

## الفصل الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

### تمهيد

تعتبر آثار القوى التضخمية في الإقتصاد أهم الأسباب الرئيسية لعدم إستقرار وحدة القياس المحاسبي، مما يؤثر بشكل عام على القوة الشرائية للوحدة النقدية، ولذلك استحوذت مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة أساسا في عملية القياس المحاسبي منذ بداية القرن الماضي على فكر وجهد المحاسبين والمنظمات والجمعيات المهنية والمعاهد العلمية من أجل الوصول إلى بعض المداخل المحاسبية العملية لإستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، وقد اقترح SWEENEY ضرورة أن يتم قياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة تعكس نفس مستوى القوة الشرائية للحصول على نتائج سليمة، وموثوقية أكثر للقوائم المالية من خلال تعديلات القوة الشرائية العامة ولا تهدف هذه المقاييس إلى قياس قيمة الأصول والإلتزامات، بل تهدف إلى السماح بتقييم أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على قيمها، ويرى مؤيدو القوائم المالية المعدلة لتعكس آثار التضخم أن هذه التعديلات ضرورية لجعل الدخل يقيس الزيادة في الثروة من فترة الأخرى؛

وهناك من نادى بإستخدام مدخل التكلفة الجارية لما له من أهمية في المحافظة على رأس المال التشغيلي للمنشأة؛

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم القياس المحاسبي ومختلف أنواع المداخل المحاسبية المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية لعلاج آثار التضخم المالي على القوائم المالية وتقييمها، إلى جانب المحاولات الدولية في ذلك.

## المبحث الأول : القياس المحاسبي

عموما ينظر إلى المحاسبة على أنها حقل معرفي معني بالقياس وكذلك توصيل المعلومات فيقصد بالقياس تحديد و/أو تعيين أرقام لأشياء وأحداث إستنادا إلى قواعد، فالخطوات الأولى في المحاسبة هي تحديد وإختيار هذه الأشياء أو النشاطات أو أحداث خصائصها التي يعتقد بأنها ملائمة للمستخدمين قبل إجراء القياس، في ظل وجود محددات معينة كتوفر البيانات وكذا السمات المتعلقة بالبيئة كالإفتقار إلى الموضوعية وإمكانية التحقق من صحة الأرقام أو المعلومات والقيود على القياس لأن عدم دقة القياس ينتج عنه معلومات غير رقمية غير مالية في ملاحظات هامشية.<sup>1</sup>

المطلب الأول : طبيعة القياس في المحاسبة:

### 1- مفهوم القياس في المحاسبة:

تعرف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية من حيث الجوهر «بأنها عملية تقويم أي عملية تحديد ووضع القيمة»، والتقويم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين<sup>2</sup>:

- إن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن خاصة في فترات التضخم والإنكماش؛
  - إستخدام النقد كأداة للقياس المحاسبي يستوجب إختيار أساس تقويمي معين من أسس التقويم المختلفة.
- يذكر أن هندريكسون Hendriksen شرح مفهوم القياس المحاسبي على أساس أنه عملية تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة وفق صياغة تسهل عملية تجميع قيمها كالأصول أو عدم تجميعها عند الإنتقال من التجميع إلى التفصيل، وكذلك قدم Campell تعريفا علميا في كتابه 'Fondation of science' في عام 1957 على أن " القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"
- كما قدمت بعض الجمعيات والإتحادات المهنية تعاريف عديدة تتعلق بالقياس المحاسبي أهمها:
- **جمعية المحاسبة الأمريكية AAA**: القياس المحاسبي «يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة»<sup>3</sup>.
  - **أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC**: فالقياس المحاسبي «هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل ويتضمن ذلك إختيار أساس محدد للقياس من بين الأسس المختلفة كالتكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة المتحققة، القيمة الحالية»<sup>4</sup>.

1 - أحمد بلقاوي، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 90 ؛

2 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان 2003، ص 12 ؛

3 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 96 ؛

4 - طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 101.

- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: يعرف القياس المحاسبي على أنه «عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة إتخاذ القرار»<sup>1</sup>.

## 2- أسس القياس المحاسبي:

أساس تقويم الأصول هو طريقة لقياس بنود القوائم المالية، ويتم ذلك بالإختيار على مستويين<sup>2</sup>:

### 2-1- مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة: توجد هناك وحدتان للقياس وهما :

- وحدة القياس النقدي الإسمية أو القانونية التي تقوم على إفتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدة الإسمية، وهو إفتراض 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 إفتراض تعتمد محاسبة التضخم.

2-2- مستوى قياس قيمة بنود الأصول والقوائم المالية: توجد أربع أسس لقياس قيمة الأصول والقوائم المالية وهي :

- أساس التكلفة التاريخية؛
- أساس سعر الدخول الجاري أي تكلفة الإستبدال؛
- أساس سعر الخروج الجاري أي صافي القيمة البيعية؛
- أساس القيمة الحالية.

والمقياس المحاسبي هو المقياس الذي له القدرة على تبويب وتصنيف الشيء المراد قياسه بإعطائه قيمة عددية تعبر عن عملية القياس المحاسبي بقواعد محددة، والمقياس المحاسبي يجب أن يساير الإفتراضات الأساسية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما<sup>3</sup>، وهذا يتطلب توفر المعرفة والخبرة والمهارة لدى ممارس عملية القياس المحاسبي.

## المطلب الثاني : بدائل القياس المحاسبي ومعايير

### 1- طرق قياس العناصر المحاسبية:

توجد عدة طرق أو بدائل لقياس الأصول والإلتزامات في التطبيقات المحاسبية وهي<sup>4</sup>:

1 - ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر السعودية 2006، ص 185 ؛  
2 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 52 ؛  
3 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 40 ؛  
4 - قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010/2009، ص 65.

**1-1- التكلفة التاريخية :**

تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ شرائها وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالإلتزام تبعاً لمجريات العمل العادية.

**1-2- التكلفة الجارية :**

تسجل الأصول بالمبالغ أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حالياً وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حالياً.

**1-3- القيمة القابلة للتحقق :**

وفق هذا الأساس تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حالياً من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعاً لمجريات العمل العادية.

**1-4- القيمة الحالية أو المخصومة للدفعات النقدية المستقبلية:**

يتم قياس والإفصاح عن الأصول حسب القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلية المستقبلية المتوقع أن ينتجها البند تبعاً لمجريات العمل العادية وتظهر الخصوم القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية المتوقع إحتياجها للوفاء بالخصوم تبعاً لمجريات العمل.

**1-5- القيمة السوقية العادلة:**

تقاس الأصول التي يتم إمتلاكها بقصد إعادة بيعها بقيمتها السوقية وهي عبارة عن النقدية أو ما يعادلها التي تدفع للحصول على هذه الأصول في الدورة العادية للمنشأة، وهي ليست في حالة تصفية وتستخدم لقياس الأصول التي يتوقع بيعها بأسعار أقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

يذكر أن لجنة IASC لم تشير في إطارها المفاهيمي إلى مفهوم القيمة العادلة رغم توسع في إستخدامها في معايير التقارير المالية الدولية على إعتبار أنها قد تعني أحد الأسس السابقة، حيث عرفت القيمة العادلة على أنها "القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الإلتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية"<sup>1</sup>، وطالبت قائمتا معايير المحاسبة المالية رقم (114) ورقم (115) أن يتم التقرير عن بعض الأدوات المالية بقيمتها العادلة، كما طالبت قائمتا معايير المحاسبة المالية رقم (105) ورقم (107) أن تفصح الشركات عن معلومات إضافية عن القيمة السوقية<sup>2</sup>.

1 - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، IFRSs & IASs، دار إثناء للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2008 ص63 ؛

2- ريتشارد شرويدر، وآخرون، ص182.

2- معايير القياس المحاسبي :

هناك أربعة معايير أساسية يعتمد عليها لقياس الأصول في المحاسبة وهي<sup>1</sup>:

1-2-1- الصلاحية للغرض المستهدف :

القياس المحاسبي يهدف أساسا إلى قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة ويمكن الإعتماد عليها لتفسير الإحتياجات المختلفة للمستفيدين منها، وعليه يجب وجود تكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية وبين الأحداث أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الإعتماد عليها وعرضها عرضا صادقا وأميناً، وبالتالي زيادة الإعتماد على البيانات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

2-2- القابلية للتحقق:

تعد البيانات والمعلومات المحاسبية ركيزة أساسية لإتخاذ قرارات متماثلة عند إستخدامها من طرف أشخاص مختلفين في ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة، بمعنى يجب أن تتوفر البيانات والمعلومات المحاسبية على دلالات محددة وذو إستقلالية بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

2-3- الإلتزام بالموضوعية:

الموضوعية يقصد بها 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، ويجب أن تبنى على مقاييس إقتصادية وموضوعية كإعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة، ويتم التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة وفق مايلي<sup>2</sup>:

• عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين ووصولهم إلى

النتائج نفسها يدل على حيادية المحاسب وعدم تدخله في النتائج؛

• إختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الإقتصادية.

ومع ذلك ليس من السهل التأكد من حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج، إلا أن الإشكال الأهم في عملية التحقق هو أن النتائج الناجمة عن القياس المحاسبي تمثل حقائق إقتصادية يمكن الدفاع عنها.

2-4- القابلية للقياس الكمي :

وتعني التعبير عن الأحداث الاقتصادية في المشروع أو الوحدة الاقتصادية بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصول المشروع بالإعتماد على الأساس النقدي، نظرا لعدم إمكانية إستخدام مقاييس أخرى في

1 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 41- 42

2 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 317.

قياس التغيرات المحاسبية بسبب عدم تماثلها وهذا يساعد على توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية في الوقت والشكل المناسبين، وبدلالة تتفق مع حاجة أقل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية وإمتد هذا المعيار إلى التعامل مع كل البيانات التي يمكن قياسها كمياً، وإنتاج المعلومات التي يمكن قياسها كمياً بغض النظر عن إمكانية قياسها نقداً.

### 3- مصادر تحيز القياس المحاسبي:

يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام كما يلي<sup>1</sup>:

#### 3-1- تحيز قواعد القياس المحاسبي :

وهو الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ و الفروض والأعراف المحاسبية التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد...إلخ، ومادام تم ربط مصدره بنظام القياس المحاسبي نفسه، فإن دور المحاسب في نشوئه نظرياً سيكون حياً، ومن أضح صور هذا التحيز هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والإنكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية دون مراعاة أي تعديل لآثار هذا التضخم أو الإنكماش.

#### 3-2- تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي :

وهو الذي ترتبط أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي وهذا على أساس إفتراض أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية ولكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس، كإختلاف مجموعة من المحاسبين في تحديد مخصص الإهلاك لأصل ثابت وباستخدام نفس الطريقة (كطريقة القسط الثابت) فهذا التحيز قد يعود إلى الإختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة النفاية مثلاً، وعليه يمكن القول بأن هذا التحيز يعود إلى سوء استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس.

#### 3-3- التحيز المشترك :

هو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي ودرجة موضوعية القائم بعملية القياس يكونان ناقصتين في هذه الحالة، فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات والمعلومات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة مثل تحيز القياس المحاسبي المرافق لإستخدام مبدأ الحيطة والحذر، فإستخدامه من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم يؤدي إلى إختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية ويؤثر على المعلومات المحاسبية.

1 - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007 ( على الخط )، ص137.

المطلب الثالث: مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال

تعد مفاهيم رأس المال والدخل مفاهيم أساسية للبحث في بدائل التقويم وتحديد الدخل الناجم عن اعتماد بديل معين، إذ أن كل بديل يؤدي إلى قوائم مالية مختلفة في أرقامها ومنفعتاتها لإتخاذ القرارات.

1- مفاهيم رأس المال:

يعد مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في الإقتصاد والمحاسبة، بالنسبة للإقتصاديين يشير رأس المال إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات سواء على مستوى المنشأة أو الإقتصاد القومي، فيظهر الإستثمار الرأسمالي في صورة زيادة في مجموعة الأصول المستخدمة في الإنتاج، منها الملموسة كالمباني وغير الملموسة كالكنولوجيا والمهارات البشرية... إلخ، أما في المحاسبة فرأس مال المالكين والمساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المستهلك، ويتجلى هذا الإجراء محاسبيا بإضافة صافي دخل الدورة (ربح أو خسارة) إلى رأس المال مطروحا منه المسحوبات أو العوائد الموزعة على المساهمين<sup>1</sup>، ويمكن التمييز بين مفهومين لرأس المال وهما<sup>2</sup>:

1-1- المفهوم المالي (النقدي) لرأس المال :

ويمثل رأس المال المستثمر أو المعاد إستثماره من قبل المالكين وعليه ينطبق هذا المفهوم على صافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة (المفهوم المحاسبي لرأس المال).

2- المفهوم المادي لرأس المال :

ويمثل الطاقة التشغيلية للمؤسسة كالإعتماد على عدد الوحدات المنتجة (المفهوم الإقتصادي).

يذكر أن هناك عدة تعاريف للطاقة الإنتاجية وهي كما يلي<sup>3</sup>:

• تعرّف الطاقة الإنتاجية على أنها موجودات عينية مملوكة من قبل المنشأة، وعليه فالدخل سيكون ذلك المبلغ الذي يمكن توزيعه بعد إحتساب مخصصات كافية لإستبدال الموجودات العينية المحتفظ بها من قبل المنشأة وعلى أساس إهلاكها.

• تعرّف الطاقة الإنتاجية كذلك على أنها طاقة إنتاج نفس قيمة السلع والخدمات (المخرجات) في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.

• تعرّف كذلك الطاقة الإنتاجية على أنها طاقة إنتاج نفس الكمية من السلع والخدمات في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.

1 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 15 ؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 105 ؛

3 - أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 286.

2- مفاهيم المحافظة على رأس المال:

إستنادا لمفهوم رأس المال نميّز بين مفهومين للمحافظة على رأس المال وهما<sup>1</sup>:

1-2- مفهوم المحافظة على رأس المال المالي :

يعني المحافظة على رأس المال المستثمر أو المعاد إستثماره من قبل المالكين، وفي ظل مفهوم المحافظة على النقود فإن الدخل يتساوى مع التغيير في صافي الأصول معدلا بالصفقات الرأسمالية معبر عنها بوحدات نقدية (أو بوحدات من نفس القدرة الشرائية) وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة، ويمكن إدراج صنفين في هذا المفهوم المحافظة على رأس المال النقدي مقاس بوحدات من النقود والمحافظة على رأس المال النقدي مقاس بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

2-2- مفهوم المحافظة على رأس المال المادي :

يعني المحافظة على الطاقة الإنتاجية العينية للمنشأة أي إنتاج نفس كمية (أو نفس قيمة) السلع والخدمات في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجه في السنة الحالية أي مقاسة بعدد من الوحدات المنتجة أو بوحدات من نفس القدرة الشرائية، وعليه يتم تحقيق الربح إذا كانت القدرة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية الفترة تفوق القدرة الإنتاجية المادية في بدايتها، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة .

في هذا المفهوم لا يقصد برأس المال عرضه كمخزون قيم ممثلة بنقود بل كتجميع لطاقات إنتاجية، وهذا المفهوم قريب جدا إلى فكرة حبات البذور، هي المسؤولة عن تقدير أي ربح غير ممكن تحقيقه وبطول المدى الطاقة الإنتاجية أو الاستغلالية لن يحافظ عليها.<sup>2</sup>

2-3- خلاصة مقارنة بين مفاهيم المحافظة على رأس المال :

ويمكن توضيح الفرق بين مفاهيمي المحافظة على رأس المال من خلال مايلي<sup>3</sup> :

1 - بالنسبة مفهوم المحافظة على رأس المال المالي:

- إذا كان مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي مقاس بالوحدات النقدية فنموذج محاسبة التكلفة التاريخية هو الملائم، وعليه لا يأخذ بعين الإعتبار مكاسب الحيازة، أما في حالة قياس المحافظة على رأس المال المالي بوحدات من نفس القوة الشرائية العامة، فنموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة يعد الموافق لها ومع الأخذ بعين الإعتبار أرباح الحيازة لإستبعاد أثر التضخم.

- رأس المال المالي يتمثل في صافي الأصول أو حقوق الملكية (القيمة النقدية لرأس المال)، والدخل ينتج

1 - أحمد بلاقوي، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص286-287 ؛

2- Ross. m .Skinner , j.Alex Milburn, Adaptation française Nadi chlala Jacques Fortin, Normes comptables, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Canada 2003,p721;

3 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 19-23.

عن الزيادة في ذلك مقارنة ببداية الدورة ويسمى دخلا محاسبيا .

2- وبالنسبة لمفهوم المحافظة على رأس المال المادي:

- وفق مفهوم المحافظة على رأس المال المادي يعد نموذج القيمة الجارية وهو الذي يتوافق معه ويأخذ بعين الاعتبار أثر التضخم (التغير في المستوى الخاص للأسعار)، حيث تعالج التعديلات على أساس أنه جزء من رأس المال وليس ربحا .

- رأس المال الأصولي- الإنتاجي يمثل مجموع الأصول المستغلة في الإنتاج أو عدد الوحدات المنتجة والدخل ينتج بعد المحافظة على رأس المال المستخدم في الدورة الإنتاجية، من خلال التغير في صافي قيمة الأصول بين أول وآخر الدورة ويسمى دخل إقتصادي.

### 3- مفاهيم الدخل:

يوجد ترابط وثيق قائم بين مفاهيم رأس المال والدخل، فرأس المال يمثل مصدر الدخل والمحافظة على رأس المال تعني بدورها المحافظة على استمرارية الدخل، الذي بدوره يمكن أن يصبح مصدرا لزيادة رأس المال عن طريق عدم إستهلاك جزء من الدخل الدوري المتاح وإستثماره (وجهة نظر الاقتصادي) أو عن طريق التمويل الذاتي باحتجاز جزء من أرباح الدورة (وجهة نظر المحاسب).

### 3-1- مفهوم الدخل المحاسبي :

يعرف الدخل المحاسبي من الناحية العملية بأنه «الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة من صفقات أو العمليات المالية خلال الدورة المحاسبية والتكلفة التاريخية المناظرة لها في نفس الدورة»<sup>1</sup> ومن هذا التعريف تبرز عدة صفات للدخل المحاسبي منها ما يلي:

- إن قياس الدخل المحاسبي يتم بناء على الصفقات الفعلية التي قامت بها المنشأة؛

- إن الدخل المحاسبي مبني على فرض الدورية وبذلك يشير إلى الأداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة؛

- إن الدخل المحاسبي مبني على أساس مبدأ تحقق الإيراد للإعتراف به، ماعدا الإستثناءات التي تفرضها الظروف الخاصة كحالة عقود المقاولات والإنشاء.

كما أن للدخل المحاسبي إيجابيات و سلبيات نوجزها فيمايلي<sup>2</sup>:

### 3-1-1- إيجابيات الدخل المحاسبي :

إيجابيات الدخل المحاسبي من خلال الحجج المؤيدة لأشهر المدافعين عنه Ijiri و Kohler

و Littleton و Mautz تتمثل فيما يلي:

- العديد من مستخدمي القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية وبالتالي الدخل المحاسبي، يرون أنها مفيدة وتساعد على إتخاذ القرارات لدى الممارسين ورجال الأعمال؛

1- أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 280 ؛

2- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 39 .

- إعتقاد الدخل المحاسبي على العمليات الفعلية يجعل منه يقاس ويقدم تقريراً بصورة موضوعية ولذلك فإنه قابل للتحقيق، و يساعد على أغراض الرقابة وتقييم مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها؛  
- إنسجام الدخل المحاسبي مع قاعدة الحيطة والحذر نتيجة الإعتتماد على مبدأ تحقق الإيراد للإعتراف بها، أي يراعى الإحتياط عند قياس الدخل والتقرير عنه وذلك بتجاهل تغيرات القيمة والإعتراف بالأرباح المحققة فعلاً.

### 3-1-2- سلبيات الدخل المحاسبي:

تركزت سلبيات الدخل المحاسبي حول مدى فائدة وملاءمة المعلومات لإتخاذ القرارات وأهمها:  
- إعتتماد التكلفة التاريخية في التقييم يشوه قياس الدخل في حالة تغير القيمة، وهذا التشويه ينجم عن الفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعه أو إعداد القوائم المالية؛  
- التكاليف التاريخية غير قابلة للجمع والترح في أوقات التضخم النقدي، حيث أن المحاسب يفترض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي ويتجاهل تدني القوة الشرائية مهما عظم ذلك؛  
- هناك إعتراض على مفهوم موضوعية التكلفة التاريخية الذي يركز فقط على توفر مستندات تجعل البيانات المحاسبية قابلة للتحقق وتنفي الذاتية في التقييم، مع أنه هناك عدة مفاهيم للموضوعية تسمح بمراعاة تغيرات القيمة وإدخال مفهوم الموضوعية الإحتمالية؛  
- النظام المحاسبي الحالي ليس نظام تكلفة تاريخية بحتة، فيمكن الإبتعاد عن منهج التكلفة التاريخية عند تغير الظروف وظهور أسباب تدعو لذلك مثل تقويم بعض الأصول المتداولة بصافي القيمة المتوقع تحقيقها وليس بالتكلفة التاريخية؛  
- حدوث آثار سلبية عند ظهور أرباح متضخمة صورية في أوقات التضخم كدفع ضرائب على أرباح صورية و توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح لم تتحقق فعلاً، صعوبة إستبدال الأصول؛  
- تشويه نتائج القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية نظراً لتجاهل تغيرات القيمة في وحدة القياس المحاسبي يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة من قبل الإدارة أو باقي المستفيدين الآخرين.

### 3-2- مفهوم الدخل الإقتصادي :

جلب المفهوم الإقتصادي للدخل إهتماماً كبيراً من قبل الإقتصاديين، حيث كان Adam Smith أول إقتصادي يعرف الدخل على أنه «الزيادة في الثروة» وتبعه في ذلك معظم الكلاسيكيون وقاموا بفصل رأس المال الثابت عن رأس المال التشغيلي وفصلوا رأس المال العيني عن الدخل، وبعد ذلك أعطى Fisher وLindahl وHicks نظرة جديدة حول طبيعة المفهوم الإقتصادي للدخل<sup>1</sup>، حيث عرّفه Hicks بأنه «المبلغ الذي يمكن إنفاقه خلال فترة زمنية معينة ويبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد الإنفاق كما

1 - أحمد بلقاي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 284.

كان في بداية الفترة قبل الإنفاق»<sup>1</sup>، وعليه فالمفهوم الإقتصادي للدخل يتوافق مع مفهوم المحافظة على رأس المال والذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التغير في الأسعار على أصول المنشأة.

يذكر أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC تبنت المفهوم الإقتصادي للدخل وتم تعريفه ضمن الإطار المفاهيمي على أنه «الزيادة في حقوق الملكية بعد إستبعاد التغير في حقوق الملكية من مساهمات ومسحوبات أما الربح فيتم إكتسابه بعد المحافظة على رأس المال»، أما فيما يخص القيمة العادلة فتبنتها في قياس عناصر القوائم المالية تأييدا لمفهوم المحافظة على رأس المال المادي أما مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فقد عرف الدخل الشامل في البيان رقم SFAS 3- «التغير الحاصل في حقوق الملكية للمؤسسة خلال الفترة المالية»<sup>2</sup>.

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

### 3-3- أهداف قياس الدخل :

- يعد الدخل محاسبيا بند هام من بنود القوائم المالية وله أهداف يحققها قياسه، وأهمها مايلي<sup>3</sup>:
- الدخل يعد كأساس لحساب الضريبة(عد تعديله وفق تعليمات المصالح الضريبية لإخضاعه للضريبة)؛
- الدخل يساهم في ترشيد سياسة توزيع عوائد رأس المال أو سياسة الإستثمار عن طريق التمويل الذاتي؛
- الدخل كمؤشر للإستثمار وإتخاذ القرارات في إختيار الإستثمارات وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية؛
- يساعد الدخل على التنبؤ بتطور الأرباح والأحداث الإقتصادية في المستقبل؛
- الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة، ومرشد لإتخاذ القرارات الإقتصادية والاجتماعية؛
- الدخل كمؤشر لأهلية الإئتمانة:من خلال مقدرة المنشأة على الإقتراض من المصارف.

## المبحث الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

### المطلب الأول : أهمية تعديل آثار التضخم

تقضي العواقب الوخيمة للتضخم الإقتصادي بأهمية إجراء التعديلات اللازمة للبيانات المحاسبية المسجلة بالكلف التاريخية بغية الوصول إلي قياس نتائج أعمال الشركات ومراكزها المالية بصورة تعطي تعبيراً حقيقياً عن الواقع، ولذلك لا بد من التركيز على أهداف تعديل البيانات المحاسبية.

1 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 44 ؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 104 ؛

3- رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 29.

### 1- أهداف تعديل آثار التضخم الاقتصادي

تسعى الشركات إلى تحقيق جملة أهداف من وراء تعديل آثار التضخم الاقتصادي وهي كما يلي<sup>1</sup>:

1- تخفيض الضرائب وخاصة تلك الضرائب التي تفرض على الدخل الخاضعة للضريبة؛

2- تقييم حقيقي للمركز المالي للمنشأة أو قيمتها الحالية؛

3- إتخاذ القرارات وتحديد الأهداف والرقابة الإدارية.

2- إهتمامات الإداريين و المستثمرين :

2-1- إهتمامات الإداريين :

لإدارات الشركات ثلاث أسباب تدفعها إلى تعديل بياناتها المحاسبية بغية تحسين رقابتها الإدارية<sup>2</sup>:

1- تحليل حقيقي للوضع الحالي والماضي؛

2- إتخاذ القرارات وتحديد الأهداف بأسلوب مناسب؛

3- رقابة فعلية على تنفيذ الأهداف وصيانة صلاحيتها .

ويوجد ثلاث إهتمامات رئيسية لدى الإدارة تنصب في إستعمال البيانات المحاسبية وهي:

- **قياس النتائج** : يقصد بالنتائج هي قدرة الشركة على تشغيل عوامل الإنتاج بكامل طاقتها وعلى تحقيق

مستوى مقبول من الربحية التجارية الحقيقية والربحية المالية (عائد الأموال المستثمرة).

- **المساعدة في النمو والتوسع**: ويقصد به رؤية إدارة الشركة إلى وضعها المالي من ناحية كفاية أموالها

الداخلية من عدمها لأغراض النمو والتوسع، والنظر إلى حاجة الشركة من الأموال الخارجية.

- **ضمان الأمان**: يبحث مستخدم البيانات المحاسبية عن تقييم مخاطرة عدم تحقق التوقعات وتقييم نقاط

الضعف لنشاط الشركة (كالوضع المالي)، وتعتمد المخاطرة بشكل واسع على درجة الترابط بين أهداف

الشركة (معدل النمو) ونتائجها التي تحدد نمو يساعد في عملية تحسين وضع الهيكل المالي لها.

وعليه فإن القياس الحقيقي للربحية يعتبر هدف أساسي من أهداف عملية حسابات المنشأة وتتطلب

عملية الرقابة الإدارية إستخدام مؤشرات مناسبة في قياس النتائج (مؤشرات العائد)، ومن المعروف أن

التضخم يؤدي إلى تضليل مؤشرات نتائج أعمال الشركة من خلال المكونات المختلفة لهذه المؤشرات.

2-2- إهتمامات المستثمرين :

يستند المعيار الأساسي لقرار الإستثمار إلى ربحيته أو عائدته، حيث يتعين على المنشأة عندما لا

يكفي التمويل الذاتي أن تدعو المستثمرين الخارجيين والمساهمين في حالة رفع رأس المال والمصرفيين

في حالة القرض أو في حتى الشركاء في حالة الإندماج، ولغرض الإطمئنان ترغب الجهات الخارجية

الممولة للمنشأة بمعرفة قيمتها الحالية، ولإشارة هناك نوعان من معايير تقييم المنشأة الأول يتمثل في

1 - سعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص 15 ؛

2 - سعود جايد مشكور العامري، المرجع السابق ، ص 18.

القيمة الاقتصادية التي تستند إلى توقع المكاسب المستقبلية، وبذلك تصبح معرفة العوائد والأرباح الحقيقية مسألة في غاية الأهمية لتحديد قيمة المنشأة بدقة، والثاني يتمثل في القيمة الذاتية للمنشأة أو قيمة ثروتها التي تمثل حالة إثبات قيمتها الحالية كما هو الحال بالنسبة إلى بيع السلع في بعض الظروف، ولذا تصبح مسألة إعادة تقييم المركز المالي حالة مطلوبة حتى بدون وجود تضخم ولكن في الواقع قيم السلع المكتناة من قبل الشركة ترتفع (الأراضي) أو تنخفض (المكائن).<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم

من أجل الوفاء بمتطلبات مستخدمي البيانات المالية، بذل الباحثون في الفكر المحاسبي جهودهم ومحاولاتهم بغية الوصول إلى علاج لآثار التضخم وإنعكاساته السلبية على القوائم المالية والتي أفرزت مجموعة من المداخل المحاسبية العلمية لعلاج هذه المشكلة :

#### 1- المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم

في محاولة للتغلب على آثار تضخم رقم الأرباح في القوائم المالية وما يترتب عنها من مشاكل متعددة، قد يلجأ بعض المحاسبين إلى إتخاذ بعض الإجراءات المحاسبية التي تساهم في الحد من تضخم أرباح النشاط ومنها<sup>2</sup>:

#### 1-1- معالجة إستهلاكات الأصول الثابتة:

حيث أن الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة في ظل التضخم لا يمثل التكلفة الحقيقية لما يستهلك من الأصول الثابتة مما ينعكس سلباً على موضوعية صافي دخل النشاط، فقد حاول المحاسبون معالجة هذه المشكلة بشكل جزئي بإحدى الطريقتين :

#### 1-1-1- طريقة القسط المتناقص لإحتساب الإستهلاك ( القسط المعجل):

حيث بإتباع هذه الطريقة يحاول المحاسبون التعجيل بإطفاء التكلفة التاريخية وتقليل الفترة الزمنية بين تاريخ إقتناء الأصل وتاريخ إستهلاكه دون التخلي عن أساليب المحاسبة.

#### 1-1-2- طريقة التكلفة الإستبدالية:

يتم بناء على هذه الطريقة إعادة تقدير الأصول الثابتة على أساس التكلفة الإستبدالية لها أو بإستخدام الأسعار القياسية لها، وبناء على القيمة المعدلة يتم إحتساب أقساط الإستهلاك، حيث يحمل حساب مجمع الإستهلاك بقسط الإستهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية و يحمل حساب إحتياطي زيادة التكلفة الإستبدالية بالفرق .

1 - سعود جابد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص 22-23؛

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 396 .

**1-2- حجز من الأرباح المحققة عن طريق التكلفة التاريخية في شكل إحتياطات:**

وذلك لغرض مواجهة تكاليف إستبدال الأصول القديمة بأصول جديدة وتخفيض رقم الأرباح القابلة للتوزيع، ونشير إلى أنه يمكن التمييز بين إحتياطي التضخم والإحتياطي الرأسمالي الذي يتم تكوينه من المكاسب الرأسمالية الناتجة عن الإستغناء عن الأصول الرأسمالية (صافي القيمة البيعية-صافي القيمة الدفترية).

**1-3- لجوء الإدارة إلى إتباع طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا في تقويم المخزون السلعي:**

نظرا لأهمية هذه الطريقة في مقابلة إيرادات المبيعات الحالية بالتكاليف الحالية للمخزون والتي تكون أقرب ما يمكن لسعر السوق وفق هذه الطريقة.

**1-4- إعادة تقدير قيمة بعض بنود المركز المالي:**

يتم إعادة تقدير قيم بعض بنود المركز المالي التي تتأثر أكثر من غيرها بعوامل التضخم لتعكس قيمها الإقتصادية الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية و بإستخدام أسلوب الأرقام القياسية للبعد عن طرق إعادة التقدير الحكمية الغير مقبولة علميا، وعليه تظهر تلك البنود في قائمة المركز المالي بقيمتها الجارية في تاريخ نهاية السنة المالية ومن ثم إحتساب عبء الإستهلاك لتلك البنود وفقا لهذه القيم الجارية بدلا من التكلفة التاريخية لها، ويتطلب التطبيق العملي لهذا المدخل إتباع الإجراءات التالية:<sup>1</sup>

- إختيار الرقم القياسي المراد إستخدامه وتحديد سنة الأساس والأرقام القياسية في بداية ونهاية السنة الجارية لتحويل قيم بنود المركز المالي؛

- تحديد الأصول المراد إعادة تقدير قيمتها بالأرقام القياسية وفقا لإتجاهات الإدارة أو نصوص قانونية معينة مع الأخذ بعين الإعتبار أن العرف المحاسبي قد جرى على حصرها في كل من الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي، و إحتساب الإستهلاك السنوي لهذه الأصول وفقا للقيم الجارية؛

- إعادة تصوير قائمة المركز المالي بالقيم الجارية لكل من الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي وإستنتاج الفرق بين جانبيها ليطلق عليه " إحتياطي تضخم " ؛

-إجراء قيد التسوية اللازم لإظهار الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي بالقيم الجارية المعدلة.

**2- تقييم المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم**

تتميز هذه المداخل بعدة مزايا كما تعرضت لعدة إنتقادات أهمها :

**1-2- المزايا :**

- سهولة التطبيق حيث لايتطلب إعادة تقدير القيمة الإستبدالية لجميع الأصول وفقا للأسعار الجارية، وقد يلجأ البعض عند التطبيق إلى تكوين الإحتياطي عن طريق نسبة حكمية من الأرباح المحتجزة بدلا من إجراء عمليات التقدير للأصول الرأسمالية والمخزون السلعي، وما زالت تطبق رغم وجود مداخل بديلة؛

1- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، 346 .

- ظهور الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي وفقا لقيمتها الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية يعكس المركز المالي الحقيقي وإحتساب أعباء الإستهلاك الحقيقية في نهاية السنة المالية؛  
-تساعد على إجراء عملية التقييم والمقارنات السليمة بين نتائج أعمال الفروع والشركات التابعة وتبسيط إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل بعد إستبعاد الآثار التضخمية.  
**2-2- الإنتقادات<sup>1</sup>:**

- إن إحتياطي التضخم لايعطي مؤشرا كافيا عن أثر التضخم على أصول وأنشطة المنشأة، ويتم تقدير قيمته على أساس حكمي تقديري وليس على أساسي علمي، كما أنه لايمكن تكوين إحتياطي التضخم إلا في حالة وجود أرباح كافية أوفي حالات الخسارة، وعليه قد تجد سنوات لاتؤخذ فيها التغيرات في القوة الشرائية للعملة بعين الإعتبار نظرا لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبيا؛  
- أما بالنسبة لإعادة تقدير قيمة بعض بنود قائمة المركز المالي فيعتبر علاج جزئي لآثار التضخم على القوائم المالية، نظرا لإقتصار التركيز على قائمة المركز المالي وإقتصار التعديل على الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي دون غيرها من البنود والتي تظل معبرا عنها بالقيم الدفترية التاريخية لها.

### المطلب الثالث : المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة لآثار التضخم

من أجل إعداد قوائم مالية أكثر موضوعية وتقاديا للقصور في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في فترات التضخم أو المعدلة بشكل جزئي، لجأ مفكروا المحاسبة إلى البحث عن أسس أخرى للقياس من أجل إستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، ومن هذه الأسس<sup>2</sup>:

#### 1- المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

تعتمد محاسبة التكاليف التاريخية على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي أي تفترض ثبات أسعار السلع والخدمات عبر الفترات المحاسبية وهذا شئ غير واقعي، مما يجعل البيانات المحاسبية مضللة غير موثوق بها لإتخاذ القرارات، وحتى يمكن التخلص من ذلك لابد من توحيد وحدة القياس لإعداد بيانات محاسبية معبر عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية وهو مايعرف بمحاسبة المستوى العام للأسعار وتسمى أيضا محاسبة القوة الشرائية العامة، فقيمة وحدة النقد المستخدمة كوسيط لتبادل السلع والخدمات تقاس بمقدار السلع والخدمات التي يمكن إستبداله بها، وبالتالي يطلق على هذه القيمة القوة الشرائية ونتيجة للتضخم والإنكماش فإن القوة الشرائية لوحدة النقد تتغير مع تغير معدلات التضخم أو الإنكماش بالدولة .

ويقوم مدخل القوة الشرائية الثابتة على تسجيل الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات

1- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص345-351؛

2- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 397 .

بوحدة قياس بنفس القوة الشرائية، وعلى هذا فإن وحدة القياس يجب أن تكون موحدة مع الإحتفاظ 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 للأسعار ويكون مقدار الربح للمنشأة هو المبالغ التي يمكن توزيعها على المساهمين أو الملاك بعد المحافظة على رأس 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<sup>1</sup>.

وبخصوص هذا المدخل يمكن القول :

- محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة التكلفة التاريخية معدلة وفقا لتغيرات المستوى العام للأسعار أي تقديم التقارير المالية النقدية مقاسة ببياناتها بوحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة؛
  - يتم قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة أو التغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية؛
  - توجد علاقة عكسية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي؛
  - تحسب الأرقام القياسية للأسعار وفقا لعدة طرق وتؤدي إلى نتائج مختلفة ولكنها متقاربة، والسبب إختلاف التثقيل الكمي لقياس التغيرات السعرية (الثن = السعر x الكمية) \*\*؛
  - هناك العديد من الأرقام القياسية منها الخاصة بسلعة معينة أو مجموعة من السلع والأرقام القياسية العامة كالأرقام القياسية لأسعار التجزئة وأسعار الجملة، والأرقام القياسية لإجمالي الناتج القومي.
- أسس تعديل القوائم المالية :

تعديل القوائم المالية يقوم على عدة أسس أهمها :

### 1-1- أصناف تعديل القوائم المالية:

يتم تعديل أحدث القوائم المالية التاريخية وتحويلها إلى قوائم مالية مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة لأنها تكون أكثر إرتباطا بالواقع الحالي الذي يعيشه متخذ القرار، ويصنف التعديل إلى نوعين<sup>2</sup>:

(أ) **التعديل غير الدوري** : يقوم على فكرة إعادة تقدير بيانات القوائم المالية التاريخية بقياسها بوحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة في تواريخ غير منتظمة، عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية الحالية.

(ب) **التعديل الدوري** : يعاد تعديل القوائم المالية بوحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية عامة في نهاية كل دورة مالية حالية...إلخ، وتتم عملية إعادة التعديل كما يلي :

1 - محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، مرجع سبق ذكره، ص 399؛

\*\* طريقة لاسبير: تعتمد كميات السنة الأساس - طريقة باش: تعتمد كميات السنة الجارية (المقارنة) - طريقة فيشر: تعتمد الوسط الهندسي لطريقة لاسبير و باش

2 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 270 .

الرقم القياسي الحالي

$$\text{قيمة البند المعاد تعديله} = \text{قيمة البند المعدل سابقا} \times \frac{\text{الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة}}{\text{الرقم القياسي الحالي}}$$

- كما أن عملية التعديل يجب أن تكون شاملة و تغطي جميع بنود القوائم المالية .
- 1-2- ختوات تعديل القوائم المالية:** تعديل القوائم المالية يتم وفق عدة خطوات وهي <sup>1</sup>:
- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية؛
- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تغطي الفترة الزمنية من تاريخ نشأة أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية؛
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية و بنود غير نقدية؛
- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل الأرقام القياسية؛
- حساب مكسب أو خسارة المستوى للأسعار الناجمة عن الإحتفاظ بالبنود النقدية.
- 1-3- إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة:**
- إن إجراءات تعديل القوائم المالية المعدة علي أساس التكلفة التاريخية إلى وحدات نقدية بقوة شرائية ثابتة حالية تعتبر بسيطة رغم أنها قد تستغرق بعض الوقت، فهي تتطلب الآتي <sup>2</sup>:
- 1-3-1- تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية:**
- تعديل القوائم المالية بما يتماشى والتغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يستوجب تصنيف مفرداتها إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقدية؛
- وتعرف **المفردات النقدية** بأنها تلك المفردات المحددة بعدد من الوحدات النقدية كما في حالة النقدية والأوراق التجارية وحسابات المدينين ...؛
- أما **المفردات غير النقدية** فهي مفردات غير محددة بعدد معين من الوحدات النقدية كالأصول الثابتة والمخزون السلعي وحقوق المساهمين (رأس المال، والأرباح المحتجزة)، وتكمن أهمية التصنيف في أن أثر تغيير الأسعار على المفردات النقدية سواء كانت أصولاً أم إلتزامات يختلف عن أثر تغيير الأسعار على المفردات غير النقدية، فالقوة الشرائية للمفردات النقدية تتغير حيث أنها تتخفص في حالة إرتفاع الأسعار وترتفع عند الإنخفاض، رغم أنها محددة بعدد معين أو ثابت من الوحدات النقدية. <sup>3</sup>
- ويتضح تصنيف مفردات قائمة المركز المالي إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقدية في الجدول التالي:

1- حيدر محمد علي بني عطا، المرجع السابق، ص 271؛

2- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 403؛

3- جمعة خليفة الحاسي، و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 677.

الجدول رقم (4): تصنيف البنود النقدية و البنود غير النقدية

البنود غير النقدية	البنود النقدية
الموجودات	الموجودات
-المخزون السلعي -الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم عادية -كل الأصول الثابتة -الأصول الغير ملموسة مثل براءة الإختراع والشهرة و العلامات التجارية والمصرفيات المؤجلة.	-النقدية بالخبزينة أو المصرف. -المدينون وأوراق القبض ومخصص الديون المشكوك فيها. -الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم الممتازة والسندات غير قابلة للتحويل. -سلف للموظفين - حسابات الضمانات أو الرهونات لدى الغير والقابلة للإسترداد.
الإلتزامات	الإلتزامات
المبالغ المستلمة تحت حساب عقود البيع بسعر محدد والإلتزامات تحت عقود الضمان.	-الدائنون وأوراق الدفع. -المصرفيات المستحقة. -توزيعات مستحقة. -حسابات الضمانات والرهنات للغير لدى الشركة والقابلة للرد. -السندات طويلة الأجل. -علاوة أو خصم إصدار السندات.

المصدر : محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص404 .

1-3-2- كيفية تعديل القوائم المالية وإعادة التقييم على أساس وحدة النقد الثابتة:

بعد إعادة تبويب بنود الميزانية والدخل إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية، يتم تعديل قيم تلك البنود بوحدات نقدية ذات قوة شرائية جارية هناك عدة قواعد يتم إتباعها من أجل تعديل القوائم المالية بما يتماشى مع المستوى العام لأسعار وهي<sup>1</sup>:

- 1- يتم تعديل القوائم المالية الخاصة بسنوات سابقة وذلك بإستخدام الرقم القياسي العام للأسعار الحالي؛
- 2- بالنسبة لإيراد المبيعات ومصروفات المشتريات وغيرها من المصروفات الأخرى التي تحدث على مدار السنة يتم تعديلها بإستخدام متوسط الرقم القياسي للأسعار الخاص بتلك السنة؛
- 3- تتوقف طريقة تعديل المخزون السلعي على الطريقة المتبعة في تقييمه، فإذا كانت الطريقة المتبعة في التقييم هي الوارد أولاً صادر أولاً FIFO، فإن رصيد المخزون في نهاية الفترة يمثل آخر المشتريات أي الأسعار الحالية فعند التعديل يعتمد على الأرقام القياسية في وقت الحصول على المشتريات، أما عند إتباع طريقة المتوسط المرجح يعدل مخزون آخر المدة باستعمال متوسط الرقم القياسي العام؛
- 4- يتم تعديل مصروفات إستهلاك الأصول الثابتة وذلك بإستخدام أرقام الأسعار القياسية التي أستخدمت

1- جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، المرجع السابق، ص683 .

لتعديل تلك الأصول (المباني تعدل حسب التكلفة التاريخية وكذلك ومجمع الإهلاك)؛  
5- تعديل البنود غير النقدية يتم وفق الصيغة التالية :

الرقم القياسي الحالي في تاريخ القوائم المالية

القيمة التاريخية المعدلة للبند = القيمة التاريخية الأساسية ×  
الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند

وللإشارة غالبا ماتكون هناك صعوبة في إيجاد أرقام قياسية في تاريخ شراء كل أصل وبالتالي يتم استخدام متوسط الأسعار القياسية للسنة، خاصة إذا لم تكن التقلبات في الأسعار جوهرية.

### 1-3-3 إعادة إعداد القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة :

يتم إعادة إعداد القوائم المالية وبدرجة خاصة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1-3-3-1 قائمة المركز المالي:

إن إعادة إعداد قائمة المركز المالي باستخدام وحدة النقد الثابتة تشتمل على الخطوات التالية:

1- تحديد العناصر النقدية والغير نقدية لكل من الأصول وحقوق الملكية؛

2- تقييم العناصر النقدية بقيمتها الإسمية؛

3- تعديل العناصر الغير نقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ إقتنائها؛

4- الأرباح المحتجزة تعدل حسب الأرقام القياسية للسنوات التي أحتجزت في الأرباح ماعدا أرباح السنة الحالية فتعدل إستنادا إلى الرقم القياسي في نهاية السنة الجارية، ويتم إعتبارها كمتتم حسابي لجانبي المعاد قائمة المركز المالي؛

5- رفع أرصدة السنوات السابقة، إذا تم تعديل مستوى الأسعار للسنة السابقة، فكل الأرصدة المستخدمة في المقارنة مع السنة الحالية يجب تعديلها ورفعها حسب أسعار السنة الحالية بمعنى أن يتم التعبير عنها بمستويات الأسعار للسنة الحالية.

#### 1-3-3-2 قائمة الدخل :

عادة ما يتم تعديل قائمة الدخل بعد تعديل قائمة المركز المالي لعدة إعتبارات منها أن تكلفة البضاعة المباعة يستخدم في إحتسابها رصيد المخزون المعدل وأن مصروفات الإستهلاك كذلك يتم إحتسابها على أساس الأصول التامة المعدلة، ويتم تعديل بنود قائمة الدخل من القيم التي تم تسجيلها بها عند حدوثها إلى القيم حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية، ويتم التعديل بالخطوات التالية:

1- تحديد وتعديل عناصر المواد باستخدام جداول الأرقام القياسية حسب تواريخ إقتناء كل عنصر؛

2- إحتساب الإستهلاك على أساس قيم التكلفة التاريخية المعدلة؛

3- تعديل العناصر التي يفترض أن تكون تمت على طول الفترة المالية مثل المبيعات والمشتريات

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص407 .

باستخدام متوسط الأسعار القياسية؛

4- احتساب تكلفة البضاعة المباعة؛

5- احتساب خسائر وأرباح القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

### 1-3-3- حساب ومعالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية :

إن أي مشروع (أو وحدة اقتصادية) يمتلك أصولاً أو التزامات نقدية يمكن أن يحقق مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية دون أن يتكبد أي مصروف أو يتحصل على أي إيراد، فأرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية تحسب للمفردات النقدية فقط، لأنه يتم إظهارها بقائمة المركز المالي المعدلة بقيمتها الدفترية (الفعلية) دون أن يجري عليها تعديل بما يتماشى مع التغير العام في الأسعار، أما بالنسبة للمفردات غير النقدية فإنه يتم تعديلها لكي تعكس المستوى العام للأسعار، كما أنه لا يتم استخراج أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية لهذه المفردات على أساس أن هذه المفردات غير محددة بقيم أو بعدد من الوحدات النقدية كما هو الحال بالنسبة للمفردات النقدية.

ففي فترات التضخم تتعرض الأصول النقدية إلى خسائر في القوة الشرائية العامة بينما تحقق الإلتزامات النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامة، والعكس صحيح في فترات الإنكماش.

ولاستخراج قيمة الأرباح أو الخسائر عن التغير المستوى العام للأسعار للمفردات النقدية فإنه يجب

إتباع الخطوات التالية:<sup>1</sup>

1- يتم إيجاد صافي الأصول النقدية في بداية كل فترة؛

2- تستخرج القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية وذلك باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار الخاص بنهاية الفترة؛

3- يتم إيجاد القوة الشرائية للزيادة في المفردات النقدية الناشئة عن المعاملات التي تمت خلال الفترة وذلك باستخدام الرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة إلى متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال الفترة وتضاف النتيجة المتحصل عليها إلى النتيجة المحصل عليها في الخطوة رقم (2)؛

4- تستخرج القوة الشرائية لإستخدامات المفردات النقدية التي تمت خلال الفترة (أي النقص في قيمة الأصول النقدية والزيادة في قيمة الإلتزامات النقدية)، وذلك باستخدام الرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة إلى متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال الفترة، ثم تطرح القيمة المحصل عليها من النتيجة التي تم الحصول عليها في الخطوة السابقة وبذلك نحصل على القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية؛

5- تستخرج أرباح وخسائر التغير في القوة الشرائية عن طريق طرح صافي الأصول النقدية الفعلية الموجودة في نهاية الفترة من القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية التي تم الحصول عليها فيما سبق.

1 - جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 680

هذا فيما يخص المفردات النقدية أما بالنسبة لإيجاد أثر تغيير الأسعار على المفردات غير النقدية فإنه يتم تعديل أرصدة هذه المفردات بالقوائم المعدلة التي تعكس المستوى العام للأسعار، وكما سبق أن ذكرنا أنه لا يتم إستخراج أرباح أو خسائر التغيير في القوة الشرائية لهذه المفردات حيث أن القيم الخاصة بها ليست محددة بعقد كما هو الحال بالنسبة للمفردات النقدية.

و يتم تعديل كل المفردات غير النقدية عدا الأرباح المحتجزة حيث يتم إستخراج الرصيد المعدل عن طريق طرح الإلتزامات ورأس المال من مجموع أرصدة الأصول المعدلة.

للإشارة فإنه لا يوجد إجماع في الرأي بخصوص معاملة أرباح وخسائر التغيير في القوة الشرائية الخاصة بالمفردات النقدية، وعليه ظهرت العديد من الآراء بعضها يؤيد فكرة دمج أرباح أو خصم خسائر التغيير في القوة الشرائية من دخل النشاط العادي الخاص بكل فترة، بينما هناك من ينادي بعدم دمج أي أرباح أو خسائر التغيير في القوة الشرائية مع دخل النشاط العادي.

وقد يكون من المناسب الإشارة هنا إلى أن تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB رقم 33 ينص على ضرورة الإفصاح عن صافي المكاسب والخسائر الناتجة عن الإحتفاظ بالعناصر النقدية (أصول أو إلتزامات) بشكل مستقلا عن صافي الدخل.<sup>1</sup>

### 2- المحاسبة على أساس التكلفة الجارية

بالإضافة إلى طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، هناك أسلوب أو طريقة بديلة لإظهار أثر التغيير في الأسعار على القوائم المالية وهي إستخدام مفهوم التكلفة الحالية أو الجارية، وتعتمد هذه الطريقة على إستخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها الآن فيما لو تم الإستغناء عن الأصول بالبيع مثلا بدلا من إستخدام التكلفة التاريخية في تقييم تلك الأصول<sup>2</sup>، كما يطلق البعض على مدخل القيمة الجارية مفهوم الإحتفاظ بالطاقة الإنتاجية للوحدة الإقتصادية، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المدخل هو عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها على المساهمين أو العمال خلال السنة مع إحتفاظ الوحدة الإقتصادية بنفس طاقتها التشغيلية المتاحة في أول الفترة<sup>3</sup>، وهو ما يتطلب إعادة إظهار أصول والإلتزامات الوحدة الإقتصادية بالقيمة الجارية لها بدلا من التكلفة التاريخية، ومن هنا فإن مدخل القيمة الجارية يختلف عن مدخل وحدة النقد الثابتة بفرض تخلي الأول عن مفهوم التكلفة التاريخية عند إعادة تقييم أصول والإلتزامات الوحدة الإقتصادية، في حين الثاني عملية إعادة تعديل القيم التاريخية لبنود القوائم المالية بإستخدام الأرقام القياسية العامة لا تعني التخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس ولكنها إعادة التعبير عنها على ضوء القيمة الجارية للبنود (القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ معين).

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 400؛

2 - جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 690؛

3 - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 334.

2-1- أسس مدخل التكلفة الجارية:

- يقوم تطبيق مدخل القيم الجارية من أجل تعديل القوائم المالية على عدة أسس أهمها مايلي<sup>1</sup>:
- لتطبيق مفهوم التكلفة الحالية يتوجب تصنيف بنود الأصول والإلتزامات إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقدية بالكيفية التي تم توضيحها سابقا، خاصة أن التعديل يقتصر على المفردات غير النقدية فقط لهذا لا تظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية في مدخل التكلفة الجارية؛
  - يستخدم هذا المدخل الأرقام القياسية الخاصة وليس العامة أي أنه يأخذ في الإعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من عناصر المركز المالي، وإثبات التعديل في الدفاتر والسجلات المحاسبية بالإعتماد على القيم الجارية، مما يجعل من مدخل القيم الجارية يمثل بديلا للقياس المحاسبي التاريخي أو التقليدي؛
  - تطبيق محاسبة التكلفة الجارية يقود إلى الخروج عن أهم قواعد ومبادئ التكلفة التاريخية خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، بالإعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة بأصول المنشأة وبالتالي تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الإعتراف بتلك التغيرات في إلى غاية التخلص منها ؛
  - صافي دخل الفترة المحاسبية حسب هذا المدخل يتكون من:<sup>2</sup>

أ - صافي الربح (الخسارة) التشغيلي: أو ما يسمى بصافي دخل العمليات: لا يتحقق هذا الدخل إلا عند البيع (بيع الأصول غير النقدية).

= إيرادات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية- نفقات الفترة محسوبة على أساس القيم الجارية.

= ثمن البيع (بيع الأصول) - التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع.

ب- إجمالي مكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية: وهي عبارة عن الزيادة التي تحصل للبنود غير النقدية في القيمة الجارية أو النقص الذي يحصل في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلوبات غير النقدية بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية، بمعنى آخر أرباح الإحتفاظ بالأصول غير النقدية أو ما يسمى بـ Holding Gains هي عبارة عن الفرق بين التكلفة الحالية للأصل وتكلفة إقتائه ويمكن أن تكون أرباح الإحتفاظ بالأصول محققة أو غير محققة، فأرباح الإحتفاظ المحققة Realized Holding Gains هي التي تنشأ عن بيع أو إستهلاك الأصل، أما غير المحققة فهي التي تنشأ نتيجة زيادة التكلفة الحالية عن التكلفة الفعلية لأصل مازال يحتفظ به بالمنشأة.<sup>3</sup>

وعليه إجمالي مكاسب (خسائر) الحيازة للبنود غير النقدية يتكون من :

1- مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة، ولا تتحقق إلا عند بيع الأصل

= التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع - التكلفة التاريخية

2- التغير الحاصل في رصيد مكاسب (خسائر) الحيازة غير المحققة

1 -رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص111- 112 ؛

2 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 278؛

3- جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 690 .

= مكاسب (خسائر) الحيازة غير المحققة في نهاية الفترة - مكاسب (خسائر) الحيازة في بداية الفترة

## 2-2- طرق تحديد التكلفة الجارية :

يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي ضرورة التعبير عن كل الأصول والإلتزامات بقيمتها الجارية وأكثر المداخل شيوعاً لقياس القيمة الجارية هي<sup>1</sup>:

### 2-2-1- سعر دخول الأصل أو تكلفة الإستبدال:

عند قياس الطاقة الإنتاجية بإستخدام تكلفة الإستبدال، يتم التعبير عن الأصول بتكلفة إستبدالها بأصول مماثلة وفي حالة مشابهة (من حيث العمر والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل)، ولتحديد الدخل وفق المدخل تتم مقابلة الإيرادات مع التكاليف الجارية المترتبة على إستبدال هذه الأصول، وبالتالي يمكن توزيع الدخل على الملاك دون إلحاق الضرر بالطاقة المادية اللازمة للإستمرار في العمل مستقبلاً وتعتمد طريقة الدخول على ما يلي:

- **تكلفة الإستبدال:** تعرف بأنها التكلفة التي يتكبدها المشروع للحصول على أصل مشابه للأصل المراد إيجاد تكلفة إستبداله، كما قد تعني تكلفة الإستبدال تكلفة الحصول على أصل جديد ثم تعديل تلك التكلفة بالإستهلاكات.

- **تكلفة إعادة الإنتاج:** يقصد بها التكلفة التي يمكن أن يتكبدها المشروع لإنتاج أصل جديد ثم تعديل تلك التكلفة بالإستهلاكات<sup>2</sup>.

- **تكلفة الأصول الجديدة:** هي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي<sup>3</sup>. ووفقاً لرأي Edwards & Bell تسمح أسعار الأصول الجارية بتقييم القرارات الإدارية بشأن الإحتفاظ بالأصول بواسطة فصل دخل القيمة الجارية (المكاسب و خسائر الحيازة) عن الدخل التشغيلي وبالتالي تقييم المشروع في المدى الطويل في ظل فرض إستمرارية العمليات، وتوفر تكلفة الإستبدال مقياس لتكلفة إحلال الطاقة التشغيلية الجارية وهي بذلك وسيلة لتقييم مقدار ما يمكن للشركة توزيعه على حملة الأسهم والمحافظة على طاقتها التشغيلية<sup>4</sup>.

ويواجه تحديد القيمة الإستبدالية للأصول (الملموسة) عدة مشاكل في القياس من خلال تقدير قيمها لتقريبها من قيمتها الإستبدالية وأحد البدائل المستخدمة في التقريب هي مؤشر القوة الشرائية الخاصة.

### 2-2-2- قيمة خروج الأصل أو سعر البيع :

يتطلب هذا المدخل تقييم الأصل من وجهة نظر التخلص منه، أي أن كل الأصول يتم تقييمها بناء على سعر البيع الذي سيتم تحقيقه إذا ما أرادت المنشأة التخلص من الأصل بطريقة نظامية بدلاً عن

1- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 279 ؛

2- جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 690 ؛

3- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 404؛

4- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 279 .

التصفية الإجبارية، فطريقة خروج الأصل تعتمد على إيجاد صافي القيمة المحققة (البيعية) من بيع الأصل الذي يراد إيجاد تكلفته الجارية، ويعرف صافي القيمة المحققة بأنها الفرق بين سعر بيع الأصل والمصروفات البيعية الخاصة به<sup>1</sup>، وبمعنى آخر سعر بيع الأصل الآن مطروحا منه مصاريف التخلص منه بدلا من تكلفة إستبداله أو تكلفة إقتائه الأصلية<sup>2</sup>.

و نظرا لأن مكاسب الحيازة و خسائرها يتم الإعتراف بها فورا لذلك يتغاضى مدخل سعر خروج الأصل التقييم بصورة كلية عن مبدأ التحقق للإعتراف بالإيرادات، و يصبح الحدث أساسي للإعتراف بالأرباح هو نقطة الشراء و ليس البيع.

و يترتب على تحديد قيمة خروج الأصل مثل أسعار دخول الأصل بعض مشاكل القياس أهمها عدم وجود سوق جاهزة لتحديد سعر بيع الأصول، وكذلك فكرة سعر خروج الأصل يجب أن تعتمد على الأسعار الناشئة عن البيع في ظل الظروف العادية للنشاط بدلا من التصفية الإجبارية.

يمكن القول أن تكلفة الإستبدال تعد أكثر المقاييس ملاءمة للقيمة الجارية للأصول الثابتة في حين أن قيمة خروج الأصل هي مقاييس أفضل للقيمة الجارية لبنود المخزون.

### 2-2-3- القيمة الحالية المخصومة:

تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة تسلمها مستقبلا من الأصل (أو دفعها مقابل الإلتزام) هي القيمة الملائمة لهذا الأصل (أو الإلتزام) ويجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، وفي ظل هذه الطريقة يكون الدخل مساويا للفرق بين القيمة الحالية لصافي الأصول في نهاية الفترة والقيمة الحالية لها في بدايتها مع إستبعاد أثر إستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم<sup>3</sup>؛

وهي تعبر عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (داخلة وخارجة) لأصل أو لمجموع الأصول، ويتم إحتساب القيمة الحالية بخصم التدفقات النقدية المستقبلية بإستخدام معدل عائدا ملائم خلال فترة زمنية محددة، ولذلك يجب أن تتوفر أربعة متغيرات أساسية هي:

1- التدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام أو إستفاد الأصل؛

2- توقيت كل التدفقات النقدية؛

3- عدد سنوات العمر الإنتاجي الباقي للأصل؛

4- معدل الخصم الملائم.

إذا تم تحديد هذه المتغيرات بموضوعية ودقة يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق المعادلة التالية<sup>4</sup>:

1- جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 690 ؛

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 432؛

3 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 280؛

4 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 431.

$$P_0 = \sum_{j=2}^n \frac{R_j}{(1+i)^j} \quad P_1 = \sum_{j=2}^n \frac{R_j}{(1+i)^{j-1}}$$

$$I_1 = (P_1 - P_0) + R_j$$

حيث:  $P_0$  = القيمة الحالية (الجارية) في الزمن صفر؛

$P_1$  = القيمة الحالية (الجارية) في الزمن 1 ؛

$R_j$  = صافي التدفقات النقدية في الفترة  $j$  ؛

$I_1$  = معدل الخصم المناسب ؛

$n$  = العمر الإنتاجي الباقي للأصل.

ورغم أفضلية الطريقة عن غيرها إلا أن استخدامها محدود، نظرا للصعوبة العملية في استخدام القيمة الحالية نتيجة لتداخل التدفقات النقدية لعدد من عناصر الأصول والخصوم، وأهم المشكلات التي تصاحب القياس وفق هذا المفهوم هي: صعوبة تقدير التدفق النقدي المستقبلي، وإختيار معدل الخصم وصعوبة تحديد مساهمة كل أصل في التدفقات النقدية.

### 2-3- نموذج القيمة العادلة

إتجهت المجامع المهنية والمعايير المحاسبية الدولية منذ أواخر سبعينات القرن العشرين إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة كقياس أفضل لتقييم الأدوات المالية والمطلوبات المالية والممتلكات والاستثمارات العقارية والمنتجات الزراعية ومعالجة تقييم بعض هذه الموجودات بالقيمة العادلة، حيث قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتخصيص معايير خاصة لهذه البنود مثل المعيار المحاسبي الدولي (Ias(39) و (Ias(35) و (Ias(36) وغير ذلك؛

فحسب (Ias(36) إذا وجدت المؤسسة دلالة على إنخفاض قيمة الأصول يجب عليها تقييم مبلغ الأصل القابل للإسترداد، على أساس صافي سعر البيع الممكن الحصول عليه من بيع أصل بوضعه الحالي أو على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل في فترة التقييم.<sup>1</sup> كما طالبت قائمتا معايير المحاسبة المالية رقم (114) ورقم (115) أن يتم التقرير عن بعض الأدوات المالية بقيمتها العادلة، وكذا قائمتا رقم (105) ورقم (107) أن تفصح المنشآت عن معلومات إضافية عن القيمة السوقية، وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية حديثا بنشر ملخص مشروعه المتعلق بالقيمة العادلة الذي يدافع عن استخدام القيمة العادلة لقياس كل الأصول والإلتزامات المالية.<sup>2</sup>

1-Jean-Claude Touramer ,La Révolution Comptable du coût historique à la juste valeur ,Éditions d'Organisation,paris

,2000,p15;

2 - ريتشارد شرويدر، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 182 .

ولعل أهم الأسباب في إتباع معيار القيمة العادلة هو بسبب النتائج السلبية المترتبة على إفتراض ثبات وحدة النقد، ولذلك فقد تطورت أسس القياس المحاسبي وأساليب العرض والإفصاح.

### 2-3-1- مفهوم القيمة العادلة:

وقد أشارت المعايير المحاسبية أن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط يكثر فيه البائعون والمشترون وتتوفر فيه المعلومات لجميع الأطراف وإمكانية الإطلاع عليها بمعنى توفر المعلومات لقيمة الأداة المالية في السوق النشط، وأقرب مثال على ذلك هو أسعار الأسهم في الأسواق المالية، وبالتالي تتحدد القيمة العادلة التي تمثل السعر في ذلك الوقت بحيث لا يستطيع أي متعامل الخداع في تحديد قيمة السعر أياً كان البائع أو المشتري حيث تتوفر لكل منهما كافة المعلومات المتعلقة بالأداة المالية أكانت أسهم أو سندات.

في حين تم تعريف القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية بأنها تتمثل في "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلّعة وراغبة في التعامل وعلى أساس تجاري بحت" ومن خلال التعريف يتضح لنا أن القيمة العادلة هي عبارة عن قيمة الأدوات المالية التي يمكن بيعها أو شراءها في وقت معين وبمبلغ محدد، وأقرب مثال على ذلك هو السوق المالية والمتعلقة ببيع أو شراء الأسهم مثل سوق المال الأمريكي نازداك<sup>1</sup>، وعند البحث في مفهوم القيمة العادلة نجد أنها تقسم إلى قسمين هما<sup>2</sup>:

**أولهما:** قيم تستند إلى السوق وهي:

- القيمة السوقية أي الأسعار المعلنة في سوق نشط؛

- القيمة العادلة أي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية خدمات مطلوبات بين جهات مطلّعة وراغبة وفي معاملة مباشرة.

**ثانيهما:** قيم لاتستند بالضرورة إلى السوق وهي :

- القيمة من الإستعمال، القيمة القابلة للإسترداد، القيمة الإستبدالية؛

- قيمة المنشأة المستمرة، قيمة التصفية.

في حين قد يطلق على القيمة العادلة بعض من المفاهيم والتي وردت في مدخل التكلفة الجارية وهي تكلفة الإحلال أو الاستبدال، القيمة السوقية، القيمة الحالية المخصومة.

### 2-3-2- مكاسب وخسائر إعادة قياس القيمة العادلة:

ينبغي الإبلاغ عن مكسب أو خسارة معترف بها ناجمة من تغير في القيمة العادلة لأصل مالي

1 - حسين الغزوي ، مقال بتاريخ 28 أبريل 2010 ، على الرابط <http://alpha.argaam.com/?p=13691> ، الإطلاع يوم السبت 2010/10/16 على الساعة 15:15؛

2 - نعيم سابا خوري، محاضرات حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، مجلة المدير المالي (على الخط) متاح على الرابط:

[http:// financial\\_manager.wordpress.com/](http://financial_manager.wordpress.com/) , 2010/01/28/v-4/ الإطلاع يوم السبت 2010/10/16 الساعة 16:05 .

أو مطلوب مالي ليس جزءا كما يلي<sup>1</sup>:

- ينبغي إدخال المكسب أو الخسارة من أصل أو إلتزام مالي محتفظ به للمتاجرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها؛

- المكسب أو الخسارة من أصل مالي متوفر للبيع يجب أن يكون إما: داخلة في صافي ربح أو خسارة الفترة التي تنشأ فيه، أو معترف بها مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في الأموال الخاصة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول، إلى أن يتم بيع الأصل المالي أو تحصيله أو التصرف فيه أو حتى يتم تحديد إنخفاض قيمة الأصل المالي، في نفس الوقت يجب إدخال المكسب أو الخسارة المتركمة المعترف بها سابقا في حقوق الملكية في صافي ربح أو خسارة الفترة، أما الأصول والخصوم المالية التي لم يعاد قياسها بمقدار القيمة العادلة، فالإعتراف بالمكاسب والخسائر في صافي الربح أو خسارة الفترة يتم عندما يلغى الإعتراف بالأصل أو الإلتزام المالي أو عند إنخفاض قيمته.

#### 2-4-إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية :

يتم إعادة إعداد أو تعديل القوائم المالية (قائمتي المركز المالي والدخل) على أساس مدخل التكلفة الجارية كما يلي<sup>2</sup>:

#### 2-4-1- تعديل قائمة المركز المالي:

يتضمن تطبيق أساس التكلفة الجارية ضرورة إظهار جميع عناصر المركز المالي بقيمها الجارية ويتطلب ذلك ضرورة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، حيث يتم إظهار جميع العناصر النقدية بنفس القيم المثبتة في الدفاتر على أساس أنها قيم جارية لها، أما العناصر غير النقدية فتعدل بإستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار لتظهر في قائمة المركز المالي المعدلة بالقيم الجارية بدلا من التكلفة التاريخية المثبتة بها في الدفاتر، ولايتم تعديل قيمة رأس المال نظرا لإفتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد؛

-وتتحدد الأرباح المحتجزة بالفرق بين جانبي قائمة المركز المالي، كما يمكن تحديد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة بإضافة رصيدها في بداية السنة إلى صافي الدخل المحتسب على أساس التكلفة الجارية وخصم أي توزيعات أرباح خلال السنة، ولايتم تعديل هذه التوزيعات عند تطبيق طريقة التكلفة الجارية؛  
-يمكن تحديد مكاسب الحيازة غير المحققة التي تعلق على أرباح الفترة بمقارنة مكاسب الحيازة غير المحققة أول المدة بمكاسب الحيازة غير المحققة في أخر المدة، لافتراض أن التكلفة الجارية في بداية السنة تتساوى مع التكلفة التاريخية، وعليه فإن مكاسب الحيازة في بداية السنة تكون مساوية للصفر.

1 -- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر 2009، ص 236 ؛

2 - إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة (الجزء الثاني)، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار العاشر، الرياض 1996

2-4-2- تعديل قائمة الدخل:

قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية تتضمن عادة ثلاثة أرقام للربح وهي: الربح الجاري للعمليات المستمرة، والربح المحقق، وصافي الربح على أساس التكلفة الجارية، ويراعى عند إعداد قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية إتباع القواعد التالية :

- تظهر جميع الإيرادات بقيمتها المثبتة نفسها بإعتبارها تمثل القيم الجارية للمبيعات؛
- جميع عناصر المصروفات (بخلاف المتعلقة بأصول غير نقدية) تظهر بقيمتها المثبتة مثل الإيرادات؛
- بالنسبة للمصروفات التي تتعلق بأصول غير نقدية مشتملة على البضاعة المباعة و الإهلاكات فيجب تعديلها بما يتماشى مع القيم الجارية لتلك الأصول؛
- يجب إظهار كل من المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة نتيجة لحيازة الأصول كل على حدا وتتمثل مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة في تلك المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة والإهلاكات، بينما تتعلق مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة بالأصول الموجودة في نهاية السنة.

3- المحاسبة على أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة:

على الرغم من أن أساس التكلفة الجارية و وحدة النقد الثابتة قد تم مناقشتهما كطريقتين منفصلتين لمعالجة آثار التضخم، فإن العديد من النظريات ترى أن الطريقتان مكملتان لبعضهما البعض ويجب أن يوحدا في طريقة واحدة، فطريقة التكلفة الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية في قائمة المركز المالي، بينما تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لمعالجة التغيرات السعرية لباقي البنود في القوائم المالية<sup>1</sup>، وهذا المدخل طالبت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المنشآت التي تعمل في ظل إقتصاد يعاني من إرتفاع حاد في معدلات التضخم بتطبيقه وتعديل قوائمها المالية وفق ماورد في المعيار الدولي رقم 29 Ias المتعلق بالتقرير المالي في الإقتصديات ذات التضخم المرتفع، وأهم أسس التعديل الواردة في هذا المعيار تتمثل في مايلي:<sup>2</sup>

- إعادة عرض القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية يتم على أساس المؤشر العام للأسعار وهذا يستوجب تصنيف بنود القوائم المالية إلى ثلاث فئات وهي :
- أ- البنود النقدية، وهي البنود التي تبقى قيمتها الإسمية ثابتة، لايجرى تعديلها بالمؤشر العام للأسعار كونها لا تتأثر بالتغير في الأسعار، ماعدا الإلتزامات للغير إذا كانت مشروطة بالتغير في ضوء التغير في المستوى العام للأسعار.

ب- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق أو الإستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي أو المبلغ القابل للاسترداد للأصول غير المتداولة

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 443؛

2 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية والعملية - مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن 2008 ص488- 493 .

فهذه لاتعدل بالمؤشر العام للأسعار كونها مقيمة بالأسعار الجارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

ج- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية مثل المخزون المقيم بالتكلفة، أو الأصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة في فترات مالية سابقة، وحسب المعيار رقم 29 Ias يتم إعادة عرض هذه المجموعة من البنود باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود أو تاريخ إعادة تقييمها في آخر مرة و تاريخ قائمة المركز المالي الحالية.

- حساب أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام والإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل، حيث يتم احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية عن طريق مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة، مع الأخذ بعين الاعتبار حركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خلال نفس الفترة؛

- يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين بإستثناء الأرباح المحتجزة وأي فائض إعادة تقييم، بإستخدام المؤشر العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشؤها، ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجرى إشتقاق رقم الأرباح المحتجزة المعاد بيانها كمتتم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي؛

- إعادة عرض بنود قائمة الدخل بتطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

### المطلب الرابع : تقييم المداخل المحاسبية لمعالجة لآثار التضخم على القوائم المالية :

قبل التطرق إلى تقييم مداخل وطرق تعديل القوائم المالية من آثار التضخم نتعرض لتقييم نموذج التكلفة التاريخية والقصور الذي مهد للخروج عنها وظهور بدائل أخرى للقياس المحاسبي.

#### 1- نموذج التكلفة التاريخية :

إن الهدف الأساسي للمحاسبة في ظل التكلفة التاريخية هو تقديم معلومات للمستثمرين تظهر لهم كيفية استثمار أموالهم والأرباح الناتجة عن مثل هذا الإستثمار، وأهم مميزات التكلفة التاريخية هي أنها تقلل إلى الحد الأدنى تأثير الحسابات بالآراء الشخصية لمعديها، إلا أن أهمية الحسابات والقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية عرضة لتحفظات ليس أقلها أن الوحدة النقدية التي تمثل معادلا ليس وحدة قياس ثابتة، بسبب النقص المحتمل في القوة الشرائية للنقود والأرصدة المصرفية، وهذا النقص يبقى بعيدا عن التأثير في الأرباح والخسائر في ظل التكلفة التاريخية<sup>1</sup>.

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 373 .

1-1- إيجابيات طريقة التكلفة التاريخية:

التمسك بالتكلفة التاريخية يوفر معلومات موضوعية (قابلية للتحقق) إلا أنها تعتبر أقل ملاءمة لأغراض تقييم أداء الإدارة أو التنبؤ بالربحية والمركز المالي وإتخاذ القرارات، لأن المعلومات التي تظهر في القوائم المالية لا تعكس المضمون الإقتصادي سواء لنتيجة الأعمال أو لعناصر المركز المالي.<sup>1</sup> وتفترض محاسبة التكلفة التاريخية إما أن وحدة النقد ثابتة أو أن التغيرات في قيمة وحدة النقد ليست بذات الأهمية، ولكن من المعروف أن القدرة الشرائية العامة لوحدة النقد هي في انخفاض متواصل من خلال العلاقة العكسية مع سعر السلع والخدمات الممكن مبادلتها بها. وعليه تتميز محاسبة التكلفة التاريخية أساساً بـ<sup>2</sup>:

- استخدام التكلفة التاريخية كسمة لعناصر القوائم المالية؛

- افتراض ثبات وحدة النقد، و مبدأي المقابلة والتحقق.

منهج التكلفة التاريخية له العديد من المؤيدين مثل لينتلون lettleton وكويلر kohler و إيجيري ijiri، ف ijiri يرى أن التكلفة التاريخية تقدم برهانا واضحا عن مدى فاعلية الإدارة عند قيامها بتنفيذ المهام والمسؤوليات الموكلة إليها، وكذلك عملية التسجيل التاريخي للأحداث والصفقات الماضية في الكيان المحاسبي يعد أمر لا بد منه بغية مساءلة الإدارة عن مهامها ومسؤولياتها، نظرة ijiri كانت من منظور الإدارة، يرى أن التكلفة التاريخية تقدم أدلة إثبات عن قرارات وتصرفات الإدارة، وأهمل مسألة مدى ملاءمة المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية لإتخاذ القرارات المستقبلية للإدارة و المستثمرين.

ووفق مدخل التكلفة التاريخية تعد المعاملات التي تجريها المنشأة مع عملائها الخارجيين المصدر الوحيد للملائم لتقييم أداء المنشأة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين يركّزون على معرفة مدى نمو المنشأة، أما kieso etal يحدّد استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول ويفضلها على الطرق الأخرى لعدة أسباب:<sup>3</sup>

- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة العادلة في تاريخ الإقتناء؛

- التكلفة التاريخية تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وهو ما يعكس موثوقيتها؛

- الإعتراف بالمكاسب والخسائر لا يتم إلا عند بيع الأصل وليس بالتوقع والتقدير.

1-2- سلبيات طريقة التكلفة التاريخية :

الدفاع عن نظام التكلفة التاريخية لا ينفى إنتقاده فهناك إنتقادات لهذا النظام تركّزت حول مدى فائدة

1 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية - المدخل النظري، قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل- دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2000، ص42؛

2 - أحمد بلاقوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص386؛

3 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 127 .

- وملاءمة المعلومات في إتخاذ القرارات أهمها<sup>1</sup>:
- طريقة التكلفة التاريخية تشوّه قياس الدخل في حالة تغير القيمة نتيجة للفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في زمن الحصول على الأصل والتكلفة في تاريخ بيعه أو إعداد القوائم المالية، فإذا اتسع الفاصل الزمني تتضخم الأرباح بشكل صوري مما يؤثر على مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل بينما تبقى الأصول في قائمة المركز المالي مقومة بالتكلفة التاريخية المتدنية؛
  - التقويم على أساس التكلفة التاريخية في فترات التضخم والتي تتغير فيها قيمة وحدة القياس النقدي يؤثر على مصداقية المعلومات المالية المحتواة في قائمة المركز المالي نتيجة إختلاف القوة الشرائية لوحدة النقد المقاسة بها عناصر قائمة المركز المالي؛
  - النظام المحاسبي الحالي ليس نظام تكلفة تاريخية بحثة، فحسب العرف المحاسبي المعمول به تقوم بعض الأصول المتداولة بصافي القيمة المتوقع تحقيقها مستقبلا وليس بتكلفتها التاريخية، و تقوم إستثمارات الشركة القابضة في الشركات التابعة وفق التكلفة المعدلة، وهذا ما يدعو إلى الإبتعاد عن التكلفة التاريخية عند ما تتغير الظروف وتكون هناك دواعي لذلك؛
  - ظهور تضخم في الأرباح الصورية له آثار سلبية ك:
    - أ- دفع ضرائب عن أرباح لم تتحقق بعد والدخول في الشرائح ذات المعدلات المتصاعدة دون مبرر؛
    - ب- توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح صورية لم تتحقق فعلا؛
    - ت- عجز المنشأة عن إستبدال الأصول الثابتة القديمة بأخرى جديدة وبالتالي تراجع الطاقة الإنتاجية للمنشأة تدريجيا إلى غاية عجزها عن مواكبة التطور؛
    - ث- عجز المنشأة على سداد قروضها على المدى الطويل وكذا الحصول على قروض جديدة.
  - تشويه عملية القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية يؤثر على مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات سواء من قبل الإدارة أو من قبل المستفيدين من خارج المنشأة .
- هناك إعتراض على مفهوم الموضوعية التي تركز على توفر مستندات تجعل البيانات المحاسبية قابلة للتحقق وتنفي الذاتية في التقويم، وهذا ما يؤكد أنها موضوعية شكلية تقوم على توفر الثبوتيات في تاريخ التسجيل دون مراعاة تغيرات القيمة الواقعة بعد ذلك، وعليه منهج التكلفة التاريخية ليس موضوعيا بشكل كامل لأنه لايمكن إستبعاد الذاتية بصورة تامة إلا في حالة تقويم النقدية فقط.
- إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه نوعين من الأخطاء المحاسبية وهي<sup>2</sup>:
- 1- أخطاء في القياس وتنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل نموذج التكلفة التاريخية التغيرات في القوة الشرائية للنقود ( التغيرات في المستوى العام و الخاص)؛

1 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 40 ؛

2 - رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص 67 .

2- أخطاء في التوقيت وتنتج عن تأجيل الإعراف بالتغيرات في القيمة (تغير أسعار الدخول والخروج) حتى يتم التبادل ويتوافر دليل موضوعي.

## 2- تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

إهتم الفكر المحاسبي في بداية الأمر بإزالة آثار التقلب في وحدة القياس (وحدة النقد) الناتج عن التغير في المستوى العام للأسعار، وذلك عن طريق تعديل المعلومات التاريخية باستخدام الأرقام القياسية ومع أن التعديل يحقق التجانس للمعلومات المحاسبية إلا أن المعلومات المعدلة تستند إلى الأساس التاريخي وتعتبر عن الماضي و لا تعكس الظروف الجارية.

إن أهم هدف للمحاسبة على أساس القوة الشرائية العامة هو تحسين نظام القياس في الإطار الهيكلي للعملية المحاسبية، وهناك صعوبات ترتبط بالتقرير عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية مثل<sup>1</sup>:

- تؤدي التفرقة التحكيمية بين العناصر النقدية وغير النقدية إلى إضعاف الهيكل المعتبر ضعيفا من حاله؛  
- إن الهدف الأساسي من التعديل هو الاستفادة من إطار ثابت للقياس وليس لقياس التغيرات في قيمة عناصر معينة.

## 2-1- مزايا محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة :

يؤيد هندركسون Hendriksen تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة وينظر إلى التغير في الأسعار يعود إلى التغير في البيئة الإقتصادية، الأمر يتطلب أخذ التغيرات بعين الاعتبار من أجل الحفاظ على القيمة الشرائية لرأس المال النقدي المضحي به من طرف أصحاب الملكية من خلال استثماره في المؤسسة، والمحافظة تتم من خلال تمكين هؤلاء المستثمرين من إقتناء نفس السلع والخدمات التي كانت لهم القدرة في الحصول عليها قبل استثمارها، لذلك رأى Hendriksen سنة 1963 أن المحافظة على القدرة الشرائية للإستثمار لها ثلاثة أبعاد يمكن أن تظهر من خلالها وهي<sup>2</sup>:

- المحافظة على رأس المال من خلال قدرة المؤسسة على إعادة الإستثمار بنفس كمية السلع الإستثمارية للمؤسسة نفسها؛

- الإستثمار يجب أن يكون بنفس السلع الرأسمالية المتوفرة في محيط البيئة الصناعية محل وجود المنشأة المؤسسة وهو ما يجب أن تحافظ عليه المنشأة إذا أرادت المحافظة على رأس مالها؛  
- المحافظة على قدرة المستثمرين على شراء كمية ونوعية محددة من السلع والخدمات التي تخصهم كمستهلكين بشكل ثابت ومستقر.

هذه الطرق تطبق بإستخدام مؤشرات أسعار للمحافظة على رأس المال، إلا أن Hendriksen يرى أن الطريقة الأولى تعد الأنسب نظرا لإعتمادها على مؤشر الأرقام القياسية العامة للأسعار، عكس الطريقة

1 - الدون.ب. هندركسون، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 371 ؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 129.

الثانية التي تتطلب استخدام مؤشر أسعار خاص بصناعة المنشأة، والطريقة الثالثة تتطلب استخدام مؤشر أسعار خاص بكل سلعة استثمارية مرغوب في المحافظة على قدرتها الشرائية.

محاسبة المستوى العام للأسعار توفر مقابلة أفضل للمصاريف والإيرادات بسبب استخدام وحدات نقد مشتركة، وبالتالي هناك إمكانية في الحصول على علاقة دخل ذات واقعية أكبر من خلال تطوير سياسات توزيع أرباح أكثر منطقية، عكس نموذج التكلفة التاريخية، كذلك محاسبة المستوى العام للأسعار تعكس الابتعاد قليلاً عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ونتيجة لذلك يمكن أن تكون موضوعية نسبياً ويمكن التحقق من صحتها، وهذه السمات تجعلها مقبولة بشكل كبير لدى الكثير من المنشآت مقارنة بمحاسبة التكلفة الجارية<sup>1</sup>، هذا ويوجز العديد من الكتاب مزايا هذه الطريقة فيما يلي<sup>2</sup>:

- 1- سهولة تطبيق الطريقة وعدم تعقدها، حيث يتمسك باستخدام وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة؛
- 2- تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم المالية وتعديل الآثار التي تحدثها تغيرات القوة الشرائية، وتتسم بالموضوعية لأنها تبتعد عن التخمين والحدس؛
- 3- إن القوائم المالية المعدلة بوحدات نقدية ثابتة يجعلها أكثر قابلية للمقارنة مع المنشآت المماثلة ومع المنشأة نفسها لفترات مالية مختلفة؛
- 4- تقيس بشكل مناسب الأرباح والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالنقدية؛
- 5- وفق هذه الطريقة يتم الإفصاح عن آثار التضخم بمعزل عن أرباح النشاط وبالتالي فهي تساعد في تقييم الأداء على أساس أكثر موضوعية؛
- 6- احتساب الإستهلاكات والتعديلات الأخرى وفق طريقة وحدة النقد الثابتة يمكن المنشأة من حل مشكلة الأصول وتآكل رأس المال؛
- 7- تتميز هذه الطريقة بالشمول حيث تصلح لكل النشاطات التجارية أو الصناعية.

كما تؤيد هذه الطريقة نتيجة إفصاحها عن آثار التضخم من خلال إظهار القوائم المالية المعدلة أثر التضخم على المشروعات، فالموجودات والالتزامات تظهر بقيمتها المعدلة وكذلك أرقام الربح، وهذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية على الوصول إلى فكرة شاملة عن حالة المشروع الراهنة بعد ارتفاع المستوى العام للأسعار<sup>3</sup>، وإفصاحها عن تأثير التضخم على الأرباح يساعد في إعطاء عائد استثمار أكثر واقعية، ومستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة آثار التضخم على المنشأة المعنية<sup>4</sup>.

### 2-2- الانتقادات الموجهة إلى محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة :

بغض النظر عن المزايا التي تتمتع بها محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة (محاسبة

1 - أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 362، 363 ؛

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 401؛

3 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 399؛

4 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 106 .

المستوى العام للأسعار)، إلا أنها تعرضت إلى إنتقادات عديدة من قبل بعض المفكرين ومؤيدي طرق القياس الأخرى ومستخدمي المعلومات المحاسبية، فموريس Morris يرى أنه يوجد مؤشرا محدود جدا بأن السوق يستجيب للمعلومات التي تقدمها الأرباح المعدلة على أساس التضخم ولا تحظ ملائمة التعديلات وفقا للمستوى العام للأسعار بتأييد قوي و يرجع ذلك إلى عوامل عديدة منها<sup>1</sup>:

- عدم القدرة على تحديد نماذج قرارات الإستثمار؛
- تتجمع في أسعار السوق معلومات من مصادر أخرى لفروض السوق الكفاء؛
- الإفتقار إلى القدرة على تسيير البيانات المعدلة .

كما يشير Paton منتقدا لطريقة وحدة النقد الثابتة في ضوء رده على الرأي القائل بوجود رغبة لدى الأفراد أو الحكومة في وجود مؤشر سعري عام يؤدي إلى الحفاظ على قيمة النقد بشكل مستقر ويمنع حدوث تقلبات في قيمة النقد، بأن هذا الأمر يؤدي إلى تضخيم التشويهاة والأضرار في المعلومات المقدمة بشكل أكبر من الأضرار التي يحدثها التضخم، ولذلك النظام السعري الجيد هو الذي يمنح حرية التسعير للأفراد من خلال التحرك بحرية إستجابة لتأثيرات العرض والطلب، ويقول Paton ليس من المنطقي فرض مؤشر موحد للأسعار على المشتري أو المستهلك، فله سلوكياته المختلفة في السوق إتجاه المنتجات والأسعار بإعتبار أن رغباته تتحكم فيها منظومة السلع المتوفرة والقيم السوقية المتعلقة بميوله.<sup>2</sup>

وقد أنتقدت طريقة الوحدة النقدية الثابتة على عدة أسس منها<sup>3</sup>:

- 1- طريقة وحدة النقد الثابتة غير مصممة لتقديم معلومات عن الأسعار لسلع أو خدمات معينة بمعنى آخر فهي تتجاهل تغيرات المستويات الخاصة لأسعار بعض السلع والخدمات؛
- 2- قد تكون أرباح القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة، حيث جزء من الأرباح أو الخسائر للمستوى العام للأسعار الناتج عن الإحتفاظ بالبنود النقدية غير محقق ولا يمكن إعتباره مصدرا للأموال يمكن إستخدامه في شراء أصول أو توزيعات أرباح؛
- 3- قد تزيد تكاليف إعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة على المنافع المرجوة من ورائها؛
- 4- صعوبة تصنيف عناصر القوائم المالية إلى عناصر نقدية وغير نقدية التي تتطلبها طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار مثل عنصر الأسهم الممتازة و بنود العملات الأجنبية؛
- 5- قد ينتج تعقد إجراءات إعداد القوائم المالية وبالتالي يصعب فهمها؛
- 6- إعتقاد هذه الطريقة على الرقم القياسي لأسعار المستهلك قد يكون محل إنتقاد، نظرا لأن هذا المقياس في بعض الحالات لا يقيس بشكل دقيق الإرتفاع العام للأسعار، لأنه يعبر عن معدل الأسعار لسلة من

1 - إدون هندركسون، مرجع سبق ذكره، ص 391؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 131؛

3 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 402.

البضائع والخدمات، وحيث أن أذواق المستهلكين و مستوى معيشتهم متباينة قد يكون من الصعب إختيار البضائع التي تلائم كافة الأذواق و كافة المستويات، ومن ناحية أخرى في الحالات التي تكون فيها الدولة مسؤولة عن رقابة الأسعار تكون هناك فروقات مهمة بين الرقم القياسي لأسعار المستهلك و التكلفة الحقيقية لمعيشة الأفراد نظرا لظهور ما يعرف بأسعار الظل.

هناك إشكالا آخر يتعلق بغياب الإنسجام مع الموضوعية، فأسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه و في لحظة معينة من الزمن وأسعار بعض السلع قد تنخفض لظروف خاصة بها، وعليه فتطبيق الرقم القياسي العام للأسعار يؤدي إلى خلط في البيانات وعدم دقتها بل قد تكون أسوء حالا من القوائم المالية التاريخية، أي القيمة التاريخية المنسوبة إلى زمن وقوعها قد تكون أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية المعدلة التي لا تمثل قيمة سوقية ولا تاريخية.<sup>1</sup>

وفي دراسة أجراها Basu عام 1977 عن طبيعة العلاقة بين الدخل المعدل على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار والمتضمن مكاسب وخسائر القوة الشرائية وأسعار الأسهم (لعينة مؤلفة من 201 شركة للسنوات 1968-1974)، وقد توصل إلى إستنتاج مفاده أن الدخل المبني على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار ليس له محتوى معلوماتي إضافي.<sup>2</sup>

ويرى مؤيدي التكلفة الجارية أن المنشآت لانتأثر بالتضخم العام وإنما تتأثر بزيادة تكاليف تشغيل معينة ومصروفات المصنع، وعادة ما يكون تسجيل مكاسب القوة الشرائية لحيازة الديون خلال فترات التضخم مضللا، كما قد تظهر المنشآت ذات مستوى الرافعة المالية العالي مكاسب نقدية في حين أنها على عتبة الإفلاس، كما تخاف الشركات ذات العمليات الخارجية من إحتمال تسييس الأرقام القياسية العامة<sup>3</sup> ومع ذلك الإنتقاد الموجه إلى مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود تبقى مؤشر هام وملائم يمكن الإدارة من توجيه سياساتها النقدية نحو الإستفادة من التغيرات في الأسعار، من خلال تجنب الزيادة في صافي الأصول النقدية في فترات التضخم وإتخاذ الإجراءات العكسية اللازمة عند الإنكماش.

يذكر أن محاسبة المستوى العام للأسعار تم إقتراحها من طرف بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم لكي يستخدم في معالجة القوائم المالية للمشروعات من آثار التضخم، وقد إستطاعت تحقيق بعض الميزات ونالت قبول الكثير من المحاسبين، ولكنها لم تسلم من النقد من قبل البعض الآخر، فكانت عرضة للقبول تارة والرفض تارة أخرى من قبل الهيئات والمنظمات المحاسبية؛ وفي هذا السياق قامت الحكومة البريطانية بتشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم تحت لجنة سانديلاندر Sandilander، إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها سنة 1975 رفضت بموجبه محاسبة القوة الشرائية العامة وأقرت محاسبة

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 400 ؛

2 - مؤيد أبو الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن، 2002، ص 61 ؛

3 - فريدريك تشوي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 305 .

القيمة الجارية بشكل مشابه لما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>1</sup>، وهذا تكرر عند مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لما قام بسحب المعيار المحاسبي الدولي Ias15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار والتوجه نحو مدخل القيمة العادلة بشكل كبير.

### 3- تقييم محاسبة القيمة الجارية

يرى مؤيدو محاسبة القيمة الجارية أن أساس التكلفة الجارية أكثر ملائمة من مدخل محاسبة المستوى العام للأسعار من حيث<sup>2</sup>:

- كفاءة القياس لأنه يأخذ الرقم القياسي الخاص للأسعار وليس الرقم القياسي العام للأسعار؛
- وسيلة أكثر فعالية للمحافظة على رأس المال الحقيقي؛
- أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

وحسب المعيار الدولي رقم Ias 29 فالقوائم والبيانات المالية لمنشأة والمقدمة بالعملة الوظيفية في إقتصاد ذات تضخم مرتفع (معدة بالتكلفة التاريخية أو بالتكلفة الجارية) تعد مفيدة إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية في تاريخ الإقفال أو إعداد الحسابات الختامية.<sup>3</sup>

### 3-1- مزايا طريقة التكلفة الجارية

الميزة الأساسية لهذا المنطق هي أنه يقوم بعرض الموجودات (الثابتة والمخزون) بالكلفة الإستبدالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي أما المطلوبات فتظهر بالتكلفة التاريخية، كما أن مؤيدي هذا المنطق يعتبرون حصيلة المعطيات الناتجة عن تطبيقه يعود بفائدة عظيمة على الشركة وخاصة بما يتعلق بالمستثمرين المحتملين الذين توليهم الشركة إهتماما كبيرا، ولكنه كذلك يتجاهل إحتساب الأرباح والخسائر النقدية.<sup>4</sup>

تعتبر التكلفة الجارية عن المقدار الذي تدفعه المنشأة حاليا للحصول على أصل أو خدمات ولذلك فإنها تعتبر أفضل مقياس لقيمة المدخلات التي تتم مقابلتها مع الإيرادات الجارية لأغراض التنبؤ، كما تعبر عن قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة إذا كانت مستمرة في إقتناء نفس الأصول بدون إضافة قيمة إليها وقيمتها تعتبر أكثر معنى من جميع التكاليف التاريخية المقاسة في فترات زمنية مختلفة.

كما تمكن من تحديد أرباح العمليات الجارية والتعرف على مكاسب وخسائر الحيازة، تعبر عن نتائج قرارات الإدارة وأثر البيئة على المنشأة والتي لا تعبر عنه المبادلات وتستخدم في التنبؤ بالتدفقات النقدية مستقبلا.<sup>5</sup>

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 401؛

2 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 278 ؛

3- Robert OBERT, *Pratique des Normes IAS/IFRS*, Ordre des Experts-Comptables, Dunod, Paris, 2003, p 418;

4 - سعود جابد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص 72؛

5 - الدون هندركسون، مرجع سبق ذكره، ص 399 .

وأهم المزايا لطريقة محاسبة التكلفة الجارية هي:<sup>1</sup>

- 1- توفر التكلفة الجارية مقياس أفضل للكفاءة، حيث أنه إذا تم إحتساب الإستهلاك مثلاً على أساس التكلفة الجارية بدلاً من التكلفة التاريخية لكان لدينا مقياس أفضل لكفاءة العمليات، كما أن إستخدام التكلفة الجارية يساعد على إجراء مقارنة أكثر معنى بين أداء المنشآت المختلفة؛
  - 2- تعتبر التكلفة الجارية قيمة تقريبية للخدمات المتوقعة من الأصل، نظراً لصعوبة قياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من أصل معين منفصلاً عن غيره من الأصول، وتعني زيادة التكلفة الجارية للأصل المعين أن القيمة التجميعية للخدمات المتوقعة من الأصل قد زادت؛
  - 3- إستخدام التكلفة 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 للمنشأة؛
  - 4- تنفيذ التكلفة الجارية عند ظهورها في التقارير المحاسبية في تقرير التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً؛
  - 5- مدخل التكلفة الجارية يميز بشكل واضح بين أرباح وخسائر الحيازة وأرباح وخسائر تشغيل النشاط فهي تعتبر أداة موضوعية لتقييم أداء المؤسسة والإدارة وتوفر معلومات ملائمة للمستخدمين.
- تتولد المنفعة الرئيسية للمحاسبة المبنية على أسعار الدخول الجارية من تصنيف دخل القيمة الحالية إلى ربح التشغيل الحالي و مكاسب و خسائر الإحتفاظ، حيث يفيد هذا التصنيف في تقييم الأداء الماضي للمدراء وتقييم ربحية المنشأة على المدى الطويل، فربح التشغيل الحالي و مكاسب و خسائر الإحتفاظ تعكس نتائج منفصلة عن قرارات الإحتفاظ أو الإستثمار وقرارات الإنتاج، وهذا يسمح بالتمييز بين المكاسب الخاضعة للرقابة الناتجة من الإنتاج و المكاسب الناجمة من عناصر مستقلة عن العمليات التشغيلية الأساسية للمشروع وهو الشيء الذي ذكره Edwards & Bell.
- ومن جهة أخرى توفر القيم الحالية للمخرجات أفضل دليل لتقييم الإداريين والمدراء عند ممارستهم لمسؤولياتهم المتعلقة بوظيفتهم، لأن هذه الأسعار تمثل التضحيات الحالية والخيارات الأخرى المتاحة كما ذكر Chambers، إضافة إلى ذلك إستخدام القيم الحالية يلغي الحاجة إلى التوزيع الإعتيادي للتكلفة على أساس العمر الإنتاجي المقدر للموجود، أي أن مخصص الإهلاك عن فترة معينة يمثل الفرق بين قيمة الموجود على أساس السعر الحالي في بداية الفترة ونهايتها.<sup>2</sup>
- 3-2- عيوب طريقة القيمة الجارية :**

رغم مزايا طريقة التكلفة الجارية فإن هناك من ينتقدها بسبب صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للعديد من عناصر القوائم المالية حيث قد لا توجد لها سوق أو لا يوجد أصول مماثلة لها وهو ما يضر أحياناً بإستخدام التقدير الشخصي والغير موضوعي، كما قد يفوق تكاليف إعداد وجمع المعلومات

1 - إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 542؛

2 - أحمد بلقاي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 306-313 .

الضرورية المنافع من ورائها، فمحاسبة القيمة الجارية يمكن أن تقدم معلومات ملائمة لمواجهة التغير في الأسعار إلا أن هناك مجموعة من الإنتقادات الموجهة لها ومنها<sup>1</sup>:

- 1- تحديد التكلفة الجارية عملية غير موضوعية ؛
- 2- في بعض الحالات تكون عملية إحتساب التكلفة الجارية صعبة خاصة إذا كان المنتج أو الأصل غير شائع بيعه مما يؤدي إلى إستخدام التقديرات الشخصية غير الموضوعية؛
- 3- أرباح و خسائر القوة الشرائية غالبا لا يتم الإعتراف بها في طريقة القيمة الجارية؛
- 4- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة الأرباح أو خسائر الحيازة، هل يجب أن تظهر في قائمة الدخل أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية، طريقة المعالجة المختارة يكون لها تأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة؛
- 5- التكلفة الجارية ليس دائما قريبة من القيمة السوقية العادلة للأصل حيث يحدد قيمة الأصل التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن حيازته، كما أنه ليس من الضروري أن تعبر التقلبات في التكلفة الجارية عن التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل.

إن نظام أسعار الدخول الجارية مبني على إفتراض الإستمرارية وإمكانية الحصول على بياناتها كما يعترف هذا النظام بالقيم الحالية كأساس للتقويم و تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار ومكاسب وخسائر الإحتفاظ بالموجودات والمطلوبات النقدية، إضافة إلى وجود صعوبة في التحديد السليم لأسعار الدخول الجارية لإختلاف غرض الإحتفاظ بالموجود سواء الإستخدام أو البيع أو...إلخ.

ومن جهة أخرى النظام المبني على أسعار الخروج الجارية، يكون ملائم للموجودات المحتفظ بها لغرض البيع وسهولة تحديد الأسعار، وغير ملائم بالنسبة للموجودات المتوقع إستخدامها، ومع ذلك هناك مشكلة متعلقة بتقويم الموجودات غير الملموسة وخاصة شهرة المحل، كما أن غياب القيم التسويقية يصعب من تحديد القيمة القابلة للتحقق، ولكن Mckeown أشار إلى إمكانية معرفة القيم القابلة للتحقق أو تضمينها، أما مشكلة تقويم المطلوبات تتمثل في تقويمها بمبالغ عقودها أو المبالغ المطلوبة لسدادها، إضافة إلى ذلك التخلي عن مبدأ التحقق في لحظة البيع، وتناقض إفتراضي تصفية الموارد و الإستمرارية، ويتجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار.<sup>2</sup>

على العموم كل من مدخل التكلفة الجارية ومدخل وحدة النقد الثابتة يقوم على أساس مفهوم المحافظة على رأسمال حيث لا يتم الإعتراف بالأرباح قبل التأكد من الإحتفاظ بنفس رأسمال المستثمر في بداية الفترة، ولكن يختلفان في طريقة معالجة أو المحافظة على رأس المال و يقوم هذا المدخل على إعادة تقييم الأصول غير النقدية بالتكلفة الجارية له بإستخدام الأرقام القياسية الخاصة.<sup>3</sup>

1- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 435 ؛

2 - أحمد بلقاي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 308-315 ؛

3 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 442 .

#### 4- تقييم نموذج القيمة العادلة

نموذج القيمة العادلة له العديد من المزايا و العيوب كغيره من النماذج المحاسبية وهي كما يلي:

#### 4-1- مزايا استخدام نموذج القيمة العادلة :

حسب المعايير المحاسبية المالية فإن الهدف الطويل المدى يتمثل في الاعتراف بالأصول و الخصوم في القوائم المالية بقيمتها العادلة بدلا من التكلفة التاريخية، حيث هناك سببين هامين لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المبنية على أساس القيم العادلة لعناصر القوائم المالية هما<sup>1</sup>:

- القيم العادلة تقدم معلومات حول عناصر القوائم المالية أكثر ملاءمة من قيم أساس التكلفة التاريخية؛  
- القياس المختلط أين يتم تقييم بعض الأصول المالية على أساس القيمة العادلة، مع أغلب الخصوم المالية المقاسة بالتكلفة التاريخية لاتتلاءم مع الأدوات المالية المستعملة وإستراتيجيات إدارة المخاطر.

جاء استخدام هذا النموذج كبديل للتكلفة التاريخية لإتسام مخرجاتها البيانات المالية بالمزايا الآتية:

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وتعبر عن مفهوم الشامل للدخل؛

- يوفر هذا المعيار مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة؛

- يراعي هذا المعيار تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛

- يعتبر استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً

أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛

- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

#### 4-2- عيوب نموذج القيمة العادلة :

يعاب على القيمة العادلة ما يلي:<sup>2</sup>

-إن الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على الحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة؛

- تتحقق الإيرادات وفقا لمحاسبة القيمة العادلة من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار ولذلك هي ليست أساسا لتحديد نتائج أعمال الشركة، لأن إيراداتها تعتمد على الدخل من إستمرارية أعمال الشركة ؛

- أن القيمة العادلة هي خطوة راديكاليه وخروج عن المفاهيم المحاسبة التقليدية دون مبررات ؛

- إن محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الشركة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة؛

- زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة في بعض الأدوات المالية عن منفعتها؛

- استخدامه يفتح مجالاً أكبر لتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لمصالح الإدارة.

1 - شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 327 ؛

2 - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم

التسيير، 2008/2007، ص 116 .

## 5- تقييم طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

إن نماذج المحاسبة التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية تظهر أخطاء وحدة القياس المحاسبي فهي تتجاهل آثار التغيرات في المستوى العام للأسعار، إذ تنطلق من فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وهذا فرض مخالف .

حتى يتم الربط بين التغير في المستوى الخاص والتغير في المستوى العام يجب مراعاة التغير في المستوى النسبي للأسعار الذي يوضح إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار لأن الأسعار الخاصة بسلع وخدمات معينة تتغير عادة بمعدلات مختلفة .

التغير في المستوى النسبي = التغير في المستوى العام - التغير في المستوى الخاص  
وعليه في التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة يتم مراعاة التغير النسبي للأسعار.

### 5-1- مزايا طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة :

أهم ما يميز هذا النموذج مايلي<sup>1</sup>:

- إعتداد أسعار الدخول الجارية وأسعار الخروج الجارية أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل النشاط الجاري؛

- إستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس؛

- تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات في طريقة التكلفة الإستبدالية المعدلة وعدم تطبيقه في حالة طريقة صافي القيمة البيعية؛

- تصنيف صافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الحالي وإلى مكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققة وغير المحققة ؛

- تصنيف مكاسب وخسائر الحيازة إلى حقيقية يتم الإعراف بها وأخرى وهمية يتم إستبعادها؛

- هذه الطريقة تتجنب أخطاء وحدة القياس الناتجة عن إستخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعتبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.

بينما تحتوي على طريقة التكلفة الجارية على أخطاء في التوقيت خاصة في طريقة التكلفة الإستبدالية المعدلة نتيجة إعتدادها على مبدأ التحقق كأساس لقياس الدخل، عكس طريقة صافي القيمة البيعية المعدلة التي لاتعتمد على ذلك وأهم هذه الأخطاء:

● إستبعاد بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة خلال الدورة الحالية وتأجيل الإعراف بها لحين تحققها في الدورة أو الدورات القادمة.

● إحتساب بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة في الفترات السابقة و لكن المحققة

1- رضوان حلو حنان، مرجع سبق ذكره، ص179-193 .

في الدورة الحالية.

كذلك القوائم المالية المعدة وفق التكلفة الجارية المعدلة وفق وحدة النقد الثابتة، تعتبر قابلة للتفسير فهي تستند في نفس الوقت إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية ومفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود، ومعلوماتها ملائمة لإتخاذ القرارات بإعتبارها تراعي تغيرات القيمة الجارية.

#### 5-2- عيوب طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة :

تتطوي الإعتراضات الموجهة ضد إستخدام أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة كما يلي<sup>1</sup>:

- قد تفوق تكلفة الحصول على المعلومات اللازمة لإستخدام هذا الأساس منافعها المتوقعة؛
  - صعوبة فهم تطبيق هذا الأساس أو إستخدام معلوماته تكون هذه البيانات معوقة لمستخدميها أكثر؛
  - لا يوجد هناك دليل كاف على أفضلية هذا الأساس عن الأساسين السابقين الآخرين للمحاسبة عن أصول والتزامات الوحدة، كما لا يوجد دليل يشير إلى أن جودة المعلومات المستخرجة طبقاً لهذا الأساس تفوق أو أكثر ملاءمة من تلك المستخرجة وفق الأساسين الآخرين.
- ويمكن التمييز بين أخطاء التوقيت و أخطاء وحدة القياس كما يلي:

- أخطاء التوقيت : تنتج عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة ولكن يتم الإعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى وبالتالي تداخل نتائج الدورات.
- أخطاء وحدة القياس: وتنتج عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود. وفيما يلي جدول يوضح مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي من خلال خصائصها:

#### جدول رقم (5) : مقارنة بين خصائص بدائل القياس المحاسبي

الخصائص	النموذج المحاسبي
التكلفة التاريخية أساس لتقويم وتحديد الدخل المحاسبي فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود إعتماد مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح والمكاسب المحققة بالبيع وليس بالحيازة. تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل	محاسبة التكلفة التاريخية
التكلفة التاريخية أساس لتقويم وتحديد الدخل المحاسبي إستبعاد فرض ثبات وحدة القياس النقدي الوطني الإسمية وإستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس . تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل.	محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة

يتبع

1 -دونالد كيسو، وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1983، ص 649 .

## الفصل الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

<p>إعتماد أسعار الدخول الجارية ( التكلفة الإستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري.</p> <p>فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود.</p> <p>إعتماد قاعدة تحقق الإيراد و الربح ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة بالبيع للغير</p> <p>الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة.</p>	<p>محاسبة التكلفة الجارية</p> <p>تكلفة الإستبدال</p>
<p>إعتماد أسعار الخروج الجارية (أسعار البيع) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري.</p> <p>فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود.</p> <p>عدم إعتماد قاعدة تحقق الإيراد بالبيع للغير وإنما وفق الإنتاج</p> <p>الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة</p>	<p>صافي القيمة البيعية</p>
<p>إعتماد أسعار الدخول الجارية ( التكلفة الإستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري.</p> <p>إستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس .</p> <p>تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.</p> <p>الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققة بالبيع أو الإستخدام وغير المحققة نتيجة إستمرارية الإحتفاظ بالأصول في نهاية الدورة المحاسبية.</p> <p>مكاسب الحيازة الحقيقية يتم الإعتراف بها أما الوهمية يتم إستبعادها.</p>	<p>محاسبة التكلفة الجارية المعدلة</p> <p>تكلفة الإستبدال المعدلة</p>
<p>إعتماد أسعار الخروج الجارية( أسعار البيع) أساس لتقويم بنود لقوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري.</p> <p>إستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.</p> <p>عدم إعتماد قاعدة تحقق الإيراد (أو الربح بالبيع).</p> <p>الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري و مكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة.</p> <p>مكاسب الحيازة الحقيقية يتم الإعتراف بها أما الوهمية يتم إستبعادها.</p>	<p>صافي القيمة البيعية المعدلة</p>

المصدر : من إعداد الطالب وبالإعتماد على - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 166-193.

### المبحث الثالث : المحاولات الدولية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

#### الدراسات النظرية والمهنية المنجزة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

إن الدين الإسلامي الحنيف أخذ بعين الاعتبار مثل هذه المشاكل، حيث إذا رجعنا إلى مفاهيم الدين الإسلامي وبالتمعن في مفهوم الزكاة لوجدنا بأن الإسلام نظر إلى مشكلة التضخم المالي منذ أكثر من 1400 سنة وقدم حلا لها، حيث أن الزكاة لا تقرض على التكلفة التاريخية لموجودات أو ثروة المسلم، بل تفرض على القيم الجارية لتلك الموجودات، ولذلك إتضح للمسلمين بأن التكلفة التاريخية للموجودات لا تعتبر قيمة مقبولة لتحديد ثروة المسلم لكونها لا تعبر عن واقع الحال، وهذا ما يفسر لنا السبب الذي دفع المسلمون لعدم إستعمال أساس التكلفة التاريخية و تبني أساس القيمة السوقية كبديل لها<sup>1</sup>، ولقد بذلت عدة دول و عدة باحثين جهودا كبيرة في السابق من أجل إيجاد حلول لمشكلة التضخم ولكن هذه الجهود قلت أو توقفت مع إنخفاض حدة التضخم المالي.

#### المطلب الأول: الدراسات النظرية :

تاريخيا ظهور وتزايد الإهتمام بمحاسبة التضخم إرتبط بحدوث معدلات التضخم مرتفعة لحدوث التضخم في دول معينة، فغالبا ما يصاحب الإرتفاع في معدلات التضخم في دولة ما نصوص وممارسات محاسبية لمعالجة آثار التضخم على الممارسات المحاسبية والقوائم المالية، من هنا يشير الأدب المحاسبي إلى أن الإهتمام بتأثيرات التضخم على المحاسبة ليس بالموضوع الجديد، ففي أول العشرينات من القرن التاسع عشر أضحت موضوعية البيانات المحاسبية غير موثوق بها، وقد ظهر ذلك في كتابا بعض الاقتصاديين الألمان نتيجة للتضخم الكبير الذي شهدته ألمانيا بعد الحرب العالمية الأولى، ولذلك ظهرت عدة بحوث ودراسات وكتب تعالج مشكلة التضخم، حيث كانت أول محاولة حقيقية بعد الحرب العالمية الأولى في ألمانيا من قبل الباحث شمت الألماني Schmidt الذي نشر عدة مقالات في الصحف في هذا الخصوص وبين ضرورة إيجاد حلول لإنخفاض القيمة الشرائية للنقود لكي تستطيع المنشآت المحافظة على مركزها المالي الحقيقي.

ويعتبر كتاب فيشر أول الكتب المحاسبية التي تناولت علاقة المحاسبة بالتضخم في عام 1911 بعنوان *The Changing Purchasing Power of Money*، وقد أكد فيشر على ضرورة تعديل البيانات المحاسبية باستخدام الأرقام القياسية لمستويات الأسعار، وكتب Livingsto Middleditchloll مقالا عام 1918 بعنوان "should Accounts reflect the Changing Value of the Dollar" نشر بمجلة *Journal of Accountancy*، و إقتراح إجراء قيد محاسبي يظهر مدينا بمصروفات التغيرات

1 - يوسف محمود جريوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2001، ص 261

النقدية والذي يعتبر أحد بنود المصروفات بقائمة الدخل وحساب احتياطي أو صافي حقوق أصحاب المشروع دائنا ويظهر بالميزانية ضمن الاحتياطات أو حقوق أصحاب المشروع، أما الباحث شماليك Schmalenback الذي درس الصعوبات المتعلقة بإيجاد السعر السوقي للموجودات كما إقترح سنة 1919 إستعمال رقم قياسي عام لتعديل القوائم المالية المبنية على أساس التكلفة التاريخية والقيمة السوقية، وفي عام 1920 كتب الكاتب Hiram T.Scovil مقال بعنوان "Comparative Financial Statements and the value of the Dollar"، إقترح فيه على المحاسبين الإعراف بالتغير في القوة الشرائية للنفود عند إعداد البيانات المحاسبية لأغراض معينة، أما W.A.Paton فقد كتب في عام 1920 مقالا بعنوان "Appreciation, Depreciation and Productive Capacity"، مؤيدا تعديل القوائم المالية في مقولته «قد يكون من المعقول إقترح أن المحاسبة تعد قوائم مساعدة في نهاية كل فترة محاسبية تظهر أثر التغير في المستوى العام للأسعار»<sup>1</sup>.

إلى جانب ذلك ظهرت مجموعة من البحوث في عام 1932، منها بحث الهولندي لمبرغ Lemberg الذي إقترح تقييم موجودات وإلتزامات الشركات وفق القيمة الإقتصادية بإستعمال التكلفة الإستبدالية في السوق، ومن جهة أخرى صدر في أمريكا أول بحث شامل يخص أثر التضخم المالي على التقارير المحاسبية الختامية من قبل الباحث Sweeney الذي أوضح ضرورة أخذ الإنخفاض في القوة الشرائية للنفود بعين الإعتبار في حالة التضخم من خلال تعديل القوائم المالية بإستعمال الأرقام القياسية للأسعار على مستويات التغير الثلاث في الأسعار (العام و الخاص و النسبي)<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى ذلك Revsine et wegandt إعتبر سنة 1974 أن التكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للأسعار تكون قريبة للتكلفة الجارية، في حالة ما إذا توافقت التغيرات في المستوى العام للأسعار مع التغيرات في المستوى الخاص لأسعار الموارد المستغلة من طرف المنشأة، وعليه تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية وفقا للتغير في المستوى العام للأسعار له أثر إيجابي نظرا لقياساتهما المختلفة، أما Chambers فقدم إقتراحا لعملية إعادة تقييم شاملة لعناصر الميزانية أو قائمة المركز المالي بالقيمة السوقية، من خلال الإعتماد على حسابات خاصة بتغيرات الأسعار وعليه تنخفض النتيجة بالمخصصات المشكلة في صورة إحتياطات للمحافظة على حقوق الملكية<sup>3</sup>.

إن معظم هذه الكتابات ظهرت في فترة العشرينات التي شهدت إرتفاعات مطردة في الأسعار وما لحقها من أزمات مالية ومشاكل حدثت بعد تقادم الكساد وبلغ ذروته بدول النظام الرأسمالي بين عام 1929 و 1933، وحدث تراجع واضح عند استخدام مفهوم محاسبة القيمة العادلة والمستخدمة آنذاك بشكل

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 445؛

2 - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2002، ص 281؛

3 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 87.

واسع قبل فترة العشرينات من القرن الماضي، وإستبداله بمفهوم محاسبة التكلفة التاريخية مع تطور مجموعة من الفروض والتي أصبحت تشكل الأساس لمعظم المبادئ المحاسبية مثل فرض ثبات قيمة وحدة القياس والحيطة الحذر ومقابلة المصروفات بالإيرادات و نقطة التحقق، ثم بعد ذلك جاءت الحرب العالمية الثانية ليعقبها منذ ذلك التاريخ إرتفاع مستمر في مستويات الأسعار، و منذ ذلك الوقت ظهرت العديد من الكتابات المحاسبية التي تشير إلى أهمية أخذ التغيرات المستمرة لمستويات الأسعار في الإعتبار عند إعداد البيانات المحاسبية.

### المطلب الثاني : محاولات الجهات المهنية في بعض الدول

بغية إستبعاد آثار التضخم من القوائم المالية والمعانة التي طالت إقتصاديات معظم الدول حيث بذلت جهودا كبيرة في سبيل ذلك وتطبيقا للتوصيات الخاصة الدراسات النظرية المنجزة و التي ألحت على ضرورة أخذ التغيرات في مستويات الأسعار عند إعداد القوائم المالية، حيث قامت هذه الدول من خلال الإتحادات المهنية بها بإصدار معايير محاسبية متكيفة مع بيئتها وواقعها الإقتصادي إلزام جميع المنشآت بها من أجل زيادة الإفصاح المحاسبي عنها عموما وعن آثار التضخم على البيانات والمعلومات المحاسبية خصوصا، نذكر أهم هذه الجهود في بعض الدول :

#### 1- المملكة المتحدة :

شهدت بريطانيا إرتفاعات كبيرة في معدلات التضخم بعد الحرب العالمية الثانية وكانت وراء صدور بعض النصوص المهنية المتعلقة بمحاسبة التضخم في تلك الفترة مثل (ICAEW, ACA and ICWA 1952) ، هذه النصوص لم يكن لها تأثير على قطاع الأعمال آنذاك، وفي أواخر الستينات و كنتيجة للإرتفاعات في الأسعار قررت لجنة المعايير المحاسبية ASC التي تأسست في عام 1969 العمل على إصدار تقرير مابين 1971 و1974، وقدمت ASC ثلاث وثائق على محاسبة التضخم التي تدور حول التغير في القوة الشرائية العامة للنقود وهي :

- وثيقة نقاش وورقة حقائق وتضخم الحسابات نشرت في سنة 1971؛

- في يناير 1973 صدرت المسودة رقم(8) ED8 "المحاسبة عن التغير في القوة الشرائية للنقود" وتنص على إظهار آثار تغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية الإضافية إلى جانب حسابات التكلفة التاريخية؛

-في مايو 1974 صدر بيان مؤقت للمعيار (PSSAP7) "المحاسبة عن التغير في القوة الشرائية للنقود". وكاد البيان رقم ( PSSAP7 ) أن يصبح معيارا محاسبيا إذا لم تتدخل الحكومة البريطانية في ذلك الوقت 1973 لتعلن عن تشكيل لجنة خاصة للتحقيق تهتم بدراسة إمكانية إجراء التعديلات على التكاليف والأسعار وبأي طريقة، تقرير هذه اللجنة عرف بـ Sandilands Committee وأكمل في سبتمبر 1975

وأوصى بتبني محاسبة التكلفة الجارية، ثم أصدرت في نوفمبر 1976 تقرير مبدئي Exposure draft (ED18)، يتعلق بتبني محاسبة التكاليف الجارية مع إفصاح إضافي على أثر التضخم على الأصول والالتزامات النقدية مع بعض الملاحظات من معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز Institute of Chartered Accountants in England & Wales، وفي أبريل 1979 صدر تقرير مبدئي (ED24) يعكس التحول من أساس وحدة النقد ثابتة (1971) إلى محاسبة التكاليف الجارية (1975) إلى خليط من الاثنين (1977 إلى 1978)، وقد كان هذا التقرير الأساس لمعيار المحاسبة رقم "SSAP 16" (Statement of standard Accounting practice 16).

محاسبة التكاليف الجارية"، ولذلك تقرر إصدار المعيار SSAP 16 في مارس 1980 ويطبق على فترات محاسبية (تجريبية) ومعظم التوصيات كانت لنشر الميزانية (قائمة المركز المالي) و قائمة الدخل على أساس محاسبة التكاليف الجارية وإرفاقها ببيانات ختامية معدة وفق التكلفة التاريخية. ومع انخفاض معدلات التضخم في النصف الأول من عقد الثمانينات قلّ الحماس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة SSAP 16، ثم ازداد عدد المنشآت المسجلة والتي قررت وقف نشر بيانات عن محاسبة التكاليف الجارية.<sup>1</sup>

## 2- بعض الدول الأوروبية الأخرى :

باستثناء المملكة المتحدة كان هناك بعض التغيرات المحدودة في محاسبة التضخم في خلال العشرين سنة الأخيرة، معدلات التضخم كانت متباينة بين هذه الدول بشكل كبير، وعلى الرغم من ارتفاع معدلات التضخم في تلك الفترة إلا أن أنظمة محاسبة التضخم لم تلقى الأهمية الكافية، و بعد مناقشات مطولة سمح التوجيه الرابع للإتحاد الأوروبي في يوليو 1978 للدول الأعضاء باستخدام أنظمة محاسبة التضخم، وهذه التوجيهات تضمنت قواعد التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية مع السماح للدول الأعضاء بتقييم الأصول الثابتة الملموسة والمخزون بتكلفة الاستبدال أو أي أساس ملائم للمحاسبة التضخم، ومن أمثلة هذه الدول ما يلي:<sup>2</sup>

- ألمانيا: الحكومة الألمانية منعت السماح لأي فقرة في توجيهات الإتحاد الأوروبي EC للدول الأعضاء من استخدام أنظمة محاسبة التضخم، وصدر تقرير Statement على محاسبة التضخم في أكتوبر 1975 من قبل معهد المحاسبين الألمان Institu des Virschaf pirfor يوصي بإظهار آثار تغير الأسعار على الأرباح في ملاحظات مرفقة لتقارير الحسابات السنوية، إلا أنه بفقدان الحافز الضريبي و انخفاض معدلات التضخم في ألمانيا لم تستخدم هذه التسويات كثيراً، وتولد هناك شعور من الحكومة الألمانية بأن الحكومة يجب أن تحارب التضخم بدلاً من إنتاج محاسبة التضخم.

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، 449 ؛

2 - محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 450-452.

- فرنسا : قدمت اللجنة المدعومة من قبل الحكومة في نوفمبر 1976 توصيات بأن الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية يجب أن تقدم مرفقات للقوائم المالية على أساس المستوى العام للأسعار GPP، هذه التوصيات لم تقبل من قبل الحكومة رغم وجود تشريع في القانون المالي لعام 1978 و1979 يتعلق بإعادة تقييم الأصول غير النقدية، وفي الثمانينات شهدت فرنسا صدور تقارير من المنظمات المحاسبية المهنية الفرنسية Corde des Expert Comptables et des Comptables Agrées في عام 1981 و 1984 وتم إقتراح أن تسوية تأثير التغيير في أسعار الصرف على الإستهلاك و تكلفة المبيعات و العناصر النقدية في نماذج ملحقة، ومع ذلك لم تلقي إستجابة في قطاع الأعمال بسبب الصفة الإختيارية للتوصيات و الإفتقار إلى الحافز الضريبي.

- هولندا : كان نظام المحاسبة لقيم الإستبدال معتمد منذ العشرينات، مع ذلك لم يكن هناك وجود أي تشريع يفرض تبني أنظمة محاسبة التضخم، ورغم صدور بعض التقارير بشكل منقطع من قبل المنظمات المحاسبية (Netherlands Institute van Register- Accountants) واللجنة الثلاثية التي تمثل العمال و إتحاد التجار والمحاسبين ( The Conucil For Annual Reporting )، وفي ديسمبر 1983 سنّ تشريع وفقاً للتوجيه الرابع للإتحاد الأوروبي يتضمن إمكانية تقييم الأصول الثابتة الملموسة والمخزون على أساس التكلفة الجارية وبدون إلزامية، وفي منتصف التسعينات أوقفت محاسبة القيمة الاستبدالية.

يذكر أن بعض دول أوروبا كانت تشجع عملية إعادة التقييم من خلال الإعفاء الضريبي، مثل إيطاليا في ( 1975 و 1983 و 1991 ) وفي إسبانيا 1983 واليونان بشكل تقريباً متكرر.

### 3- الولايات المتحدة الأمريكية:

رغم وجود كتابات كثيرة حول محاسبة التضخم في أمريكا لم تتأثر التقارير المالية المنشورة لمعظم الشركات في فترة الستينات والسبعينات، لقلّة نشر القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة كمرفقات إضافة إلى الإستخدام الواسع لطريقة LIFO لتقييم المخزون والتي تسمح بتأثير تغيير الأسعار على الأرباح وكذلك إستخدام طرق الإستهلاك المعجلة، وبدأ الإهتمام بمحاسبة التضخم من طرف AICPA، حيث إنصب على محاسبة القوة الشرائية العامة GPP في عام 1963، وأوصت بالإفصاح عن الآثار المالية لتغيير مستويات الأسعار، وفي عام 1969 صدر تقرير ينص على إعادة إعداد القوائم المالية على أساس التغييرات في المستوى العام للأسعار.

و بعد تأسيس هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عام 1973، أصدرت في عام 1974 تقريراً تقترح فيه تقديم ملحقات مع القوائم المالية عن القوة الشرائية العامة للسنوات المالية، ولكن في 1976 نشرت لجنة سوق الأوراق المالية SEC سلسلة من الإصدارات المحاسبية Accounting Séries Release No.190 SEC، تنص على الإفصاح عن معلومات حول تكلفة الاستبدال من قبل معظم

المنشآت المسجلة وتقدم إلى SEC في نهاية كل سنة مالية، هذه المعلومات ملحقه و ليست بديلا عن القوائم المالية الرئيسية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>

وفي أكتوبر 1979 أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB تقرير المعايير المحاسبية المالية Statement Of Accounting standard رقم SFAS No33 بعنوان التقرير المالي و تغيرات الأسعار على أن يطبق على الشركات المساهمة التي تصل قيمة مخزونها والأصول الرأسمالية (قبل طرح مجمع الاستهلاك) إلى 125 مليون دولار أو أكثر، أو إجمالي الأصول فيها يبلغ بليون دولار (بعد طرح مجمع الإستهلاك)، ووفق هذا التقرير يجب على الشركات أن تقوم لمدة خمس سنوات بالإفصاح عن كل من التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والتكلفة الجارية الثابتة القوة الشرائية، ويضاف هذا الإفصاح إلى التكلفة التاريخية وليس بديلا عنها، وحيث يتمحور الإفصاح عن المعلومات التالية للسنوات الخمس الأخيرة:<sup>2</sup>

- صافي المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى؛
  - الدخل من إستمرار العمليات على أساس التكلفة الجارية؛
  - مكاسب أو خسائر القوة الشرائية (النقدية) عن صافي البنود النقدية؛
  - الزيادة أو النقص في التكلفة الجارية أو إنخفاض المبالغ القابلة للتغطية على المخزون والأراضي والمباني والمعدات الصافية من التضخم ؛
  - إجمالي فروق ترجمة العملات الأجنبية على أساس التكلفة الجارية و الناشئة عن عملية الإتحاد؛
  - صافي الأصول في نهاية السنة على أساس التكلفة الجارية؛
  - ربحية السهم (من العمليات المستمرة) على أساس التكلفة الجارية؛
  - سعر السهم العادي السوقي وتوزيعاته؛
  - مستوى الرقم القياسي لأسعار المستهلك المستخدم في قياس الدخل من العمليات المستمرة.
- من خلال ما ورد يتضح أن الفكر المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يخص محاسبة التضخم يركز على تحديد آثار التغيرات في المستوى العام للأسعار والمستوى الخاص للأسعار على الأصول غير النقدية بصفة خاصة.

#### 4- دول أمريكا الجنوبية :

أما فيما يتعلق بدول أمريكا الجنوبية فقد شهدت أقصى درجات التضخم لعدة عقود، وبهذا أصبح لهذه الدول خبرة كبيرة في مجال محاسبة التضخم، وفي معظم الحالات التعديلات كانت تصدر من الحكومات و ذلك لغرض الضرائب، على سبيل المثال في البرازيل هناك قانون الشركات البرازيلي

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 454 ؛

2 - فريدريك تشوي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 307.

ولجنة الأوراق المالية والبورصات هما المهتمان بمحاسبة التضخم، حيث تتفق تسويات التضخم مع قانون الشركات البرازيلي على إعادة التقييم وفق الأرقام القياسية للأسعار، بينما توصي لجنة الأوراق المالية والبورصات بإعادة حساب كل المعاملات خلال الفترة إلى العملة الوظيفية، وإستخدام الرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة لتحويل وحدات القوة الشرائية العامة لوحدات العملة المحلية الإسمية<sup>1</sup>.

### 5- الجزائر :

تجربة الجزائر في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية لم تكن بالصورة المرجوة فاقترحت في البداية على ما ورد في المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 أو ما يعرف بقانون النقد والقرض الذي ألزم الشركات والهيئات والمنظمات التي تخضع للقانون التجاري بالقيام بإعادة تقييم إستثماراتها المادية القابلة للإهلاك وكذا مخصصات إهلاكها، وفق معاملات تقييم وتسجيل الفائض الناتج عن عملية إعادة التقييم ضمن الإحتياطات الاستثنائية أو خارج الإستغلال، وللقضاء على عيوب عملية التقييم صدرت عدة مراسيم تنفيذية خاصة أن هناك إستثمارات تتعرض لنقص القيمة، ومن بينها المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04 جويلية 2007 والذي يقتضي من المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري وليست في حالة تصفية بإعادة تقييم الأصول الثابتة العينية على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يتكفل بتحديدتها خبير مؤهل مع إعتبار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : مساهمة المعايير الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية

لقد إهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC منذ نشأتها بناء على إتفاق 29 يونيو 1973 الموقع بين المعاهد المهنية في كل من أستراليا وكندا وفرنسا وبريطانيا وألمانيا والمكسيك والولايات المتحدة الأمريكية وهولندا واليابان بظاهرة التضخم وإنعكاساتها على القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسية وخاصة مشكلة إنخفاض القوة الشرائية لوحدات النقد في الدول التي تعمل بها الفروع والمنشآت التابعة الأجنبية، ولذلك أصدرت في يونيو 1977 المعيار الدولي رقم (6) las تحت عنوان التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار، ثم ألغي هذا المعيار وأستبدل في نوفمبر 1981 بالمعيار الدولي رقم (15) las تحت عنوان المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار وأصبح ساري المفعول إعتبارا من أول يناير 1983، ثم أدخلت عليه بعض التعديلات في عام 1991 وأخيرا تم إعادة صياغته بدون تغيرات أساسية في فقراته في عام 1994<sup>3</sup>.

وفي يوليو 1983 صدر المعيار الدولي رقم (21) las تحت عنوان المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية، وتم تعديله في عام 1993 ليصبح آثار التغير في أسعار صرف الأجنبية

1 - فريدريك تشوي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 313؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 90؛

3 - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 361-362.

وأصبح ساري المفعول ابتداء من يناير 1995، حيث أشار في الفقرة رقم (36) إلى أنه في حالة تغيير القوة الشرائية للعملة الأجنبية نتيجة التضخم الحاد فإن الشركة المتعددة الجنسية يجب أن يقوم بتطبيق ما ورد في المعيار رقم (29) las .

#### 1- المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) las المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار:

##### 1-1- مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) las المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار:

وفق نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) las يتضح أنه سمح للشركات المتعددة الجنسية في ظل ظروف تغير الأسعار في دولة ما باستخدام القيم الجارية للأصول بدلا من التكلفة التاريخية مع بيان ذلك والإفصاح عنه، وبالتالي المعيار لم يحدد المدخل المحاسبي الواجب إتباعه وترك للمنشأة المتعددة الجنسية الحرية في تطبيق أحد المدخلين الآخرين (إعادة تقدير بعض بنود قائمة المركز المالي والمحاسبة الشاملة) بشرط الإفصاح عن المدخل المستخدم، وأستبعد طريقة تكوين إحتياطي تضخم في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية.

ويبدو المعيار رقم (15) las والمعاد صياغته في عام 1994 هو الأكثر شمولية في معالجة آثار التضخم بالقوائم المالية للشركات، حيث أشار هذا المعيار إلى أن المعلومات المحاسبية التي تعكس آثار التغير في مستويات الأسعار على قائمتي الدخل والمركز المالي، يجب الإفصاح عنها كمعلومات ملحقة بالقوائم المالية المنشورة ولا تدخل في صلب مكوناتها.

ومن خلال المعيار الدولي (15) las اقترحت IASB طريقتين لإعداد معلومات تأخذ بعين الإعتبار تغيرات الأسعار<sup>1</sup>:

- طريقة القوة الشرائية العامة وذلك بتعديل القوائم المالية حسب تغيرات المستوى العام للأسعار وباستخدام الأرقام القياسية للأسعار؛

- طريقة التكلفة الجارية باستخدام التكلفة الإستبدالية كقاعدة للقياس وإذا زادت هذه الأخيرة على القيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية فإنه يتم إستخدام أيهما أكبر كأساس للقياس؛

- إضافة إلى إمكانية الجمع بين الطريقتين السالفتين .

كما بين أن طريقة القوة الشرائية العامة تحدد الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق الملكية والتكلفة الجارية، فهي تحدد الدخل بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للوحدة الإقتصادية.

#### 1-2-متطلبات الإفصاح:

و يوصي المعيار (15) las بأنه يجب على المنشآت التجارية الكبيرة التي تشهد بينها انخفاضاً في القوة الشرائية للعملة أن تصح في ملحقات القوائم المالية باستخدام أي من طرق التسوية لآثار التضخم

1- Robert OBERT, *Pratique des normes IAS/IFRS*, Ordre des Experts-comptables, Dunod, paris, 3 eme édition 2006, p 449.

عن المعلومات التالية<sup>1</sup>:

- قيم التعديلات أو القيم المعدلة لإهلاكات الممتلكات والمباني والمعدات؛
- قيم التعديلات أو القيم المعدلة لتكلفة المبيعات؛
- التعديلات المتعلقة بالبنود النقدية؛
- الآثار الكلية على الدخل؛
- عند تبني طريقة التكلفة الجارية يجب الإفصاح عن الممتلكات والمبادئ والمعدات والاستثمارات إذا كانت طريقة التكلفة الجارية هي الطريقة المتبعة من الشركة؛
- تقديم بيان عن الطرق المستخدمة في حساب البنود السابقة.

## 2- المعيار المحاسبي الدولي Ias 29 التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

ضمن جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الساعية إلى التقليل من الإنتقادات الموجهة للمحاسبة وإستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، تم صدور المعيار الدولي المحاسبي Ias 29 المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة في يونيو 1989، وأصبح ساري المفعول ابتداء من يناير 1990 والذي أعيدت صياغته في عام 1994.

### 2-1- مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) Ias :

تركزت محاور المعيار Ias 29 على تحديد مؤشرات التضخم وأثره على القوة الشرائية للنقود والتعريف بكيفية إعادة تصوير القوائم المالية لتعكس أثر التضخم. فالتضخم يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود بحيث تغدو الأرقام التي تظهر في القوائم المالية غير ذات معنى بسبب بعدها عما تمثله، ولكي تصبح القوائم المعدة بعملة إقتصاد مرتفع التضخم ذات معنى فيجب إعادة إعداد هذه القوائم المالية حسب وحدة القياس الجارية في تاريخ الإقفال حتى تعكس الإرتفاع في الأسعار.<sup>2</sup>

وقد ورد في هذا المعيار مايلي<sup>3</sup> :

- يجب تعديل قيم جميع بنود القوائم المالية والأرقام المقارنة للعام الماضي؛
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن المكاسب و الخسائر الناشئة من عملية إعادة التقدير؛
- يجب أن توضح قائمة الدخل المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقدير بنودها من المصروفات والإيرادات.

### 2-2- متطلبات المعيار:

-إعادة تصوير القوائم المالية : ينص المعيار رقم (29) Ias أنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية

1 - محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 457 ؛

2 -Bernard Raffornier, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/ IAS),Economica,paris,2eme édition ,2005,p282;

3- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 363.

للمنشأة المعدة بالعملة السائدة في الإقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ إعداد الميزانية ويجب إعادة التصريح عن الأرقام المقارنة في الفترة أو الفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى الوصول إلى أرقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدات قوة شرائية موحدة، ويكون إعادة تصوير القوائم المالية بتطبيق الرقم القياسي العام الذي يقوم على تعديل البنود غير النقدية وفق الأرقام القياسية للأسعار في التاريخ الذي تمت فيه العمليات المالية المتعلقة بهذه البنود، كما يتم إدراج الربح أو الخسارة لصافي المركز النقدي الذي يترتب عليه إعادة قياس البنود غير النقدية في صافي الدخل، وكذلك يجب الإفصاح عن العمليات التي تمت لإعادة قياس بشكل منفرد.<sup>1</sup>

بالنسبة للشركات القابضة إذا كانت الشركة القابضة تعمل في إقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع بينما تعمل الشركة الزميلة أو الشركة التابعة في إقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) las ، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار، وفي الحالة العكسية يتوجب على الشركة القابضة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) las ، بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من ذلك، إلا أنه يتم عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) las " آثار تغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".<sup>2</sup>

كما قدم المعيار الدولي رقم (29) las بعض الملاحظات على تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية وهي<sup>3</sup>:

(أ) في الميزانية لا يتم تعديل البنود الظاهرة بكلفتها الجارية في تاريخ الميزانية بل تعدل البنود الأخرى؛  
(ب) في كشف الدخل يتم تعديل عناصره كافة حتى تلك المقاسة بكلفتها الجارية، وذلك لأنها تكون مقاسة بكلفتها الجارية في تاريخ حدوث العملية.

- إلى جانب ذلك عند توقف التضخم الجامح في إقتصاد ما، لا يعد مطلوباً تطبيق متطلبات المعيار الدولي رقم (29) las والمبالغ المعدلة المقيدة في القوائم المالية المقدرة أخيراً يجب استخدامها على أنها المبالغ الدفترية، ولا يلزم تسويتها لتعديل المبالغ للعودة إلى قيمتها الأصلية بمقتضى الأساس المحاسبي المناسب، وإن أمكن تتوقف كافة المنشآت التي تعمل في نفس البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.<sup>4</sup>

### 2-3- الإفصاح :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) las الإفصاح عن المعلومات التالية<sup>5</sup>:

- 1 - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 159-163؛
- 2 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 492؛
- 3 - سعود جليد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص 76؛
- 4 - طارق حماد عبد العال، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009، ص 542؛
- 5 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 501 .

- حقيقة أنه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير؛
  - المكاسب والخسائر للبنود النقدية؛
  - الأساس الذي تم بناء عليه إعداد القوائم المالية أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية؛
  - طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة.
- وهكذا تبدو إتجاهات المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) IAS واضحة نحو الأخذ بمدخل المحاسبة الشاملة في تعديل جميع بنود القوائم المالية لإستبعاد آثار التغير في الأسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد من القوائم المالية بإستخدام الأرقام القياسية العامة.
- وحسب ماورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) IAS المتعلق بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية فيما يخص المحاسبة عن المعاملات المقومة بالعملات الأجنبية، يحدد العملة الوظيفية للإستخدام، فإذا كانت الشركة تنشط في إقتصاد ذو تضخم جامح وكان لها شركات تابعة أو فروع هذه الأخيرة يجب أن لاتختار العملة القوية للشركة الأم وإنما تستخدم العملة المستخدمة في بيئتها الإقتصادية تطبيقا للمعيار الدولي رقم (29) IAS.<sup>1</sup>

1-Catherine Maillet et Anne Le Manh , **Les normes comptables internationales IAS / IFRS**, Berti éditions, Alger,2007,p179.

## خلاصة:

وفي الختام يمكن القول أن تطبيق إحدى هذه الطرائق أصبح أمراً لا بد منه و ضرورة ملحة للغاية في فترة التضخم الإقتصادي، لكن مسألة إختيار الطريقة الملائمة تعد مشكلة قائمة خاصة وأن نماذج التطبيق تختلف من حالة لأخرى أو تختلف بعضها عن بعض بحسب الهدف من تعديل القوائم الختامية فإذا كان هدف الشركة ينصب في التوصل إلى قياس حقيقي لنتائج أعمالها، فإنه من الأفضل أن تستخدم طريقة القوة الشرائية العامة لأنها تختص بشكل واسع في تعديل الآثار التضخمية، الأمر الذي يقود الشركة إلى تحقيق هدف جوهرى من أهداف الإدارة يتمثل في قياس النتيجة والرقابة عليها كما أن طريقة القوة الشرائية العامة تناسب المنشآت ذات النشاطات المتنوعة والمتغيرة بحسب فرص السوق، أما إذا كان هدف الشركة يتجه نحو تقييم موجوداتها و مطلوباتها فإنه من الأفضل استخدام طريقة الكلفة الاستبدالية لأنها تساعد على تخفيض آثار تقلبات الأسعار حتى في ظل غياب ظاهرة التضخم الإقتصادي، فضلاً عن أن طريقة الكلفة الإستهديالية تناسب الشركات الموجهة نحو ممارسة نشاط معين داخل إطار خطة إلزامية متكاملة.

وتبرز أهمية محاسبة القوة الشرائية العامة في القدرة على الحفاظ على رأس المال المستثمر من قبل المساهمين، أما محاسبة التكلفة الجارية فتهدف إلى الحفاظ على رأس المال الإقتصادي أو عناصر الطاقة التشغيلية.

و بخصوص التكلفة الجارية و نظراً لصعوبة إيجاد تكلفة الإستهديال أو تكلفة إعادة الإنتاج بطريقة موضوعية و سليمة، فإن إستخدام التكلفة الحالية عملياً مازال يلقى الكثير من الإنتقاد وخاصة من مؤيدي التكلفة التاريخية ولهذا بقي تطبيقها محصوراً في أضيق نطاق ومن ناحية أخرى، فإن هناك شبه إجماع بين المحاسبين وغيرهم من المهتمين بالنواحي المالية و الإقتصادية على إستخدام طريقة المستوى العام أي تعديل القوائم المالية يتماشى مع تغيرات المستوى العام للأسعار على أن يتم إرفاق القوائم المعدلة مع القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية .