخية دون الأخذ بعين الإعتبار التغير المستمر في القوة
الشرائية لوحدة النقد والتي تساهم في إرتفاعات الأسعار في الأسواق الوطنية، والذي يشغل المؤسسات
وخاصة الشركات المتعددة الجنسيات ؛
- وكذا دراسة مدى فعالية بدائل القياس المحاسبي المقترحة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية
بالإضافة إلى قلة الدراسات المحاسبية المتناولة لمشكلات التضخم في مجال المحاسبة بمكثباتنا؛
- تبني المعايير المحاسبية الدولية ناتج عن متطلبات الإندماج في الإقتصاد العالمي، فالجزائر تسعى إلى
مواكبة التطورات التي تعرفها الساحة الدولية وتحقيق التوحيد المحاسبي من خلال تشريع وتطبيق النظام
المحاسبي و المالي الجديد (SCF) في الآونة الأخيرة.

حدود الدراسة:

- إعتقاد الرقم القياسي العام للأسعار وفقا لأسعار المستهلكين والمعدة من طرف الديوان الوطني
للإحصائيات (ONS)، لتعديل بنود القوائم المالية وذلك للحصول على التكلفة التاريخية المعدلة لهذه
البنود؛
- تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لمعالجة آثار التضخم المالي على القوائم
المالية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATISUD بورقلة محل الدراسة كان مقتصرًا على
السنوات الثلاث الأخيرة 2007، 2008، 2009؛

- التركيز في هذا البحث أيضا على المحاولات الدولية لعلاج آثار التضخم، وكذا مساهمة معايير المحاسبة الدولية في ذلك من خلال المعيار المحاسبي الدولي التاسع و العشرون (Ias 29) المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

منهجية البحث :

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة وإختبار الفرضيات الموضوعية تم إتباع أسلوب المنهج الاستقرائي في دراسة هذا الموضوع في جانبه النظري، من خلال التطرق أكثر إلى ظاهرة التضخم مفاهيمها وأسبابها وآثارها على القوائم المالية والمداخل المحاسبية المقترحة لإستبعاد تلك الآثار وموقف المعايير المحاسبية الدولية في معالجتها، إلى جانب إتباع أسلوب المنهج الإستنباطي في دراسة الحالة التطبيقية، من خلال تطبيق أحد المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار التضخم المالي على القوائم المالية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATISUD بورقلة.

الدراسات السابقة:

- فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية- دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة - مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليلة نوفمبر 2009؛

حيث تطرقت هذه الدراسة إلى موضوع المعايير المحاسبية الدولية ومساهمتها في معالجة القوائم المالية، من خلال ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم Ias 29 والمتعلق بالتقرير المالي في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع من أجل تحسين نظام القياس المحاسبي، وتوصلت الدراسة إلى أن إستخدام التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم يضل كثيرا بفعالية القوائم المالية كأداة للتحليل الإقتصادي و إتخاذ القرارات، ومن أهم البدائل المطروحة لعلاج آثار الظاهرة تلك المقترحة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والمتمثلة في طريقة وحدة النقد الثابتة ونموذج القيمة العادلة.

- مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2006؛

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إختيار تطبيق طريقة التكلفة الإستبدالية المعدلة لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية للوحدات الإقتصادية الفلسطينية، من خلال تعديل الأرقام المحاسبية المشتملة في القوائم المالية طبقا للتغيرات في المستوى الخاص للأسعار، ومن ثم تعديل المخرجات بالمستوى العام لأسعار

المستهلكين في فلسطين، وتم إختبار النموذج المقترح على إحدى الشركات الصناعية في فلسطين، وقد أبرزت الدراسة فروقا جوهرية بين نتائج القياس المحاسبي على أساس النموذج المقترح وبين نتائج تطبيق أساس التكلفة التاريخية المستخدم، مما يعني أن القوائم المالية كانت مضللة وغير مطابقة للواقع.

- زينة عبد اللطيف عبس، دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم للمالية للمنشآت المتعددة الجنسيات (دراسة ميدانية على دلة البركة الدولية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد و الإدارة، 1999؛

حيث هدف البحث إلى دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية 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 ثم ترجمتها إلى العملة المحلية للدولة التي تعمل فيها الشركة الأم بإتباع طريقة المعدل الجاري، وتم تطبيق الدراسة على شركتين تابعتين لشركة سعودية متعددة الجنسية تعملان في دولتين عانتا التضخم، وقد أبرزت الدراسة فروقا جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية، كما أوضحت الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعلاج التضخم مناسبة لتعديل القوائم المالية لتوابع الشركات متعددة الجنسية السعودية في ظل ظروف التغير في مستويات الأسعار.

أقسام البحث:

من أجل الإلمام أكثر بالموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها وأخذ الفرضيات بعين الإعتبار، إرتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول إثنان منها تخص الجانب النظري والفصل الثالث يخص الجانب التطبيقي وفق ما يلي :

- الفصل الأول : يتناول ظاهرة التضخم وأثره على القوائم المالية والبيانات والمعلومات المالية حيث قسم لثلاث مباحث أولها يخص عرض مفهوم التضخم بإعتباره ظاهرة نقدية وأسبابه وأنواعه المختلفة حسب معايير عديدة، إضافة إلى النظريات المفسرة للتضخم وعرض آثار التضخم الإجتماعية والإقتصادية وطرق قياس التضخم بإستخدام الأرقام القياسية للأسعار، أما المبحث الثاني فيتمحور حول ماهية القوائم المالية وأهدافها وكذا نظام المعلومات المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات ومفاهيم القياس والإعتراف، وفي أنواع القوائم المالية ومعايير الإعتراف بعناصرها وعرضها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، أما في المبحث الثالث فخصص لآثار التضخم على القوائم المالية وهو البيت القصيد من خلال أثر التضخم على القوائم المالية والحسابات الختامية بالتركيز على قائمتي المركز المالي والدخل

وأثر التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية وكذا أثره على التحليل المالي وإتخاذ القرارات المالية؛

- الفصل الثاني: يتناول المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية من خلال ثلاث مباحث، يتناول في أولها طبيعة القياس المحاسبي وبدائله المختلفة إضافة إلى مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال وفي المبحث الثاني نخص به المداخل المحاسبية الجزئية منها وكذا الشاملة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، وأهمية التعديل وتقييم المداخل الشاملة لمعالجة آثار التضخم، أما المبحث الثالث نستعرض فيه المحاولات الدولية من دراسات نظرية ومحاولات الهيئات المهنية والمدارس الفكرية في معالجة آثار التضخم إضافة إلى مساهمة معايير المحاسبة الدولية في ذلك؛

- الفصل الثالث : يتناول الدراسة التطبيقية الخاصة بحالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATISUD بورقلة، من خلال ترجمة وإسقاط الجانب النظري من البحث على القوائم المالية والختامية للشركة محل الدراسة بغية استنباط والتعرف على الآثار الجلية على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، ومحاولة تطبيق أحد المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية وإختبار مدى فعاليتها ونجاحها في إسبتعاد آثار التضخم وتحقيق النتائج المرجوة من عملية التعديل وتقديم تقارير محاسبية وقوائم مالية تعطي الصورة صادقة وحقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل أو تشويه لمستخدمي المعلومات المالية.

صعوبات البحث :

- أثناء إنجاز هذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات ومنها :
- قلة المصادر والبحوث المتخصصة في محاسبة التضخم؛
 - صعوبة الترجمة للعديد من المؤلفات الأجنبية الفرنسية والإنجليزية في مجال موضوع البحث؛
 - التحفظ الممارس من طرف مستخدمي مؤسساتنا في منحنا المعلومات الكافية عن المؤسسة خلال فترة الدراسة التطبيقية؛
 - تزامن الدراسة مع مرحلة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي والمالي الجديد SCF، وبالتالي التطبيق كان على القوائم المالية التقليدية للمؤسسة.