الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيــة

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –

كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر

قسـم العلـوم التجارية

الموضـــوع

مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهـادة الدكتوراه الطور الثالث في العـلوم التـجارية

تخـصص: محاسبة

إعداد الطالبة:

نصيرة سليمان

الأستاذ المشرف:

د/ اسماعين جوامع

الاسم واللّقب	الدّرجة العلمية	الجامعة الأصلية	الصّفة
أ. جودي محمد رمزي	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	رئيسا
د. جوامع اسماعين	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مشرفا ومقرّرا
أ.د كردودي سهام	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	ممتحنا
د بوسكار ربيعة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
د. بوراوي ساعد	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي بريكة	ممتحنا
د. مرغني وليد	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي منّ عليّ بإتمام هذا العمل.

أتقدم بكل معاني الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل الدكتور جوامع اسماعين بأن تفضّل بإشرافه على هذه الأطروحة والذي رافقني بتوجيهاته القيّمة وأراءه السديدة التي كانت سندا لي في إتمام هذا البحث. نسأل الله أن يجعلها في ميزان حسناته

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل الأساتذة الذين درسوني خلال كل السنوات الدراسية كل باسمه.

وأوجه شكري إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل وإثرائه.

نصيرة

الإهداء

لقدوتي في الحياة ولمن علمني الاعتماد على النفس **"أبي الغالي"**

لمن كان دعاؤها سببا في نجاحي **"أمي الحبيبة"**

لكل "إخوتي وأخواتي وأصدقائي" الذين يشجعونني دائما على المواصلة

للشمعة التي تنير طريقي دائما **"أختي نورة"**

لسندي في إعداد هذه الأطروحة، والتي لولا وجودها معي لما استطعت الوصول هنا

"توأم روحي سمية"

للغاليتين على قلبي اللتان لطالما أخذت من وقت استمتاعهما بطفولتهما

"تسنيم وسيرين"

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث تتأثر القوائم المالية المعدّة على أساس التكلفة التاريخية وبافتراض ثبات وحدة النقد بالارتفاع في المستوى العام للأسعار، ما يؤثر على جودة هذه القوائم التي تعد المرجع الأساسي لمستخدميها في اتخاذ قراراتهم. لتحقيق هذا الهدف تم اختيار وتطبيق أحد أساليب محاسبة التضخم المتمثل في أسلوب التكلفة التاريخية المعدّلة مع استعمال الأرقام القياسية العامة للأسعار، المنشورة من قبل الديوان الوطني للإحصاء (ONS) على القوائم المالية للسنوات 2017-2019 لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة المعدّة على أساس تاريخي.

نتائج الدراسة تتمثل في تتأثر عناصر القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة بالتغيرات في المستويات العامة للأسعار حتى وان كانت هذه التغيرات بنسب بسيطة، كما توصلت الدراسة إلى أن الأسلوب الذي يمكن تطبيقه في المؤسسة من بين أساليب محاسبة التضخم هو أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، والذي يؤدي تطبيقه إلى إزالة آثار التضخم على القوائم المالية وجعلها أكثر ملائمة وموثوقية لاتخاذ مختلف القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: تضخم؛ قوائم مالية؛ محاسبة التضخم؛ جودة القوائم المالية؛ مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة.

Abstract :

This study aims to try to highlight the contribution of the application of inflation accounting to the quality of the financial statements of the Algerian economic institution, the financial statements prepared on the basis of historical cost and assuming the stability of the monetary unit are affected by the rise in the general level of prices, which affects the quality of these statements, which are the main reference for their users in making their decisions.

To achieve this goal, it was chosen to apply one of the inflation accounting methods represented in the modified historical cost method with the use of the general price indices, published by the National Statistics Office (ONS),on the financial statements for the years 2017-2019 for the ENICAB Cable Industry Corporation of Biskra, prepared on a historical basis.

The results are that the elements of the financial statements of the institution under study are affected by changes in the general levels of prices even if these changes are in simple proportions. The study also found that the method that can be applied in the institution among the methods of inflation accounting is the modified historical cost method, the application leads to removing the effects of inflation on the financial statements and making them more appropriate and reliable for making various decisions by the users of the financial statements.

Keywords: inflation; financial Statements; inflation accounting; financial statements quality; ENICAB Cable Industry Establishment in Biskra.

قائمة المحتويات

	الموضوع	الصفحة
	شكر وتقدير	-
	الإهداء	-
	الملخص	I
	قائمة المحتويات	II
	قائمة الجداول	V
	قائمة الأشكال	IIV
	قائمة الملاحق	IIIV
	قائمة المختصرات	XI
	مقدمة	
	الإشكالية	أ
	فرضيات البحث	ب
	مبررات اختيار البحث	ج
	أهمية الدراسة	ج
	حدود الدراسة	ج
	أهداف البحث	د
	منهج وأدوات البحث	د
	الدراسات السابقة في الموضوع	د،هـ، و
	هيكل الدراسة	و، ز
	الجزء الأول: الجانب النظري	
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التضخم	1
المبحث الأول: ماهية التضخم		2
	المطلب الأول: مفهوم التضخم	2
	المطلب الثاني: تصنيف التضخم	10
	المطلب الثالث: قياس التضخم	17
المبحث الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية وعلاقتها بالتضخم		23
	المطلب الأول: الفروض والمبادئ المحاسبية	23
	المطلب الثاني: أثر التضخم على الفروض والمبادئ المحاسبية	28

	المطلب الثالث: أثر التضخم على القياس المحاسبي	33
المبحث الثالث: مدخل لمحاسبة التضخم		40
	المطلب الأول: تطور محاسبة التضخم في بعض الدول	40
	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التضخم	45
	المطلب الثالث: المعايير الدولية لتطبيق محاسبة التضخم	49
	الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القوائم المالية	57
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية		58
	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية	58
	المطلب الثاني: إعداد وعرض القوائم المالية	63
	المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية	71
المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية		77
	المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	77
	المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية	82
	المطلب الثالث: الملحق والعلاقة بين القوائم المالية	87
المبحث الثالث: جودة القوائم المالية		91
	المطلب الأول: ماهية جودة القوائم المالية	91
	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية	94
	المطلب الثالث: قياس جودة القوائم المالية	98
	الفصل الثالث: علاقة التضخم بمحتوى القوائم المالية	105
المبحث الأول: أثر التضخم على القوائم المالية		106
	المطلب الأول: القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية والتضخم	106
	المطلب الثاني: أثر التضخم على القرارات المالية والتحليل المالي	113
	المطلب الثالث: مفاهيم وأهداف تعديل القوائم المالية	117
المبحث الثاني: أساليب محاسبة التضخم لتعديل القوائم المالية خلال فترات التضخم		122
	المطلب الأول: أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة	122
	المطلب الثاني: أسلوب التكلفة الجارية	131
	المطلب الثالث: أسلوب التكلفة الجارية المعدلة	138
المبحث الثالث: محاسبة التضخم وجودة القوائم المالية		142

	المطلب الأول: أثر التضخم على جودة القوائم المالية	142
	المطلب الثاني: أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي	147
	المطلب الثالث: مساهمة محاسبة التضخم في تعزيز الخصائص النوعية للقوائم المالية	151
	الجزء الثاني: الجانب التطبيقي	
	الفصل الرابع: مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة	162
المبحث الأول: التعريف بمؤسسة ENICAB بسكرة وتعديل قوائمها المالية لسنة 2017		163
	المطلب الأول: نشأة وأهداف المؤسسة	163
	المطلب الثاني: إجراءات تعديل القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل ENICABبسكرة	169
	المطلب الثالث: تعديل القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة لسنة 2017	171
المبحث الثاني: تعديل القوائم المالية لسنة 2018و2019		184
	المطلب الأول: تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2018	184
	المطلب الثاني: تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2019	195
	المطلب الثالث: أهمية تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في المؤسسة محل الدراسة	206
المبحث الثالث: توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة		209
	المطلب الأول: القوائم المالية لـ ENICAB حسب القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة في سنة 2019	209
	المطلب الثاني: أثر التضخم على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة	214
	المطلب الثالث: أثر تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة على جودة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة	217
	خاتمة	
	اختبار صحة الفرضيات	219
	النتائج	220
	التوصيات	222
	آفاق البحث	222
	قائمة المراجع	223
	الملاحق	234

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1.	الجدول رقم (I. 1): تعريف القياس والقياس المحاسبي	34
2.	الجدول رقم (I. 2):بعض النصوص القانونية لظهور محاسبة التضخم في بريطانيا	41
3.	الجدول رقم (I. 3):التطبيقات المحاسبية لبعض دول العالم لتعديل البيانات المتأثرة بالتضخم	43
4.	الجدول رقم (II. 1): أسس قياس الأصول والالتزامات	70
5.	الجدول رقم (II .2): احتياجات مستخدمي القوائم المالية	73
6.	الجدول رقم (II. 3): عناصر قائمة المركز المالي	78
7.	الجدول رقم: (II. 4): تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي حسب الطريقة غير المباشرة	85
8.	الجدول رقم: (III. 1): أثر التضخم على عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة	144
9.	الجدول: رقم(III. 2): مقارنة بين نماذج القياس المحاسبي	159
10.	الجدول رقم (1.VI): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك خلال السنوات 2017- 2019	170
11.	الجدول رقم: (2.VI): تعديل قيمة التثبيتات المعنوية لسنة 2017	172
12.	الجدول رقم (3.VI): تعديل قيمة الأراضي والمباني لسنة 2017	172
13.	الجدول رقم (4.VI): تعديل قيمة المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية لسنة 2017	174
14.	الجدول رقم (5.VI): تعديل قيمة التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2017	176
15.	الجدول رقم (6.VI): تعديل تكلفة المبيعات	178
16.	الجدول رقم (7.VI): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2017	179
17.	الجدول رقم (8.VI): تعديل قائمة الدخل لسنة 2017	180
18.	الجدول رقم (9.VI): تعديل قائمة المركز المالي (أصول) لسنة 2017	182
19.	الجدول رقم (VI. 10): تعديل قائمة المركز المالي (خصوم) لسنة 2017	183
20.	الجدول رقم (VI. 11): تعديل قيمة التثبيتات المعنوية لسنة 2018	185
21.	الجدول رقم (VI. 12): تعديل قيمة الأراضي والمباني لسنة 2018	185
22.	الجدول رقم (VI. 13): تعديل قيمة المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية لسنة 2018	186
23.	الجدول رقم (VI. 14): تعديل قيمة التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2018	188
24.	الجدول رقم (VI. 15):تعديل تكلفة المبيعات	190
25.	الجدول رقم (VI. 16): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2018	190
26.	الجدول رقم (VI. 17): تعديل قائمة الدخل لسنة 2018	191

27.	الجدول رقم (VI. 18): تعديل قائمة المركز المالي (أصول) لسنة 2018	193
28.	الجدول رقم (VI. 19): تعديل قائمة المركز المالي (خصوم) لسنة 2018	194
29.	الجدول رقم (VI. 20): تعديل قيمة التثبيتات المعنوية لسنة 2019	196
30.	الجدول رقم (VI. 21): تعديل قيمة الأراضي والمباني لسنة 2019	196
31.	الجدول رقم (VI. 22): تعديل قيمة المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية لسنة 2019	198
32.	الجدول رقم (VI. 23): تعديل قيمة التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2019	200
33.	الجدول رقم (VI. 24): تعديل تكلفة المبيعات	202
34.	الجدول رقم (VI. 25): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2019	202
35.	الجدول رقم (VI. 26): تعديل قائمة الدخل لسنة 2019	203
36.	الجدول رقم (VI. 27): تعديل قائمة المركز المالي (أصول) لسنة 2019	204
37.	الجدول رقم (VI. 28): تعديل قائمة المركز المالي (خصوم) لسنة 2019	205
38.	الجدول رقم (VI. 29): أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على بعض عناصر قائمة المركز المالي	206
39.	الجدول رقم (VI. 30): أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على بعض عناصر قائمة الدخل	207
40.	الجدول رقم (VI. 31): المقارنة بين الضريبة الواجبة الدفع على أساس التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة	208
41.	الجدول رقم (VI. 32): قوائم الدخل المعدلة لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017- 2019	209
42.	الجدول رقم (VI. 33): إعادة تعديل قوائم الدخل لمؤسسة ENICAB مقارنة بوحدة النقد الثابتة لسنة 2019	210
43.	الجدول رقم (VI. 34): إعادة تعديل جانب الأصول لقوائم المركز المالي لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017- 2019 مقارنة بسنة 2019	212
44.	الجدول رقم (VI. 35): إعادة تعديل جانب الخصوم لقوائم المركز المالي لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017- 2019 مقارنة بسنة 2019	213

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
.1	الشكل رقم (1.I): استمرار تقارب معدلات التضخم في الاقتصاديات المتقدمة والنامية.	5
.2	الشكل رقم (2.I): طرق إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار وفق IAS15	52
.3	الشكل رقم (1.II): الخصائص النوعية للقوائم المالية	69
.4	الشكل رقم (2.II): جهات الاستخدام الداخلي للقوائم المالية	72
.5	الشكل رقم (3.II):جهات الاستخدام الخارجي للقوائم المالية	72
.6	الشكل رقم (4.II): المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية ووسائل الإفصاح عنها	76
.7	الشكل رقم (5.II): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	90
.8	الشكل رقم (6.II): معايير جودة المعلومات المحاسبية	94
.9	الشكل رقم (1.III): أساليب محاسبة التضخم	141
.10	الشكل رقم (1.VI): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB بسكرة	164

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
.1	ملحق رقم (1): ميزانية مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة	234
.2	ملحق رقم (2): حساب النتائج لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة	236
.3	ملحق رقم (3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2017، 2018 و 2019 لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة	237
.4	ملحق رقم (1.3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2017	237
.5	ملحق رقم (1.1.3): جدول الاستثمارات لسنة 2017	237
.6	ملحق رقم (2.1.3): جدول اهتلاك الاستثمارات لسنة 2017	238
.7	ملحق رقم (2.3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2018	238
.8	ملحق رقم (1.2.3): جدول الاستثمارات لسنة 2018	240
.9	ملحق رقم (2.2.3): جدول اهتلاك الاستثمارات لسنة 2018	241
.10	ملحق رقم (3.3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2019	243
.11	ملحق رقم (1.3.3): جدول الاستثمارات لسنة 2019	243
.12	ملحق رقم (2.3.3): جدول اهتلاك الاستثمارات لسنة 2019	245
.13	ملحق رقم (4): المؤشرات العامة لأسعار الاستهلاك لسنوات 2017– 2020	247
.14	ملحق رقم (1.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2017	247
.15	ملحق رقم (2.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2018	247
.16	ملحق رقم (3.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2019	248
.17	ملحق رقم (4.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2020	248

قائمة المختصرات

International Monetary Fund	**IMF**	صندوق النقد الدولي
Generally Accepted Accounting Principles	**GAAP**	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما
Financial Accounting Standards Board	**FASB**	مجلس معايير المحاسبة المالية
American Accounting Association	**AAA**	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
International Accounting Standards Committee	**IASC**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
American Institute of Certified Public Accountants	**AICPA**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Securities Exchange Commission	**SEC**	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية
International Accounting Standards Board	**IASB**	مجلس معايير المحاسبة الدولية
Office National des Statistiques	**ONS**	الديوان الوطني للإحصاء
Système Comptable Financier	**SCF**	النظام المحاسبي المالي
International Financial Reporting Standards	**IFRS**	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
International Accounting Standards	**IAS**	معايير المحاسبة الدولية
Consumer Price Index	**CPI**	الرقم القياسي لأسعار المستهلك
Product Price Index	**PPI**	الرقم القياسي لأسعار المنتج
Gross Domestic Product Deflator	**GDPD**	الرقم القياسي الضمني
Conseil National de la Comptabilite	**CNC**	المجلس الوطني للمحاسبة
Accounting Principels Board	**APB**	مجلس المبادئ المحاسبية
Last In First Out	**LIFO**	الوارد أخيرا الصادر أولا
Cout Moyen Pondere	**CMP**	متوسط التكلفة المرجحة
Entreprise Des Industries Du Cable DE Biskra	**ENICAB**	مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

مقدمة

مقدمة:

قوائم مالية ذات جودة، هو ما تسعى المحاسبة إلى توفيره لكل المهتمين بجمع المعلومات المالية والمحاسبية عن المؤسسات الاقتصادية. أن تكون القوائم المالية ذات جودة هو أن تتوفر فيها خصائص عدّة تجعلها مرجعا أساسيا لهؤلاء المستخدمين لاتخاذ قراراتهم السليمة والصحيحة وأن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية صادقة في التأثير على قراراتهم، إذا مكنتهم بالاعتماد على النتائج الماضية والحاضرة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، مع ضرورة أن تُقدم المعلومات التي تساعدهم على ذلك في الوقت المناسب، فهي بذلك تكون ملائمة بغض النظر عن اختلاف قراراتهم وتنوع أساليب اتخاذها. بالإضافة إلى الملائمة يجب أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء المادية والتحيز وأن تعكس بشكل واقعي وصادق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، نتائج أعمالها والأحداث الاقتصادية المحيطة بها وهنا سنقول عنها قوائم مالية موثوقة تستطيع كسب ثقة مستخدميها، ومساعدتهم في تقرير مستويات الثقة عند اتخاذ القرارات.

بالرجوع إلى الأحداث الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة، فهذه الأخيرة عنصر من المجتمع يؤثر ويتأثر به كما أن المجتمعات بدورها تعيش أحداثا وأوضاعا اقتصادية مختلفة لعلّ من أبرزها حالات التضخم التي نجدها في معظم دول العالم حتى وان كان بمعدلات متباينة بصورة كبيرة أحيانا أو متقاربة أحيانا أخرى، فنجد بعض الدول من حيث الحدة تعاني من تضخم مفرط جامح، في حين تعيش أخرى تضخما غير جامح، كما نجد غيرها من الدول تحاول استهداف التضخم للبلوغ إلى المعدلات المثلى منه التي ترى أنها ستساعد اقتصادها، ذلك لأن بعضا من التضخم قد يكون مرغوبا ويعتبر حميدا أحيانا، في حين نجد أنه يؤثر على المجتمع والاقتصاد والسياسة وغيرها في معظم الأحيان عند وصوله إلى معدلات غير مرغوب بها تصعب معالجتها.

أما عن علاقة التضخم بالمؤسسة الاقتصادية، فالمؤسسة الاقتصادية تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقا لفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، أهمها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم بدوره على افتراض ثبات وحدة القياس مع عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار. هذا الإهمال للانخفاض في القوة الشرائية للنقود عند إعداد القوائم المالية سيؤثر على القياس المحاسبي السليم لمختلف عناصر قياس الدخل، كفاءة أداء المؤسسة ومصداقية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة، كما سيؤثر على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية. فالمعلومات المحاسبية التي لن تُمكّن مستخدميها من التنبّؤ أو تُضعف قدرتهم على ذلك بحكم أنها لم تكشف عن أثر التضخم لهم ستؤدي إلى التقليل من درجة ملائمتها، كما أنها ستفقد من ثقتها نظرا لعدم قدرتها على إجراء التقييم الدقيق لمختلف عناصر القوائم المالية في ظل ظروف الارتفاع في المستوى العام للأسعار. مما استوجب البحث عن حلول من قبل الجهات المهنية المختصة ومن قبل الدول التي تأثرت محاسبتها بالتضخم.

الحل الذي جاء لإزالة آثار التضخم على القوائم المالية تمثّل في محاسبة التضخم، بكل ما تنطوي عليه من أساليب لتعديل القوائم المالية المعدّة خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار، والانخفاض في القوة الشرائية للنقود وفقا لمؤشرات الأسعار، لتمكينها من أداء دورها المنتظر منها من قبل كافة مستخدميها والمحافظة على

جودتها خلال هذه الفترات. وحتى يتم توحيد المعالجة المحاسبية بين مختلف الدول كان لابد أن يأتي الاجتهاد في المعالجة في شكل معايير محاسبية دولية، تم العمل بها خلال عدة مراحل من قبل العديد من الدول والتي تلقت انتقادات من طرف الجهات التي حاولت تطبيقها، أو كان يتم الاستغناء عنها لتحسن الظروف الاقتصادية وانخفاض معدلات التضخم في الدول التي سارعت إلى تطبيقها بداية، ما ألزم الجهات المهنية المختصة على العمل على تطوير هذه المعايير عبر مختلف المراحل الزمنية وصولا إلى أهم إصدار دولي داعم لمعالجة آثار التضخم على المحاسبة، المتمثل في المعيار المحاسبي الدولي رقم 29"التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

أما في الجزائر فالإصدار الدولي السابق ومصطلح محاسبة التضخم شائعان فقط في الوسط الأكاديمي، ولا يعترف بهما أو يتم التعرف عليهما في الوسط المهني، لعدة أسباب أبرزها أن الجزائر لا تعاني من تضخم يستوجب عليها البحث عن طرق أو أساليب بديلة لمحاسبة التكلفة التاريخية، وهذا طبعا وفقا للمعدلات المعلن عنها من قبل الجهات المختصة في ذلك والمتمثلة سواء في الديوان الوطني للإحصاء أو البنك المركزي الجزائري. أما بالرجوع إلى الواقع نجد أن عناصر القوائم المالية في الجزائر تتأثر بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ما يؤثر على جودة القوائم المالية ويستوجب البحث عن الأساليب التي يمكن تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي سيساهم تطبيقها أيضا في جودة القوائم المالية. هذا البحث سيكون من خلال طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية لصناعة الكوابل في بسكرة ؟

وانطلاقا من هذا السؤال يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

_ ما المقصود بمحاسبة التضخم؟

_ ما هي أهم الإصدارات التي دعمت تطبيق محاسبة التضخم؟

_كيف نصل إلى قوائم مالية ذات جودة؟

_ماهي الآثار المختلفة للتضخم على جودة القوائم المالية؟

_ كيف يتم تطبيق أساليب محاسبة التضخم لتعديل القوائم المالية؟

_ أي أسلوب من بين أساليب محاسبة التضخم يمكن تطبيقه في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة؟

_ كيف يؤثر تطبيق الأسلوب المختار على جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة؟

2 فرضيات البحث:

تتمثل فرضيات البحث فيما يلي:

_ للتضخم عدة آثار على الفروض والمبادئ المحاسبية وعلى القياس المحاسبي والخصائص النوعية للقوائم المالية؛

_ قصور التكلفة التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام أدى إلى ظهور محاسبة أساليب التضخم؛

_ يمكن تطبيق كل أساليب محاسبة التضخم في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة؛

_ تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة سيزيد من جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة خلال السنوات 2017-2019.

3 مبررات اختيار الموضوع:

تبرز مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

_ حداثة موضوع محاسبة التضخم وخاصة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛

_ أهمية محاسبة التضخم في ظل الظروف السائدة؛

_ الرغبة في التطرق لموضوع تقل فيه الدراسات السابقة والبحث في إمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

4 أهمية الدراسة:

يمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط التالية:

_ إبراز أهمية جودة القوائم المالية لكل مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

_ إظهار الانحراف الذي يحدث في القياس المحاسبي لمختلف عناصر القوائم خلال فترات التضخم؛

_ التعريف بأهمية أساليب محاسبة التضخم في إزالة أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار على جودة القوائم المالية؛

_ توضيح أهمية المفاضلة بين مختلف المبادئ المحاسبية المتعلقة بحركية الأسعار (التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحقق...) خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار، والوصول إلى تقييم حقيقي للمركز المالي للمؤسسة.

5 حدود الدراسة:

تحاول هذه الدراسة تحديد مدى مساهمة أساليب محاسبة التضخم في تحقيق جودة القوائم المالية، حيث تتمثل الحدود المكانية للدراسة في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، في حين يتمثل الإطار الزماني في الفترة الزمنية 2017 - 2019 التي يتم فيها دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة من خلال الجانب التطبيقي. تجدر الإشارة أن الدراسة هدفت في البداية لتغطية مدة أطول إلا أنه القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج) للسنوات 2017– 2019 هي ما تم الحصول عليه من طرف المؤسسة محل الدراسة.

6 أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

_ التعرف على مفهوم محاسبة التضخم؛

_ إظهار أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار على القياس المحاسبي وتقييم عناصر القوائم المالية؛

_ التعريف بأساليب محاسبة التضخم والمفاضلة بينها؛

_ تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدّلة على القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة؛

_ تحديد مساهمة أسلوب التكلفة التاريخية المعدّلة في زيادة جودة القوائم المالية.

7 منهج وأدوات البحث:

لتحقيق أهداف البحث، والتأكد من صحة الفرضيات تم اعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري من الدراسة بالاعتماد على الكتب، المجلات، الملتقيات ... لتحليل واستعراض الدراسات النظرية الخاصة بمحاسبة التضخم وجودة القوائم المالية. كما تم استخدام منهج دراسة الحالة عند دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة من خلال الاستعانة ببرنامج "EXCEL"، والوثائق المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى منشورات الديوان الوطني للإحصاء الخاصة بالأرقام القياسية لأسعار المستهلكين، لتعديل القوائم المالية حسب التكلفة التاريخية المعدّلة.

8 الدراسات السابقة في الموضوع:

من أهم الدراسات التي تناولت الموضوع ما يلي:

1.8 دراسة بلهادي عبد الصمد سنة 2018، أطروحة دكتوراه بعنوان **"أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية"**. هدفت الدراسة إلى قياس مدى العلاقة المتداخلة بين بعض عناصر الحوكمة وجودة القوائم المالية من خلال مدى ممارسة إدارة الأرباح، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع القوائم المالية لـ 42 مؤسسة خلال الفترة الزمنية الممتدة (من 2011 إلى 2015) ولتقدير نماذج الدراسة تم استخدام الانحدار اللوجستي، ذلك لكونه النموذج القياسي الأكثر ملائمة لهذا النوع من الدراسة حيث تم استعمال المستحقات الاختيارية كمعبر عن مدى جودة القوائم المالية وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الجزائرية قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة.

2.8 دراسة عبد الجبار علوان جبر الجياشي سنة 2017، رسالة ماجستير بعنوان **"دور القوائم المالية المعدلة بالقوة الشرائية العامة في التنبؤ بالفشل المالي"**. هدفت الدراسة إلى كشف الفشل المالي في وقت مبكّر ومساعدة المؤسسات على مواجهته، لتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيق أسلوب القوة الشرائية العامة على عينة من المؤسسات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة (من 2013 إلى 2015) باستعمال الأرقام القياسية العامة، للكشف عن حالات الفشل المالي في الشركات عينة الدراسة من خلال تطبيق نموذج (Altman Z-scor) للتنبؤ بالفشل المالي على القوائم المالية المعدلة، توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن هناك إمكانية لدى المؤسسات لتعديل بياناتها المحاسبية باستعمال التكلفة التاريخية المعدلة، وأن تعديل البيانات المحاسبية تبعا لهذا الأسلوب يؤدي إلى تحسين فاعلية القوائم المالية في التعبير الحقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها

المالي، كما يمكنها تطبيق نموذج التنبؤ بالفشل المالي سنويا وتجنب الوقوع في الفشل المالي عند الكشف عنه في وقت مبكّر.

3.8 دراسة لعروسي آسيا سنة 2014، أطروحة دكتوراه بعنوان **"تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم"**. هدفت الدراسة لاستعراض النماذج المختلفة لمعالجة أثر التضخم على الإفصاح في القوائم المالية، التعرف على كيفية الإفصاح عن أثر التضخم في القوائم المالية، تصحيح القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية من خلال دراسة حالة مؤسسة صيدال للفترة الممتدة (من 2010 إلى 2012). توصلت الدراسة لعدة نتائج منها المعلومات المعدّة وفق وحدة النقد الثابتة أكثر تعبيرا عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من تلك المعدّة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدّلة على بنود الميزانية بيّن أن هناك ارتفاع في التكلفة التاريخية للأصول الثابتة، المخزون ورأس المال عن تكلفتها التاريخية، تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على الإيرادات والمصاريف، وإدراج خسائر القوة الشرائية ضمن جدول حسابات النتائج بيّن أن المؤسسة تحقق أرباح صورية ترتّب عنها دفع ضرائب إضافية وتآكل تدريجي لرأس المال.

4.8 دراسة كويسي محمد سنة 2011، مذكرة ماجستير بعنوان **"آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**. هدفت الدراسة إلى تبيان آثار التضخم على القوائم المالية خاصة قائمتي المركز المالي والدخل، وإرجاع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهده القوائم لدى مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة وتقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار هذه الظاهرة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيق أحد المداخل المقترحة على القوائم المالية في مؤسسة اقتصادية جزائرية (BATISUD). خلصت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة من آثار التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، والأرقام المحاسبية للقوائم المحاسبية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

5.8 دراسة زاوي عيسى وشعيب شنوف سنة 2019، مقال بعنوان **"دور تطبيق أساليب محاسبة التضخم في تحسين مصداقية القوائم المالية"**. هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة تطبيق أساليب محاسبة التضخم في تحسين مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، ذلك من خلال تطبيق الدراسة على عينة من الذين يمارسون مهنة المحاسبة والموظفين في مجال المالية، والأساتذة الجامعيين المختصين بالأبحاث والدراسات المحاسبية. توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن تطبيق أساليب محاسبة التضخم يزيد في تحسين مصداقية القوائم المالية من خلال تحسين كل من مصداقية الخصائص النوعية للبيانات المحاسبية ومصداقية الأداء المالي.

6.8 دراسة Ebiaghan Orits Frank سنة 2019، مقال بعنوان **"تحليل مقارن بين معلومات محاسبة التكلفة التاريخية والمعلومات المعدّلة مع الأخذ بالتضخم"**. هدفت الدراسة إلى البحث في تأثير محاسبة التكاليف التاريخية على الأرباح المعلن عنها للمؤسسة، مع تقييم محاسبة التكلفة الحالية كطريقة قياس بديلة في

اقتصاد متضخم ومتقلب كالاقتصاد النيجيري. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام البيانات المالية المستخرجة من التقارير والحسابات السنوية لعشر مؤسسات إنتاجية مدرجة في القطاع الصناعي للسلع الاستهلاكية في البورصة النيجيرية للفترة من 1996 إلى 2016، مع استخدام لنموذج الانحدار المتعدد المتكون من مصاريف الإهتلاك الضرائب، وتوزيعات الأرباح كمتغيرات مستقلة بينما كانت الأرباح المسجلة بالتكلفة التاريخية والحالية للمؤسسة بمثابة المتغيرات التابعة. تم استخدام تقنية تقدير المربعات الصغرى العادية لاختبار العلاقات المتبادلة بين المتغيرات.

كشفت الدراسة أن كلاً من محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة التكلفة الحالية لهما تأثير كبير على الأرباح المعلنة ومن المستحسن أن تقوم المؤسسات بإعداد تقاريرها المالية باستخدام أساليب التكلفة التاريخية والقيمة العادلة (التكلفة الحالية) معا، حيث سيمكنها ذلك من معرفة وضعها المالي الحقيقي قبل الإعلان عن توزيعات الأرباح والفوائد الأخرى.

7.8 دراسة Abhinn Baxi Bhatnagar, Atul Kumar سنة 2012، مقال بعنوان "**أثر التضخم على التقارير المالية**". هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير التضخم على البيانات المالية وإظهار اختلاف الربحية بعد تعديل البيانات المالية باستخدام محاسبة التضخم وبين الربحية على أساس التكلفة التاريخية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تعديل البيانات المالية لعينة من خمس مؤسسات لصناعة الصلب في الهند، وقياس تباين الربحية بعد الأخذ بعين الاعتبار التضخم في المعالجة المحاسبية. توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات تدفع ضرائب عالية على الأرباح المتضخمة ما يؤثر على رأس مال المؤسسة، مصلحة الضرائب لا تعطي الأولوية لمحاسبة التضخم، الأرباح المتضخمة لن تمكّن إدارة المؤسسة من اتخاذ التدابير الاحترازية في حالة ما إذا كانت المؤسسة في وضعية سيئة، على الرغم من وجود بعض المعايير التي وضعتها هيئات المحاسبة الدولية لمحاسبة التضخم، إلا أن هناك حاجة لتقويتها ودعمها أكثر.

من خلال ما سبق يظهر لنا أن هناك قصور في إبراز العلاقة بين تطبيق أساليب محاسبة التضخم وجودة القوائم المالية، وحتى الدراسة (8-5) التي تطرقت لإبراز العلاقة بين أساليب محاسبة التضخم ومصداقية القوائم المالية لم تطبق أساليب محاسبة التضخم وإنما قامت بإبراز العلاقة بينهما بالاعتماد على توزيع استبيان على مجموعة من الأكاديميين والذين يمارسون مهنة المحاسبة.

9 هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى:

مقدمة: تم طرح الإشكالية من خلالها والأسئلة الفرعية لها، بالإضافة إلى مختلف العناصر التي ستساهم في تحديد مسار البحث.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التضخم:

تم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية التضخم في المبحث الأول، كتاريخ التضخم، تعريفه، أسبابه، التأثيرات الاقتصادية للتضخم، تصنيف التضخم، وسائل علاجه، وقياس التضخم. أما في المبحث الثاني تطرقنا للفروض والمبادئ المحاسبية وعلاقتها بالتضخم، من خلال أثر هذا الأخير على الفروض والمبادئ المحاسبية وعلى القياس المحاسبي. وكذلك تناولنا مدخل حول محاسبة التضخم في المبحث الثالث، من خلال التطرق لتطور محاسبة التضخم في بعض الدول، مفهوم محاسبة التضخم، المعايير الدولية لتطبيق محاسبة التضخم.

الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القوائم المالية:

في الفصل الثاني تم التطرق إلى ماهية القوائم المالية من خلال المبحث الأول، الذي تناولنا فيه مفهوم القوائم المالية، إعداد وعرض القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية. أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى مكونات القوائم المالية، والعلاقة بين القوائم المالية. في حين تم التطرق في المبحث الثالث من هذا الفصل إلى جودة القوائم المالية من خلال التطرق لماهية جودة القوائم المالية، العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية، وقياس جودة القوائم المالية.

الفصل الثالث: علاقة التضخم بمحتوى القوائم المالية:

تم التطرق إلى أثر التضخم على القوائم المالية في المبحث الأول من هذا الفصل، من خلال القوائم المالية المعدّة على أساس التكلفة التاريخية والتضخم، أثر التضخم على القرارات المالية والتحليل المالي، مفاهيم وأهداف تعديل القوائم المالية. أما المبحث الثاني المعنون بأساليب محاسبة التضخم لتعديل القوائم المالية خلال فترات التضخم، تم التطرق فيه إلى أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، أسلوب التكلفة الجارية، وأسلوب القيمة الجارية المعدلة. المبحث الثالث عنوانه محاسبة التضخم وجودة القوائم المالية، تناولنا فيه أثر التضخم على جودة القوائم المالية بالإضافة إلى أثره على الإفصاح المحاسبي، مساهمة محاسبة التضخم في تعزيز الخصائص النوعية للقوائم المالية.

الفصل الرابع: مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة للفترة 2017-2019:

خلال هذا الفصل قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة محل الدراسة، فتم في المبحث الأول التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة من حيث نشأة وأهداف المؤسسة، الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل وتطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ENICAB لسنة 2017، أما المبحث الثاني فتضمن تعديل القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة لسنتي 2018 و2019. في حين حاولنا في المبحث الثالث توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة للقوائم المالية لمؤسسة ENICAB حسب سنة 2019، مع محاولة لإبراز أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة.

الخاتمة: يتم فيها التطرق لنتائج وتوصيات البحث.

الجزء الأول

الجانب النظري

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمحاسبة التضخم

تمهيد الفصل الأول:

ظاهرة الارتفاع في المستوى العام للأسعار (التضخم) ذات الأثر السلبي في معظم الأحيان على مختلف الجوانب في الدولة والمؤسسات الاقتصادية، بلغ أثرها المعلومات المحاسبية بحكم أن هذه الأخيرة يتم إعدادها وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وافتراض ثبات وحدة النقد. وحدة النقد التي تعاني من انخفاض في قوتها الشرائية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار، ما يؤدي إلى مشاكل عديدة في القوائم المالية سواء من ناحية القياس أو الإفصاح أو غيرها، ويؤثر بدوره على دور المعلومات المحاسبية المتمثل في تقديم صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية ونتيجة أعمالها.

ولأن المحاسبة تهدف إلى إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية وأكثر مصداقية وملائمة لاتخاذ القرارات سعت مختلف الجهات المهنية المختصة إلى المحافظة على هذا الدور، وإزالة الأثر السلبي للارتفاع في المستوى العام للأسعار على جودة القوائم المالية ما أدى إلى ظهور ما يعرف بمحاسبة التضخم.

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة التضخم من خلال ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية التضخم؛

المبحث الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية وعلاقتها بالتضخم؛

المبحث الثالث: مدخل لمحاسبة التضخم.

المبحث الأول: ماهية التضخم:

التضخم ظاهرة قديمة النشأة مازالت تشهدها العديد من الدول المتقدمة والنامية، يمكن النظر إليها إيجابا وسلبا حسب وجهة النظر الفردية فقد يرغب أصحاب الممتلكات والموجودات الملموسة أو السلع المختزنة في بعض التضخم، في حين لا يحبذ الأشخاص الذين يحتفظون بنقودهم بالتضخم، ولكن استفحال الظاهرة وتعدد أنواعها وارتفاع معدلاتها تكون له عدة أثار اقتصادية واجتماعية، لهذا تحاول الدول التي تختبر هذه المعدلات الوقوف على أسبابها المتعددة وقياس التضخم باستعمال مختلف المؤشرات، بغرض تحديد وسائل لعلاجه وكبحه أو الوصول إلى المستويات المثلى من التضخم التي تريدها الدول من خلال استهداف التضخم.

المطلب الأول: مفهوم التضخم:

ظهور التضخم غير مقترن بتاريخ محدد، كما أن الظاهرة لم يكن ينظر إليها سابقا بنفس النظرة الحالية سواء من حيث التعريف أو الأسباب وحتى من حيث ما ينتج عن التضخم من تأثيرات اقتصادية.

1 تاريخ التضخم:

لابد من الإشارة في بادئ الأمر إلى أنه لا يوجد هناك تاريخ عالمي محدد لبداية حدوث التضخم كما أنه لم يكن سابقا ينظر إليه كما ينظر إليه حاليا، من حيث مفهومه وقياس مداه ودرجة تأثيره وبغية أن يكون هناك توضيح للفترات التي حدث فيها التضخم يمكن استعراض تاريخ التضخم على شكل فترات زمنية وحسب المعلومات المتوفرة عن ذلك كما يلي[1]:

1.1 الحقبة الزمنية الأولى: حدوث التضخم في فترة ما قبل التاريخ:

من الضروري التأكيد قبل استعراض المعلومات التاريخية في هذه الحقبة بأن هناك حالات من ارتفاع الأسعار قد حدثت قبل الميلاد في بقاع مختلفة من العالم نتيجة لحالات من القحط والجفاف أدت إلى ارتفاع مؤقت للأسعار سرعان مازال بزوال أسبابه ولعل مسألة الجفاف في مصر في العهود الفرعونية والمشار إليها في سورة يوسف من القرآن الكريم من بينها، حيث قال تعالى «قال تزرعون سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدتُّمْ فَذَرُوهُ فِي سُنبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ(47)ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذلِكَ سَبْعٌ شِدادٌ يَأْكُلْنَ ما قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلاَّ قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ(48)»[2].

خير دليل على ذلك والتي خلفت ندرة في المنتجات الزراعية وبالأخص الحبوب التي أعقبتها موجة في ارتفاع الأسعار آنذاك، تم تجاوزها بحزمة من الإجراءات الاقتصادية وعلى مدى سنوات من بينها شراء الحبوب وتخزينها ثم تقنين توزيعها على مواطني مصر في سنوات الندرة.[3]

وتشير المعلومات التاريخية كذلك إلى أن هناك موجة تضخم قد حدثت بحدود عامي 218-220 قبل الميلاد في الإمبراطورية الرومانية نتيجة الحروب التي شنتها الإمبراطورية حيث عمدت الدولة إلى تخفيض عملتها

---

[1] ـ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، (بغداد: العراق، دار الدكتور، ط1، 2012)، ص10.

[2] ـ الآية 47، 48 من سورة يوسف ص 241.

[3] ـ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، نفس المرجع، ص10.

المعدنية ووزنها لتمويل عملياتها العسكرية فأفضى ذلك إلى الارتفاع في الأسعار.[1]

2.1 الحقبة الزمنية الثانية: حدوث التضخم في الألف الثاني الميلادي:

بظهور التضخم والمعاناة منه أصبح من الصعب القضاء عليه، حيث تزودنا فترة الألفية الأخيرة بمزيد من الأدلة على التضخم وأسبابه إذ نجد أن العديد منها مشابهة ومماثلة للمسببات الحالية للتضخم، فالصين قد تركت دليلا على سلسلة من الحوادث التضخمية التي عاشتها والتي نشأت عن مزيج من النقود الورقية، حيث كانت الصين أول من استخدم وتداول النقود الورقية في أواخر القرن التاسع ولكن بسبب افتقار السلطات الصينية إلى خبراء الاقتصاد وعدم فهم مخاطرة زيادة إصدار الأوراق النقدية، توسع عرض النقود بسرعة إلى حد جعلها تفقد قيمتها فبلغ حجم العملة الورقية المتداولة أربعة أضعاف الحد الأصلي آنذاك، لحين إلغاء الحكومة التعامل بالأوراق النقدية في منتصف القرن الخامس عشر الميلادي، وبذلك يعد هذا الإجراء أول معالجة للتضخم من خلال السياسات النقدية.[2]

شهدت الاقتصاديات الأوروبية في القرن السادس عشر موجة من التضخم لم تستطع الحكومات السيطرة عليه بسبب انخفاض قيمة العملات المعدنية، زيادة في كمية النقود (الفضة) المتداولة بالإضافة إلى الغزو الاسباني لأمريكا الوسطى والجنوبية مما أدى إلى ارتفاع التضخم نتيجة الزيادة في عرض النقود القادمة من الخارج، حيث لم يتمكن الألمان على سبيل المثال من إيقاف الزيادة في عرض النقود نظرا لأن الفضة الاسبانية قد تم تداولها عبر وسيلة التجارة الدولية، وهي واحدة من حالات تضخم الأسعار الناشئة بسبب أحداث خارجية عن سيطرة الحكومة المباشرة.[3]

3.1 الحقبة الزمنية الثالثة: حدوث التضخم في العصر الحديث:

على الرغم من أن القرن العشرين يدخل في التصنيف التاريخي ضمن الألف الثاني الميلادي إلا أنه سيتم هنا الإشارة إليه بصورة منفردة ذلك أن هذه الظاهرة أصبحت من المشاكل الاقتصادية الكبيرة في العصر الحديث وأصبحت لها أدبيات اقتصادية وإحصائية ومقاييس ومعالجات على المستوى الكلي والجزئي.[4]

لقد حصلت موجات من التضخم في العصر الحديث في العديد من البلدان وفي كافة أنحاء المعمورة وكان أشدها هو ما عانت منه ألمانيا بعد الحرب العالمية الأولى وتحديدا عام 1923، إذ ارتفعت الأسعار فيها بصورة مذهلة بحيث أن الفرد في تلك الفترة يحمل نقوده في عربة حينما يذهب إلى السوق، لشراء احتياجاته من السلع وكان العمال يتسابقون للخروج من المعامل ومعهم أجورهم ليشتروا بها قبل أن ترتفع الأسعار، وبالطبع عندما يحدث ذلك فالأجور تخضع للمساومة في كل يوم وقبل بدء العمل. كذلك تعرضت الكثير من البلدان خلال

---

[1] _ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، المرجع السابق، ص10.

[2] _Paul DONOVAN , **The Truth About Inflation,** (New York : USA, Routledge,2015), p p 27_ 33.

[3] _Paul DONOVAN, Op, cit, 2015, pp 27-33.

[4] _ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، نفس المرجع، ص11.

الحرب العالمية الثانية لارتفاع كبير بالأسعار فقد ارتفعت الأسعار بنسبة 1345% في فرنسا و 4735% في ايطاليا أما في ألمانيا والصين فقد تضاعفت معدلات التضخم في أيام قليلة، ومثل ذلك حدث في دول أمريكا اللاتينية مثل الأرجنتين والبرازيل وشيلي التي شهدت فترات تضخم وصل فيها ارتفاع الأسعار إلى أكثر من 500% في السنوات التي تلت الحرب العالمية الثانية.[1]

كما تعرضت اقتصاديات عدد من بلدان أوروبا الشرقية إلى التضخم بين عامي 1944-1946، كذلك اجتاحت العالم موجة من التضخم عام 1973 عند ارتفاع أسعار النفط، كما شهد العصر الحديث أبرز حالات التضخم النقدي في يوغسلافيا عام 1990 بعد انهيار المعسكر الاشتراكي وفي روسيا والمكسيك وغيرها، بالإضافة للتضخم بالأسعار الذي حدث في العراق منذ عام 1990 بعد فرض العقوبات الاقتصادية الدولية عليه، إذ بلغ معدل التضخم في عام 2000 أكثر من (1000%). ويلاحظ أن هذه الحالات من معدلات التضخم العالية قد اقترنت بالحروب والثورات والاضطرابات وعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي.[2]

إلا أنه في العقود الأربعة أو الخمسة الماضية، انخفض التضخم في جميع أنحاء العالم، حيث انخفض متوسط التضخم السنوي لأسعار المستهلك العالمي من ذروة بلغت 16,6% في عام 1974 إلى 2,6 % في عام 2017. بدأ هذا الانخفاض في الاقتصاديات المتقدمة في منتصف الثمانينيات. وفي الأسواق الناشئة والاقتصاديات النامية في منتصف التسعينيات. بحلول عام 2000، استقر التضخم العالمي عند مستويات منخفضة تاريخياً. انخفاض التضخم كان يرافقه انخفاض تقلبات التضخم، وخاصة في الاقتصاديات المتقدمة. هذا التحسن في نتائج التضخم ناجم إلى حد كبير عن التغيرات الاقتصادية الهيكلية، بما في ذلك تحسين أطر السياسة النقدية والمالية وكذلك تحرير التجارة والمالية الدولية.[3]

ومن هنا التضخم الاقتصادي كظاهرة ليس أمرا حديثا بل أن جذوره التاريخية قديمة غير أن تصاعد الاهتمام بقضية التضخم الاقتصادي بدأ يتجلى بشكل ملحوظ على صعيد الفكر الاقتصادي، وكذلك على ساحة الدراسات الاقتصادية التطبيقية منذ الحرب العالمية الأولى، والواقع أن تزايد الاهتمام بقضية التضخم لم يأتي كنتيجة للتطور التلقائي للعلوم الاقتصادية ولكنه يرجع إلى تغيرات أساسية، حدثت على صعيد الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي منذ ثلاثينات من القرن الماضي تعد في مجملها من تأثيرات التضخم النقدي وانعكاساته ومن أبرز ذلك التطور الذي شهده النظام النقدي وشيوع النقود الائتمانية.[4]

وعليه نقول أن معاناة اقتصاديات الدول المختلفة المتقدمة منها والنامية من التضخم لازالت مستمرة والشكل الموالي يبين هذا الاستمرار.

---

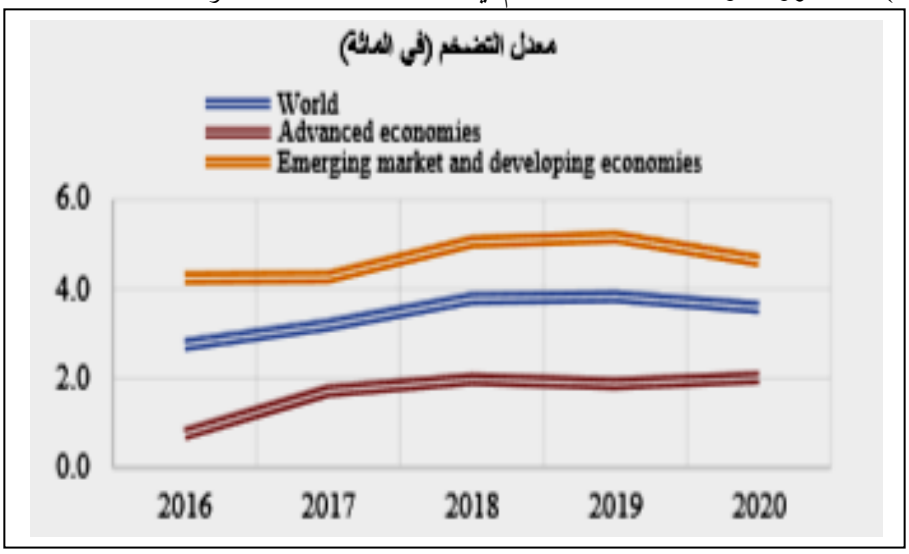
[1] _JONGRIM Ha, M.ayhan KOSE, **Inflation In Emerging And Developing Economies,** (Wachington : USA, World Bank Group, 2019), p5.

[2] _JONGRIM Ha, M.ayhan KOSE ,Op.cit,2019, p5.

[3] _JONGRIM Ha, M.Ayhan KOSE ,Op.cit,2019, p5.

[4] _ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، المرجع السابق، ص12.

الشكل رقم (I.1): استمرار تقارب معدلات التضخم في الاقتصاديات المتقدمة والنامية



المصدر: تقرير أفاق الاقتصاد العربي، صندوق النقد العربي، "الإصدار التاسع" أبريل 2019، ص11.

نلاحظ من خلال الشكل السابق والذي يوضح مدى تقارب معدلات التضخم في دول العالم النامية منها والمتقدمة للفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2019، وهذا ما يبين أن الظاهرة غير مرتبطة باقتصاد واحد دون غيره بل تعاني منها الدول النامية والمتقدمة على حد سواء. إلا أنه تبقى هذه المعدلات منخفضة مقارنة بمعدلات السنوات السابقة والتي عرفت ارتفاعا كبيرا كما سبق وأشرنا.

2 تعريف التضخم: Inflation

من المتفق عليه بين المالية والاقتصاد أنه ليس لكلمة التضخم معنى واحد، أو مفهوم محدد، بل اختلف تعريف التضخم عند هؤلاء المفكرين والعلماء، وباختلاف المقصود منه، والزمن الذي حل به. إلا أن التعريف الشائع بين معظم العلماء هو الارتفاع غير الطبيعي للأسعار[1]، حيث عرفه كل من:

عرفه **بول دونوفان Paul Donovan** التضخم هو معدل التغير في الأسعار، حيث أن السعر هو معيار ومقياس موحد ومتفق عليه عند استعداد شخص واحد لاستلامه مقابل أي سلع أو خدمات يمكن تقديمها، وفي الوقت الحاضر، يتم توحيد الأسعار من حيث المال (بمعنى العملات المعدنية، الالكترونية...)، السعر هو مجرد وسيلة مختصرة مريحة لتلخيص القيمة النسبية للسلع والخدمات المختلفة، وهو نقطة حاسمة لفهم التضخم، فالأسعار تتغير بمرور الوقت، وسعر أي سلعة يحددها الطلب عليها وكمية العرض الموجودة منها.[2]

في هذا التعريف تم التركيز على الأسعار كونها معيار ومقياس لقيمة السلع والخدمات وتعريف التضخم بأنه معدل التغير في الأسعار.

عرفه **جاندر اكلاي Gander Ackeley** بأنه الارتفاع المستمر المحسوس في المستوى العام للأسعار أو معدل

[1] _ غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2000)، ص9.

[2] _ Paul DONOVAN, Op, cit, 2015,p3.

الأسعار واستنادا إلى هذا التعريف لا يعتبر من التضخم تلك الحالة التي ترتفع فيها الأسعار بشكل متقطع وغير مستمر أو عندما يكون الارتفاع في الأسعار قليلا جدا وغير محسوس، كما أن الظاهرة تعرف بأنها حالة الارتفاع المستمر في الأسعار، وليس الأسعار العالية. وبعبارة أخرى، أن التضخم يعبر عن حالة عدم التوازن، ويجب تحليلها وفقا لمعايير حركية وليس بمعايير ساكنة.[1]

ج. **اوليفر G.Olive** الذي يرى بأنه: الارتفاع في المستوى العام للأسعار وليس ارتفاع أسعار بعض السلع (ارتفاعا يولد ارتفاعات أخرى).[2]

التعريفين السابقين وضعا شروطا لابد من توفرها حتى نقول أن هناك تضخما، وهي أن يكون الارتفاع في المستوى العام للأسعار وليس ارتفاع في بعض أسعار السلع فقط، وأن يكون الارتفاع في المستوى العام للأسعار مستمرا.

اميلي جيمس Emele James حاول تعميق التعريفات السابقة حيث يرى: التضخم هو حركة صعودية للأسعار تتصف بالاستمرار الذاتي الناتج عن فائض الطلب الزائد عن قدرة العرض.[3]

نلاحظ أن هذا التعريف قد سلط الضوء على أحد أسباب التضخم وهو فائض الطلب الزائد عن قدرة العرض.

يانيف كونشيتشكي Yaniv Konchitchki التضخم ظاهرة تجسد الانخفاض في القوة الشرائية Purchasing Power للعملة مع مرور الزمن بسبب الزيادة العامة في أسعار السلع والخدمات.[4]

نلاحظ أن هذا التعريف أضاف ما ينتج عن الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار وهو الانخفاض في القدرة الشرائية للنقود.

هذا الانخفاض في القوة الشرائية للنقود حسب **غازي حسين عناية** يرجع أيضا إلى إصدار النقود بصفة مطلقة دون النظر إلى عوامل أخرى كوجود تغطية لهذه النقود.[5]

وحسب **بيجو Pigou** تتوفر حالة التضخم عندما تصبح الزيادات في الدخل النقدي أكبر من الزيادات في كمية الإنتاج المتحققة بواسطة استخدام عناصر الإنتاج التي تحصل على تلك الدخول.[6]

وعلى ذلك فإنه عند ذكر مصطلح التضخم دون الإشارة إلى ظاهرة معينة فإن ما يتبادر إلى أذهاننا هو

---

[1] _ ضياء مجيد الموسوي، **الاقتصاد النقدي**، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2000)، ص214، 215.

[2] _ مسعود ميهوب، يوسف بركان، **محددات التضخم في الجزائر، دراسة قياسية للفترة (1990، 2014)**، (المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، العدد 27، جوان2017)، ص5.

[3] _ نفس المرجع، ص5.

[4] _ Yaniv KONCHITCHKI, **Inflation And Nominal Financial Reporting,** (The Accounting Review, California, No3, 2011), p6.

[5] _ غازي حسين عناية، المرجع السابق، ص9.

[6] _ ضياء مجيد الموسوي، نفس المرجع، ص215.

ارتفاع الأسعار إلا أنه يمكن أن يستخدم مصطلح التضخم في وصف عدد من الحالات المختلفة مثل:[1]

_ ارتفاع الدخول النقدية أو أي عنصر من عناصر الدخل؛

_ ارتفاع مستوى التكاليف؛

_ الإفراط في خلق الأرصدة النقدية.

يمكن تقسيم التعاريف السابقة إلى تعريفين أساسيين، ويرجع التعريف الأول ظاهرة التضخم إلى ارتفاع الأسعار بشكل مستمر ودائم، حيث لا يمكن تسمية الارتفاع المؤقت للأسعار بأنه ارتفاع تضخمي من جهة، مع ضرورة أن يكون هذا الارتفاع في المستوى العام للأسعار وليس ارتفاع أسعار بعض السلع من جهة أخرى. أما التعريف الثاني فيعتبر التضخم كظاهرة اقتصادية متمثلة في انخفاض أو تدهور القوة الشرائية للنقود والتي عرفت على أنها القدرة على شراء السلع والخدمات أو كمية السلع والخدمات التي يمكن لوحدة من النقد شراؤها. و بالاعتماد على التعريفين السابقين يمكن صياغة تعريف شامل للتضخم Inflation على أنه الزيادة المستمرة في أسعار السلع والخدمات لدولة ما، مع الانخفاض المستمر في القدرة الشرائية للعملة الوطنية لها.

3 أسباب التضخم:

يمكن إرجاع ظاهرة التضخم إلى عدة أسباب التي يمكن أن يراها البعض على أنها نتائج للتضخم وهي متعددة نذكر منها:

1.3 زيادة كمية النقود:

من أسباب التضخم النقدي زيادة كمية الأوراق النقدية التي يصدرها البنك المركزي عن التغطية التي تقابلها، فإن البنك المركزي غير مقيد بإصدار هذه الأوراق وفق نسب متوازية بينها وبين غطائها فهو يصدر هذه الأوراق بدون غطاء، ومن ثم تزداد كميتها فيحدث التضخم، فالنقود شأنها شأن السلع في تحديد قيمتها، فالزيادة في كمية النقود بغض النظر عن سبب هذه الزيادة، سواء كان مرجعه جانب العرض أم جانب الطلب تؤدي لا محالة إلى التضخم وارتفاع السلع، ويعتبر هذا العامل من أقدم العوامل المحدثة للتضخم.[2]

زيادة الكتلة النقدية بدون تحريك الإنتاج وبدون توجيه هذه الكميات التي تم إصدارها من النقود إلى مسارها الحقيقي وهو الاستثمار من أجل زيادة معدل النمو، سيؤدي بدون شك إلى ارتفاع الأسعار واستفحال ظاهرة التضخم.

2.3 ارتفاع الطلب الكلي وانخفاض العرض الكلي:

التضخم يحدث عندما يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات يتجاوز العرض الكلي لهذه السلع والخدمات، وسواء كان عدم التوازن إجماليا أو قطاعيا، أي بدأ في بعض القطاعات وعمم بعد ذلك في القطاعات الأخرى، إلا أنه ليست كل زيادة في الطلب الكلي تؤدي إلى إحداث التضخم، وإنما يتوقف ذلك على حالة

[1] _ رجاء الربيعي ، **دور السياسات المالية والنقدية في معالجة التضخم الركودي**، (عمان: الأردن، دار آمنة، 2013)، ص11.

[2] _ أحمد أبو طه، **التضخم النقدي**، (الإسكندرية: مصر، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2012)، ص114، 115.

الاقتصاد الوطني من حيث درجة التشغيل، فإذا كان الاقتصاد في حالة تشغيل كامل، فإن زيادة الطلب الكلي تؤدي لا محالة إلى التضخم حيث لن يتمكن العرض من مجاراته، لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي، بينما قبل بلوغ الاقتصاد هذا المستوى، فإن العرض عادة ما يُجاري الطلب في الزيادة، نظرا لوجود طاقات إنتاجية جاهزة لكنها معطلة، ومع ذلك وكلما اقترب الاقتصاد الوطني من حالة التشغيل الكامل، تظهر اختناقات تعمل على ارتفاع أسعار بعض السلع.[1]

يشترط في ارتفاع الطلب الكلي وانخفاض العرض الكلي حتى يكون من بين أسباب التضخم أن يكون الاقتصاد في حالة تشغيل كامل.

3.3 السياسة المالية للدولة:

ومما يساعد على المزيد من التضخم أن تكون السلطة النقدية غير مستقلة عن السياسة، بل تخضع لضغوطها من أجل الاستكثار من النقود.[2]

خضوع السلطة النقدية للسياسة من بين أحد أهم مسببات التضخم.

4 التأثيرات الاقتصادية للتضخم: The Economic Effects of Inflation

آثار التضخم منها ما هو إيجابي فقد يمكن اعتباره ظاهرة حميدة أحيانا إلا أنه يلاحظ أن الآثار الإيجابية للتضخم محدودة ولا تتحقق إلا إذا كان التضخم في حدود ونسب بسيطة معقولة، أما الآثار السلبية فهي متعددة وتزداد حدتها كلما زاد معدل التضخم.

1.4 أثر التضخم على العملة: Inflation Impact on the Currency

تفقد النقود وظيفتها كمخزن للقيمة وأداة للادخار نتيجة التضخم حيث يزيد الميل للاستهلاك لذلك يقال أن التضخم يساعد على الادخار العيني وانخفاض الادخار النقدي.[3]

2.4 أثر التضخم على توزيع الدخل: The impact of Inflation on Income Distribution

تتأثر شرائح المجتمع من ذوي الدخول الثابتة وتتدهور دخولهم بسبب التضخم حيث ينعكس التضخم سلبيا عليها، فكلما ارتفعت الأسعار مع بقاء دخولهم على حالها كلما نقص استهلاكهم وتنازلهم عن الطلب على بعض السلع وقد يقتصر الاستهلاك على المواد الأساسية التي تضمن الاستمرار المعيشي للأسر، في حين يستفيد أصحاب الدخول المتغيرة مثل التجار. ويتعرض صغار المدخرون لأصول مالية إلى خسائر كبيرة عندما تنخفض القيمة الحقيقية لمدخراتهم بسبب ارتفاع الأسعار في حين يستفيد أولئك الذين يستثمرون أو يدخرون في أصول عينية كالأراضي والذهب.[4]

---

[1] _ أحمد أبو طه، المرجع السابق، ص117.

[2] _ رفيق يونس المصري، **أثار التضخم**، (دمشق: سوريا، دار المكتبي، ط2، 2009)، ص13.

[3] _ محمد حسين الوادي وآخرون، **النقود والمصارف**، (عمان: الأردن، دار المسيرة، ط1، 2010)، ص84.

[4] _ هويدا محجوب إبراهيم، **تطور أداء معدلات التضخم في السودان خلال الفترة 2004-2014**، (مجلة المصرفي، الإدارة العامة للسياسات والبحوث والإحصاء بنك السودان المركزي، العدد80، جوان 2016)، ص24.

3.4 الأثر على أصحاب المشاريع: Inflation Impact on Entrepreneurs

تتأثر فئات المجتمع اقتصاديا من التضخم فتصبح هناك فئات تستفيد من التضخم وفئات أخرى تتأثر سلبا من التضخم، والفئات التي تستفيد من التضخم هي تلك الفئات التي تحقق أرباحا ودخولا تفوق معدلات التضخم، فترتفع دخولهم الحقيقية وهم في الغالب فئة رجال الأعمال والمستثمرين الذين يحققون أرباحا.[1]

4.4 أثر التضخم على معدلات الفائدة:Inflation Impact on Intrest Rates

بسبب تأثير ارتفاع الأسعار تنخفض رغبة المقرضين على الإقراض وبالتالي ينخفض عرض الأموال القابلة للإقراض من جهة وتزداد رغبة المقترضين بالاقتراض، فيرتفع الطلب على الأموال القابلة للإقراض من جهة أخرى ونتيجة لتفاعل الجانبين يتوقع ارتفاع أسعار الفائدة بما يساوي معدل التضخم، فعلى سبيل المثال إذا كان سعر الفائدة قبل حصول التضخم 4% فان توقع ارتفاع المستوى العام للأسعار بنسبة 5% سيؤدي إلى ارتفاع سعر الفائدة الاسمي إلى ما يقارب 9% (سعر الفائدة الحقيقي + معدل التضخم) بينما يطلق على سعر الفائدة قبل حصول التضخم بسعر الفائدة الحقيقي.[2]

5.4 أثر التضخم على الادخار والاستثمار: The impact of Inflation on the Saving and Investment

يؤدي التضخم إلى تخفيض حجم المدخرات الاختيارية الممكنة في ظل استقرار النقود، كما أنه سيؤدي إلى سوء استخدام المدخرات الإجبارية، مما يؤثر في معدل النمو الاقتصادي، وبالأخص في ظل أوضاع البلدان النامية كما يؤدي التضخم أيضا إلى التأثير السلبي على الاستثمار وأنماطه، واتجاه المستثمرين إلى الامتناع عن الاستثمار الداخلي، والتوجه نحو الاستثمار في الدول التي تتمتع نقودها بنوع من الاستقرار.[3]

6.4 أثر التضخم على ميزان المدفوعات: The Impact of Inflation on the Balance of Payments

يمارس التضخم تأثيره على ميزان المدفوعات من خلال تأثيره على الصادرات والواردات وعلى حركة رؤوس الأموال، إذ أن التضخم يعني ارتفاع أسعار السلع المحلية، فتقل قدرتها على منافسة السلع الأجنبية، سواء في داخل الأسواق المحلية نفسها أو في الأسواق الدولية، فحينما تصبح الأسعار المحلية أعلى نسبيا من أسعار السلع الأجنبية، يقبل الأفراد في داخل الدول على شراء السلع الأجنبية وبالتالي تزداد الواردات، وفي نفس الوقت يؤدي ارتفاع أسعار السلع المحلية إلى أضعاف قدرتها على المنافسة في الأسواق الخارجية فتقل الصادرات، ويترتب على زيادة الواردات ونقص الصادرات عجز الميزان التجاري للدولة.[4]

آثار التضخم الاقتصادية تشكل أسبابا للآثار الاجتماعية والتي تعد الأصعب على المجتمع فتوسع الفجوة

---

[1] ـــ نجلاء محمد بكر، **اقتصاديات النقود والمصارف**، (الإسكندرية: مصر، أكاديمية طيبة، 2000)، ص120.

[2] ـــ أسماء خضير، **تحليل معدلات التضخم في العراق للفترة 2000– 2010**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، 2013)، ص54.

[3] ـــ أحمد أبو طه، المرجع السابق، ص142، 143.

[4] ـــ رفيق يونس المصري، المرجع السابق، ص9.

بين الطبقة الغنية التي تزداد غنا بالتضخم وبين الطبقة الفقيرة التي ضمت إليها الطبقة المتوسطة بسبب التضخم والذي يزيدها فقرا مما يجعلها أحيانا غير قادرة على توفير ضروريات المعيشة، ما يساعد بدوره في انتشار الفساد والرشوة والهجرة غير الشرعية.... كلها تدل على أن الفئة ذات الدخول الضعيفة هي الأكثر تأثرا بالتضخم.

المطلب الثاني: تصنيف التضخم:

التأثيرات السابقة للتضخم تستدعي البحث عن وسائل لعلاجه، مع ضرورة الإشارة إلى أن استهداف التضخم لا يقصد به محاولة القضاء على الظاهرة وإنما محاولة بلوغ مستويات معينة من التضخم. وتصنيف التضخم يساعد في معرفة أسبابه وبالتالي محاولة الوصول إلى الوسائل المثلى لعلاج الظاهرة.

1 معايير تصنيف التضخم: Classification Standards of Inflation

إن تعدد المفاهيم الخاصة بكلمة التضخم أدى إلى وجود أنواع متعددة لها، على أن ذلك لا يعني أنه لا توجد علاقات، أو روابط بين هذه الأنواع فقد تشترك هذه الأنواع بمظاهر وسمات خاصة تجعلها شديدة الصلة ببعضها كتفسير ظاهرة التضخم بأنه عجز النقود المتداولة عن القيام بواجبها ووظائفها بصفة كاملة ومرضية. إن سرد الأنواع المختلفة للتضخم يقتضي أن يكون بناء على المعايير المختلفة في تحديد مفهوم كلمة التضخم والتي نذكر منها:[1]

1.1 معيار التحكم أو الرقابة الحكومية على التضخم:Despotism Standard on Inflation

ينقسم التضخم حسب هذا المعيار إلى:

1.1.1 التضخم الكامن: Latent Inflation

يتمثل هذا النوع من التضخم في ارتفاع ملحوظ في الدخول النقدية دون أن تجد لها منفذا للإنفاق، بفضل تدخل الدولة حيث حالت بإجراءاتها المختلفة دون إنفاق هذه الدخول المتزايدة فيبقى التضخم كامنا، وخفيا لا يسمح له بالظهور في شكل إنفاق في السلع الاستهلاكية والاستثمارية.[2]

2.1.1 التضخم المقيد(المكبوت):Depressed or Trapped Inflation

التضخم المقيد أو المكبوت هو عبارة عن حالة يظل فيها المستوى العام للأسعار منخفضا بوسيلة أو بأخرى لكن هذا الثبات يكون على حساب تراكم قوي يمكن أن يسبب ارتفاع (انفجاري) في الأسعار في مرحلة لاحقة، ويسود هذا النوع من التضخم في البلدان التي تهيمن الدولة فيها على الاقتصاد، ويحدث التضخم المكبوت في حالة زيادة الطلب الفعال عن العرض المتاح من السلع والخدمات وخاصة عندما تصدر الدولة نقودا وتضعها في التداول دون غطاء من الإنتاج أو من الذهب أو من العملات الأجنبية، والمنطقي في هذه الحالة أن ترتفع الأسعار، لكن الدولة المسيطرة على الاقتصاد تلجأ إلى عدة سياسات وإجراءات للحد من تفشي هذا النوع من

[1] ـــ غازي حسين عناية، المرجع السابق، ص56.

[2] ـــ عادل زقرير، **التضخم وأداء السياسة النقدية في الجزائر خلال الفترة 1990– 2013**، (مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، العدد11، ديسمبر2016)، ص397.

التضخم من بينها التحديد الإجباري لأسعار السلع والخدمات بأقل من السعر الذي يمكن أن يسود في حالة تفاعل العرض والطلب بشكل حر دون تدخل من الدولة (خصوصا في الدول ذات الاقتصاد المخطط) أو دعم السلع ذات الاستهلاك الواسع، أو أن تضع قيود وضوابط تحد من الإنفاق الكلي وأيضا الرقابة على الصرف أو التأثير في جانب العرض بالاعتماد على الاستيراد لتغطية الزيادة في الطلب...الخ.[1]

3.1.1 التضخم الظاهر أو الطليق: Apparent or Explicit Inflation

يتسم هذا النوع من التضخم بارتفاع كبير في الأسعار والأجور والنفقات الأخرى التي تتصف حركتها بالمرونة، وتتجلى في ارتفاع عام في الدخول النقدية وذلك دون أي تدخل من قبل السلطات الحكومية للحد من هذه الارتفاعات أو التأثير فيها ووقفها مما أدى إلى تفشي هذه الظاهرة التضخمية والتسارع في تضخمها وتراكمها، فترتفع المستويات العامة للأسعار بنسبة أكبر من ازدياد التداول النقدي للكميات النقدية المتداولة.[2]

إذا حسب معيار التحكم أو الرقابة الحكومية على التضخم نجد ثلاث أنواع من التضخم وهي التضخم الكامن وسمي كامنا لأنه لم يجد منفذا في شكل زيادة في الإنفاق، وإنما يكون في شكل زيادة كبيرة في الدخول والنوع الثاني هو التضخم المقيد أو المكبوت والذي يسود في الدول التي تسيطر فيها السلطات الحكومية على الاقتصاد، أما النوع الثالث فهو التضخم الظاهر والذي يكون دون أي تدخل من قبل السلطات الحكومية للحد من الارتفاعات في الأسعار والأجور.

2.1 معيار الضغط التضخمي:Inflationary Pressure Standard

ونجد حسب هذا المعيار:

1.2.1 التضخم بسبب جذب الطلب: Demand- pull inflation

يمكن أن يحدث هذا التضخم إما بمحددات الإنفاق الحكومي أو تخفيضات ضريبة متتالية أو زيادة في عرض النقود وأيا كان السبب من ورائه فهو يحدث عندما يرتفع الطلب الإجمالي بسرعة أكبر من القدرات الإنتاجية للاقتصاد فيحفز الأسعار إلى الارتفاع حتى يتوازن العرض الإجمالي مع الطلب، وتؤكد النظرية النقدية على أن العرض النقدي هو المحدد الأساسي للتضخم بسبب جذب الطلب حيث يحدث الارتفاع في الطلب الإجمالي الذي يؤدي إلى الزيادة المثالية في عرض النقود كما يعتبر التضخم في هذه الحالة دائما وأينما كان ظاهرة نقدية ويرجع السبب في ذلك إلى استحالة قيام جهة الإنفاق استخدام التحفيز للطلب الإجمالي لفترات متوالية دون عرض نقود إضافية.[3]

---

[1] مسعود ميهوب، يوسف بركان، المرجع السابق، ص5، 6.

[2] عادل زقرير، المرجع السابق، ص397.

[3] أحمد رمضان شنبيش، **دراسة العلاقة بين التضخم وعرض النقود وسعر الصرف في الاقتصاد الليبي خلال الفترة (1992، 2008)**، (مجلة الجامعة، ليبيا، العدد15، 2013)، ص244.

2.2.1 تضخم ناشئ عن ارتفاع التكاليف: Cost-push inflation

والذي يطلق عليه تضخم دفع التكاليف، ينشأ هذا النوع من التضخم بسبب ارتفاع التكاليف التشغيلية في الشركات الصناعية أو غير الصناعية كمساهمة إدارات الشركات في رفع رواتب وأجور منتسبيها من العاملين ولاسيما الذين يعملون في المواقع الإنتاجية والذي يأتي بسبب مطالبة العاملين برفع أجورهم.[1]

3.2.1 التضخم المستورد: Imported Inflation

ويظهر هذا النوع من التضخم بدرجة واضحة في تلك الدول (وخاصة الدول النامية) التي تعتمد بدرجة كبيرة على استيراد السلع والخدمات سواء السلع الاستهلاكية أو الرأسمالية من الخارج، ولاشك أن مثل تلك الدول يتأثر اقتصادها باقتصاديات الدول الصناعية الأجنبية فإذا حدث تضخم في الدول الصناعية فسوف ينعكس هذا التضخم على اقتصاديات الدول التي تتبعها فترتفع الأسعار بها، ووفقا لآراء الاقتصاديين الذين يعوزون التضخم إلى عوامل خارجة تؤثر على اقتصاديات بعض الدول وخاصة الدول النامية، فهذه الدول الأخيرة ترتفع فيها الأسعار ويحدث التضخم ليس بسبب عوامل أو ظروف داخلية معينة ولكن بسبب ارتباطها باقتصاديات الدول الصناعية في الخارج.[2]

حسب معيار الضغط التضخمي نجد أيضا ثلاث أنواع من التضخم، تضخم بسبب جذب الطلب يكون نتيجة عجز العرض عن مواجهة الارتفاع في الطلب، أما التضخم الناشئ عن ارتفاع التكاليف فهو يكون نتيجة زيادة التكاليف الخاصة بالعوامل الإنتاجية بمعدل يفوق نسبة الزيادة في الإنتاج، في حين التضخم المستورد يكون في الدول الأكثر اعتمادا على الاستيراد.

3.1 مدى حدة التضخم: حيث نجد:

1.3.1 التضخم الزاحف: Inexcessive Inflation

في ظل هذا النوع من التضخم يتزايد معدل التغير في الأسعار ببطء شديد غير ملموس. فترتفع أسعار السلع والخدمات تدريجيا وبمعدلات منخفضة. وعادة ما ينشأ التضخم البطيء في أعقاب خروج النشاط الاقتصادي من مرحلة الكساد. وتتزايد معدلات الأسعار كلما اتجه النشاط الاقتصادي إلى الانتقال إلى مرحلة الرواج أو التوسع.[3]

2.3.1 التضخم الجامح (المفرط): Hyper Excessive Inflation

وفقا لتعريف **فيليب كايغان Philip Cagan** التضخم المفرط هو الحالة التي ترتفع فيها الأسعار بمعدل يتجاوز 50% شهريا ويبقى هذا الارتفاع لمدة سنة على الأقل، والاعتماد على هذا التعريف تم تحديد 56 حالة من التضخم المفرط ظهرت في جميع أنحاء العالم منذ أول ظهور في فرنسا (1796) إلى أخر حالة حدثت في زمبابوي

[1] ـــ أحمد رمضان شنبيش، المرجع السابق، ص244.

[2] ـــ نجلاء محمد بكر، المرجع السابق، ص126.

[3] ـــ عزت قناوي، **أساسيات في النقود والبنوك**، (القاهرة: مصر، دار العلم، 2005)، ص64.

(2007).[1] حسب الفترة الزمنية التي شملتها الدراسة.

وهو من أخطر أنواع التضخم فهو أكثر من مجرد تضخم حقيقي، حيث يظهر نتيجة للزيادة المفرطة والحادة في كمية النقود المتداولة مع نقص في كمية المعروض السلعي نتيجة للظروف غير العادية التي يمر بها الاقتصاد، والواقع أن هذه الظاهرة هي نتيجة لمحاولات تمويل النفقات الحكومية (المتزايدة) بواسطة إصدار العملة فيتكون عجز في الموازنة قليل في المرحلة الأولى، إلا أنه عندما يبدأ المستوى العام للأسعار بالارتفاع تجد الحكومة نفسها مضطرة لإنفاق مبالغ أكبر وأكبر من النقود وللحصول على الكمية نفسها من الموارد الحقيقة. ومما يزيد هذه الظاهرة سوءا أن توقعات ارتفاع الأسعار بمعدلات أعلى وبصورة مستمرة ستؤدي إلى زيادة الإنفاق الاستهلاكي بصورة غير طبيعية، مما يؤدي إلى دفع معدلات الأسعار نحو الارتفاع بنسبة أكبر وأسرع، بعبارة أخرى أن النقود ستفقد قدرتها الشرائية إلى حد كبير.[2] ومن أبرز الخصائص للتضخم الجامح نجد:[3]

_ تزايد الأسعار بمعدل أكبر من كمية النقود وسرعة تداولها، وعلى سبيل المثال ما حدث في ألمانيا إذ أصبح هنالك عجز في كمية النقود على الرغم من أن آلات إصدار النقود تعمل ليل نهار.

_ انتشار التوقعات المستقبلية باستمرار الارتفاع في الأسعار الفعلية مما يدفع الأفراد إلى تفعيل شراء السلع لخزنها كما تدفع المنتجين إلى الإنتاج لغرض التخزين وليس للبيع الفوري، مما ينجم عنه فجوة بين العرض الكلي والطلب الكلي لصالح تكوين فائض في الطلب يزيد من أرباح المنتجين والبائعين ويرفع من معدلات الأسعار والأجور.

_ هبوط سرعة تداول النقود في المراحل الأولى للتضخم، وقد حدث ذلك بعد الحرب العالمية الأولى وبالتحديد للفترة من 1922-1923 لاعتقاد الأفراد بعودة الأسعار إلى سابق عهدها، فاحتفظ الأفراد بالعملة نتيجة لذلك ولكن هبوط سرعة تداول النقود وتدهور قوتها الشرائية أدى إلى تزايد طباعة النقود من قبل السلطات النقدية والذي ترتب عليه ارتفاع الأسعار وفقدان العملة لوظائفها.

_ إن الأسعار غير المستقرة التي تميز التضخم المفرط يرافقها تحرك الأجور بصورة متكررة.

يتم تصنيف التضخم حسب معيار الحدة إلى التضخم غير الجامح وهو الذي يكون بنسب صغيرة غير مؤدية إلى عمليات تراكمية خلال المدة القصيرة، وإلى التضخم الجامح المفرط والذي يمثل أخطر أنواع التضخم أين يكون الارتفاع في مستويات الأسعار بنسب كبيرة على المدى القصير.

2 وسائل علاج التضخم:

تشمل الوسائل التي يمكن استعمالها لمعالجة ظاهرة التضخم ما يلي:

---

[1]_Fernando De HOLANDA BARBOSA, **Exploring The Mechanics Of Chronic Iflation And Hyperinflation,** (Rio De Janeiro: Brazil, Springer Briefs In Economics, 2017), p1.

[2]_صباح نوري عباس، **أثر التضخم على سعر الصرف التوازني للدينار العراقي للمدة (1990، 2005)**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد17، 2018)، ص59.

[3]_ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، المرجع السابق، ص31.

1.2 السياسة النقدية:

تهدف هذه السياسة باختصار إلى الحد من كمية النقود المتداولة والتأثير في سرعة تداولها حتى تقلل السيولة التي في يد القطاع الخاص ويترافق ذلك مع تخفيض الائتمان المصرفي ليتحقق الاستقرار النقدي وعادة ما يستخدم البنك المركزي من أجل ذلك سياسة سعر البنك وعمليات السوق المفتوحة، وتغيير نسبة الاحتياطي الإجباري من أجل الرقابة على حجم الاحتياطي في الاقتصاد الوطني.[1]

مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى إحداث تغيير في كمية النقود المتداولة من خلال:[2]

_ سياسة معدل إعادة الخصم: إذا أرادت السلطات النقدية التوسع أو تقييد حجم الائتمان فإنها تلجأ إلى خفض أو رفع معدل الخصم، ومن ثم فإن هذه السياسة تؤدي إلى التأثير في المقدرة الاقتراضية للبنوك؛

_ سياسة السوق المفتوحة: في حالة التضخم فإن البنك المركزي سيعمل على الحد من الائتمان وامتصاص العرض النقدي الفائض، فهو يقوم في هذه الحالة ببيع الأوراق المالية فتدفع البنوك نقدا مما يخفض من احتياطاتها وبالتالي تنخفض قدرتها على منح الائتمان ويقل حجم الاستثمار وترتفع أسعار الفائدة؛

_ سياسة المعدل الاحتياطي الإجباري: تتمثل هذه الأداة في إلزام أو إجبار البنوك التجارية بالاحتفاظ بنسبة معينة من التزاماتها الحاضرة على شكل رصيد دائن لدى البنك المركزي، دون أن يتقاضى على ذلك أي سعر فائدة؛

_ استخدام الدين العام: إذا لم تنجح الوسائل السابقة في مكافحة التضخم تضطر الحكومة لطرح سندات الدين العام مقابل فائدة مرتفعة، فيتم بهذه الوسيلة سحب سيولة فائضة كانت تسبب التضخم، وبالمقابل قد تغري المبالغ المحصلة من خلال سندات الدين العام الحكومة لإعادة إنفاقها وتمويل عجز الموازنة.[3]

لتجنب الاختلال في التوازن الاقتصادي والذي قد يكون على شكل عدة مشكلات أبرزها التضخم، يتم اللجوء إلى السياسة النقدية لكونها المتحكم في العرض النقدي وأداة للحفاظ على الاستقرار في الاقتصاد، إلا أن نجاح هذه الأداة في معالجة التضخم يبقى مرتبطا بمسببات التضخم في الدولة، فإن كانت هذه الأخيرة أسباب نقدية ستحقق السياسة نجاحا، أما إن كان هناك أسباب أخرى فلربما يكون نجاح السياسة النقدية في معالجة التضخم أمر نسبي فقط.

2.2 السياسة المالية:

يقصد بالسياسة المالية، وسياسة الحكومة فيما يتعلق بالإنفاق العام والضرائب والاقتراض العام ومكافحة التضخم تتضمن ضمنيا تخفيض الإنفاق الحكومي وزيادة الضرائب، وبذلك تستطيع الحكومة مقابلة الضغوط

---

[1] _ سعيد الحلاق، محمد العجلوني، **النقود والبنوك والمصارف المركزية**، (عمان: الأردن، دار اليازوري، 2010)، ص223.

[2] _ مطاي عبد القادر، بن شنينة كريمة، **فعالية السياسة النقدية في مواجهة التضخم**، (مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد03، 2016)، ص10، 11.

[3] _ علي كنعان، **النقود والصيرفية والسياسة النقدية**، (بيروت: لبنان، دار المنهل اللبناني، ط1، 2012)، ص321.

التضخمية للإنفاق الخاص غير المراقب.[1] أهم إجراءات السياسة المالية:[2]

_ تخفيض حجم الإنفاق الحكومي: يتألف الإنفاق الحكومي من نوعين أساسيين: الإنفاق الجاري والإنفاق الاستثماري ولكل منهما آثاره الإيجابية، لكن الإنفاق الاستثماري يتوجه للإنتاج أو يشكل دعما أساسيا لجذب الاستثمارات، لذلك لا يمكن أن يكون سببا في التضخم، بل على العكس يمكن معالجة التضخم بزيادة الإنفاق الاستثماري لأنه سوف يزيد العرض من السلع والخدمات. لذلك تنصب المعالجة على تخفيض حجم الإنفاق الجاري المتوجه لأعمال الصيانة والأجور والنفقات الإدارية.

_ زيادة حجم الضرائب: فإذا كانت الضرائب متدنية في أوقات التضخم يتوجب الأمر زيادة معدلاتها والتحقق والجباية الفعلية لها لأن المكلفين لا يشعرون بثقلها في حالات الرواج، مما يؤدي لتخفيض الدخول وهدوء الأسعار، ويجب التركيز على الضرائب المباشرة لأنها تنقص دخول الأغنياء والابتعاد عن الضرائب غير المباشرة لأنها تطال دخول الفقراء وذوي الدخل المحدود، إن استخدام الضرائب المباشرة سوف يخفف من تزايد الطلب ويؤدي لتراجع حجم الإنفاق الكلي ومن ثم تراجع الأسعار.

تهدف السياسة المالية حالها حال السياسة النقدية إلى تحقيق الاستقرار في المستويات العامة للأسعار إلى أن فعالية السياستين يتوقف على القدرة على التنسيق بينهما.

3 استهداف التضخم:

في السنوات الماضية، قررت عدة دول لاسيما المشجعة منها من قبل صندوق النقد الدولي (IMF)، الانتقال إلى نظام نقدي قائم على استهداف واضح للتضخم، هذا النظام موصى به للاقتصاديات التي تكافح لخفض معدلات التضخم إلى مستوى الاقتصاديات الأكثر تقدما.[3]

ويعد استهداف التضخم Inflation Targeting نظام للسياسة النقدية يتميز بالإعلان عن الهدف الرسمي كمجالات أو هدف كمي (رقمي) لمعدل التضخم لفترة زمنية واحدة أو أكثر، مع الإعلان الظاهر بأن تحقيق أو استقرار التضخم في المدى الطويل هو الهدف الأول للسياسة النقدية.[4]

إن استهداف التضخم (IT) هو العقيدة الجديدة لفكر الاقتصاد الكلي السائد، ويعبّر الكثيرون، بما في ذلك البلدان النامية عن الاهتمام الجاد بهذه السياسة، وتعد نيوزيلندا أول من اعتمدها عام 1990.[5]

1.3 شروط تبني سياسة استهداف التضخم:

من أجل تبني أي دولة سياسة استهداف التضخم لابد من توفر أربعة شروط أساسية حتى يمكن لهذه

---

[1] _ سعيد الحلاق، محمد العجلوني، المرجع السابق، ص227.

[2] _ علي كنعان، المرجع السابق، ص ص318- 321.

[3] _Gerald A. EPSTEIN, Erinc A. YELDAN, **Beyond Inflation Targeting, (**UK, MPG Books Group, 2009), p44.

[4] _ مطاي عبد القادر، بن شنينة كريمة، المرجع السابق، ص12.

[5] _Gerald A.EPSTEIN, Erinc A. YELDAN, Op. cit, 2009, p3.

السياسة أن تنجح في تحقيق أهدافها وهذه الشروط هي:[1]

_ استقلالية البنك المركزي: إن استقلالية البنك المركزي شرط جد مهم من أجل فعالية سياسة الاستهداف، لهذا يجب أن تكون هناك تشريعات وقوانين تعطي أكبر قدر ممكن من استقلالية البنك المركزي في إدارته للسياسة النقدية.

_ امتلاك قاعدة بيانات متطورة: من الخصائص الأساسية لسياسة استهداف التضخم هي المقدرة على معرفة اتجاهات التضخم في المستقبل القريب والبعيد، في هذا الإطار يجب على البنك المركزي أن تكون له توقعات دقيقة بمعدل التضخم، وهذا لا يتحقق إلا بوجود نظام معلومات متطور يسمح باستيعاب عدد كبير جدا من البيانات الاقتصادية والاجتماعية، والاستغلال الأمثل لهذه البيانات، إضافة إلى المقدرة على بناء نماذج للتوقع متطورة تعتمد على نماذج الاقتصاد القياسي الحديثة.

_ استقرار الاقتصاد الكلي: باعتبار أن سياسة استهداف التضخم مبنية على استقرار الأسعار، فإنه من الضروري أن يكون للأسعار وسعر الصرف تأثير محدود على توازن الاقتصاد الكلي، كذلك يجب أن لا تؤدي تغيرات أسعار الصرف إلى زعزعة استقرار الميزان التجاري.

_ وجود نظام مالي ومصرفي متطور: إن سياسة استهداف التضخم تتطلب وجود نظام مالي ومصرفي قوي ومتطور، يسمح هذا الأخير بالتفاعل الجيد والايجابي مع أهداف وأدوات السياسة النقدية التي يحددها البنك المركزي مثل سعر إعادة الخصم، الاحتياطي القانوني والسوق المفتوحة. فإذا كانت الأسواق المالية والنقدية غير متطورة فإن استجابتها لأدوات السياسة النقدية تكون بطيئة، الأمر الذي يؤدي إلى انحراف معدل التضخم عن قيمته المستهدفة، كما أن تطوير أداء الأسواق المالية يسمح للوصول إلى مصادر تمويل أخرى غير تلك التي تزيد من حدة الضغوط التضخمية، مثل زيادة الائتمان المصرفي.

2.3 تطبيق استهداف التضخم:

يتضمن إطار سياسة استهداف التضخم الإعلان العام عن استهداف التضخم مرفقا بالالتزام موثوق به وخاضع للمساءلة من جانب السلطات الواضعة لهذه السياسة، تعزيز الشفافية، التزام مؤسسي باستقرار الأسعار غياب الهيمنة المالية. وفيما يلي شرح موجز لهذه الإجراءات:[2]

3.3 إجراءات تطبيق استهداف التضخم:

تتضمن إجراءات تطبيق استهداف التضخم ما يلي:[3]

_ اختيار مؤشر التضخم المستهدف: يتم استخدام مؤشر أسعار المستهلك لقياس معدل التضخم غالبا؛

---

[1] _ ساعد مرابط، **اختبار فعالية سياسة استهداف التضخم في الدول النامية**، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 20، 2016)، ص131، 132.

[2] _ Gerald A.EPSTEIN, Erinc A. YELDAN, Op. cit, 2009, p3.

[3] _ ساعد مرابط، نفس المرجع، ص 133، 134.

_ تحديد مستوى الاستهداف: من الأحسن أن يكون مستوى استهداف التضخم معتدلا ومقبولا من ناحية العرض الكلي والطلب الكلي، وأن لا يكون أقل بكثير مقارنة بمعدل التضخم المسجل أثناء بداية تطبيق سياسة الاستهداف؛

_ الاختيار بين مدى أو معدل معين للاستهداف: إن اختيار مدى معين للاستهداف يعتبر الأكثر تفصيلا عند معظم البنوك المركزية؛

_ اختيار فترة الاستهداف: الاتجاه الغالب لدى البنوك المركزية هو اختيار فترة استهداف متوسطة أو طويلة الأجل.

من خلال ما سبق يمكن القول أن لسياسة استهداف التضخم عدة أسباب للظهور ومن أبرزها ارتفاع معدلات التضخم وفشل الأساليب التقليدية لضبط معدلات التضخم، ولهذه السياسة مزايا وعيوب إلا أن معظم الدول التي اعتمدت هذه السياسة لم تتراجع عنها، أما بالنسبة للاقتصاد الجزائري يمكن القول أنه يصعب تبني هذه السياسة نظرا لعدم توفر البيئة المناسبة لشروطها ومتطلباتها والتي نذكر من أبرزها عدم مرونة الاقتصاد الجزائري وإشكالية استقلالية البنك المركزي وتمتعه بالشفافية والمصداقية.

المطلب الثالث: قياس التضخم: Inflation Measurment

لا يكفي القول بأن التضخم موجود في اقتصاد ما، حيث إن مجرد ذلك لا يمكّن من عمل أي شيء مفيد حياله، بل إن الأمر في الحقيقة يتجاوز ذلك، إذ لا يكفي مجرد الإحساس العام بالتضخم، وإنما إذا أردنا أن نعرف علميا ما إذا كان التضخم موجودا أم لا فلابد من قياس علمي يقيس لنا مداه ودرجته على مدار الفترة الزمنية التي هي محل الدراسة.[1]

وهناك عدة طرق أو إحصاءات لقياس التضخم نذكر منها:

1 الأرقام القياسية: Index numbers

تعتبر الأرقام القياسية مقياس يظهر التغيير في متغير أو مجموعة من المتغيرات.[2] مؤشر الأسعار(Price index) (أو الرقم القياسي للأسعار) هو المقياس العام لمستوى الأسعار، بشكل أدق هو المعدل المرجح لأسعار عدد من السلع والخدمات. وعند تشكيل مؤشرات الأسعار، يزن علماء الاقتصاد الأسعار الفردية حسب الأهمية الاقتصادية لكل سلعة.[3]

الخطوة الأولى للعمل بالأرقام القياسية لقياس التغير هي اختيار فترة واحدة كفترة أساسية (عادة الفترة 0) ولتسهيل المقارنة يكون الرقم القياسي للأسعار عادة في سنة الأساس مساويا لـ 100، تستخدم المعادلة التالية

[1] _ شوقي أحمد دنيا، **النقود والتضخم**، (الإسكندرية: مصر، دار الفكر الجامعي، ط1، 2017)، ص727.

[2] _Jeff RALPH, Rob O'NEILL, **A Practical Introduction To Index Numbers,** (UK, John Wiley & Sons Ltd, 2015), p9.

[3] _ بول أ. ساموبلسون، ويليام د. نوردهاوس، **الاقتصاد، ترجمة**: هشام عبد الله، (عمان: الأردن، دار الأهلية، ط 2، 2006)، ص609.

للتعبير عن الرقم القياسي:[1]

X^t قيمة المتغير × في فترة زمنية t (سنة المقارنة).

X^o قيمة المتغير × في الفترة الزمنية o (سنة الأساس).

ويتم إعطاء المعادلة التالية:

$$I^{o,t} = 100 \times \frac{x^t}{x^o}$$

تتنوع الأرقام القياسية لكن أكثرها استعمالا:

1.1 الرقم القياسي لأسعار المستهلك: Consumer Price Index

مقياس يتتبع الحركة في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات الاستهلاكية.[2] يعتبر الرقم القياسي لأسعار المستهلك (CPI) من أفضل الأرقام القياسية، ويعرف بأنه متوسط أسعار شراء السلع والخدمات التي يستهلكها أفراد المجتمع من أصحاب الدخول المحدودة خلال فترة زمنية معينة قد تكون ثلاثة أشهر أو ستة أشهر أو أكثر، أي أن قيمة الرقم القياسي لأسعار تعد مؤشرا كميا لقياس استقرار الأسعار وهو رقم صحيح يوضح ارتفاع متوسط الأسعار في وقت معين لسلة كبيرة من أسعار السلع والخدمات التي يتعامل بها الفرد بصورة مباشرة قياسا بارتفاع متوسط هذه الأسعار لسنة معينة مختارة كسنة أساس كما تمت الإشارة إليه وعادة ما تمثل هذه السلة السلع الأساسية التي يستهلكها فرد نموذجي تستنفذ جميع دخله.[3]

وعليه فإن مقياس الرقم القياسي لأسعار المستهلك يعكس التدهور الذي يطرأ على القوة الشرائية للنقود وإن العلاقة بين قيمة النقود وكمية السلع المشتراة تكون علاقة عكسية، فارتفاع أسعار السلع والخدمات يعني انخفاض قيمة النقود والعكس صحيح.[4]

وفي حين أن لمؤشرات الأسعار مثل مؤشرات المستهلك فائدة عظيمة فإن لها عيوبها، بعض المشاكل هي من صلب مؤشرات الأسعار وأحد هذه القضايا مشكلة الرقم الدليلي والتي تتعلق باختيار فترة ملائمة لسنة الأساس، يذكر أن مؤشر أسعار المستهلك يستخدم معيارا ثابتا لكل سلعة. ونتيجة لذلك يكون هناك مبالغة في تقدير تكاليف المعيشة حين نقارن الوضع حسب مؤشرات سلع المستهلك مع قيام المستهلكين باستبدال السلع غالية الثمن وشراء سلع رخيصة نسبيا بدلا منها.[5]

2.1 الرقم القياسي لأسعار المنتج: Product Price Index

والذي يوحي اسمه إلى الأسعار التي يفرضها المنتجون (أو تجار الجملة) للسلع والتي كانت في الماضي أساسا

---

[1]_Jeff RALPH, Rob O'NEILL, Op. cit, 2015, p9.

[2]_Jeff RALPH, Rob O'NEILL, Op. cit, 2015, p2.

[3]_ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، المرجع السابق، ص38.

[4]_ نفس المرجع، ص40.

[5]_ بول أ. ساموبلسون، ويليام د. نوردهاوس، المرجع السابق، ص609، 610.

لحساب التضخم فخلال القرن التاسع عشر كانت هذه الأسعار الوحيدة التي يتم الإبلاغ عنها بانتظام كما حضت بشعبية لدى الاقتصاديين والإحصائيين لأنها كانت سهلة الملاحظة.[1]

يتكون (PPI) من عدة أرقام تقيس أسعار السلع عند مراحل إنتاجها المختلفة، فهناك أرقام قياسية لكل من السلع النهائية والسلع الوسيطة والمواد الخام، ومن جوانب أهمية هذا الرقم ما له من دلالة وانعكاس على الرقم القياسي لأسعار المستهلك، ومع ذلك فهو واقع تحت التحفظات والمحاذير الواردة على الرقم القياسي لأسعار المستهلك، والتي أشرنا إلى بعضها سابقا.[2]

3.1 الرقم القياسي الضمني (انكماش الناتج المحلي الإجمالي): Gross Domestic Product Deflator

هو نسبة الناتج المحلي الإجمالي الاسمي إلى الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي، وبالتالي يمكن تفسيره على أنه سعر جميع مكونات (الاستهلاك، الاستثمار، مشتريات الحكومة وصافي الصادرات) بدلا من سعر قطاع مفرد واحد. ويختلف هذا المؤشر عن مؤشر أسعار المستهلك لأنه مؤشر قياس متغير، يقيس الأسعار وفق كميات الفترة الجارية. علاوة على ذلك، هناك مثبطات لمكونات الناتج المحلي الإجمالي، مثل مثبطات السلع الاستثمارية والاستهلاك الشخصي، وما إلى ذلك، وهي تستخدم في بعض الأحيان لإكمال مؤشر أسعار المستهلك.[3]

يتم احتسابه بالطريقة التالية:

$$\text{المخفض الضمني لأسعار الناتج المحلي} = \frac{\text{الناتج المحلي الاسمي}}{\text{الناتج المحلي الحقيقي}} \times 100$$

فإذا كان الرقم القياسي للسنة الجارية أكبر من 100 فهو يعني أن الأسعار قد ارتفعت، وإذا كانت أسعار السنة الجارية أقل من 100 فإنه يعني أن الأسعار قد انخفضت.[4]

ويستخدم الإحصائيين عدة صيغ للأرقام القياسية نذكر منها:[5]

الرقم القياسي للاسبيرز: Laspeyres Formula

وقد ركز لاسبيرز في معادلته عن كيفية احتساب الرقم القياسي على استخدام السعر في سنة المقارنة في بسط المعادلة مرجحا بالكميات في سنة الأساس والسعر في سنة الأساس في مقام المعادلة مرجحا بالكميات في سنة الأساس، وبذلك فتظهر المعادلة على النحو التالي:

$$\text{الرقم القياسي (لاسبير)} = \frac{\text{مجموع (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية في سنة الأساس)}}{\text{مجموع(السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية في سنة الأساس)}}$$

[1] _Paul DONOVAN ,Op. cit, 2015, p8.

[2] _ شوقي أحمد دنيا، المرجع السابق، ص184.

[3] _ بول أ. ساموبلسون، ويليام د. نوردهاوس، المرجع السابق، ص609.

[4] _ احمد رمضان شنبيش، المرجع السابق، ص241.

[5] _ خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، (عمان: الأردن، دار إثراء، ط1، 2008)،ص160، 161.

الرقم القياسي لباشي:Paachee Formula

وقد ركز باشي في معادلته باحتساب الرقم القياسي على استخدام السعر في سنة المقارنة مرجحا بالكمية في سنة المقارنة بالنسبة لبسط المعادلة والسعر في سنة الأساس مرجحا بالكمية في سنة المقارنة في مقام المعادلة وبذلك فتظهر المعادلة على النحو التالي:

$$\text{الرقم القياسي (باشي)} = \frac{\text{مجموع}\left(\text{السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية في سنة المقارنة}\right)}{\text{مجموع}\left(\text{السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية في سنة المقارنة}\right)}$$

الرقم القياسي الثابت المرجح:Fixed-Weighted Index

ويتم احتساب الرقم القياسي بموجب هذه الطريقة باستخدام السعر في السنة المقارنة مرجحا بكمية معيارية في بسط المعادلة والسعر في سنة الأساس مرجحا بذات الكمية المعيارية المرجح بها السعر في بسط المعادلة، وبذلك تكون المعادلة على النحو التالي:

$$\text{الرقم القياسي الثابت المرجح} = \frac{\text{مجموع}\left(\text{السعر في سنة المقارنة} \times \text{معدل كمية معياري}\right)}{\text{مجموع}\left(\text{السعر في سنة الأساس} \times \text{معدل كمية معياري}\right)}$$

الرقم القياسي لفيشر:Fisher Index

ويتم احتساب الرقم القياسي بموجب هذه الطريقة بإيجاد الجذر التربيعي لحاصل: ضرب الرقم القياسي لباشي × الرقم القياسي الثابت المرجح، وتكون المعادلة على النحو التالي:

$$\text{الرقم القياسي لفيشر} = \sqrt{\text{الرقم القياسي لباشي} \times \text{الرقم القياسي الثابت المرجح}}$$

2 طريقة الفجوة التضخمية:

ميزة هذا النوع عن سابقه أنه يحمل في طياته دلالات وإشارات عن مصدر وسبب التضخم القائم ولا يقف عند مجرد قياس درجته. وهناك مقياسان في هذا الصدد. نشير إليهما فيما يلي:[1]

1.2 فائض المعروض النقدي:

تتحدد الفجوة التضخمية وفقا لهذا المعيار بمقدار الزيادة في كمية النقود المعروضة في المجتمع عن تلك النسبة من الدخل الحقيقي التي يرغب الأفراد الاحتفاظ بها في صورة نقود سائلة خلال فترة زمنية معينة.[2]

ويمكن التعبير عن الفجوة التضخمية وفقا لهذا المعيار بالمعادلة التالية:[3]

$$G = \Delta M_{-} \frac{M}{GNP} \times \Delta\, GNP$$

حيث أن G تمثل الفجوة التضخمية.

ΔM تمثل التغير في عرض النقود.

[1] _ شوقي أحمد دنيا، المرجع السابق، ص185.

[2] _ عزت قناوي، المرجع السابق، ص69.

[3] _ شوقي أحمد دنيا، نفس المرجع، ص185.

M تمثل كمية النقود.

GNP تمثل الناتج الوطني الإجمالي.

ΔGNP تمثل التغير في الناتج الوطني الإجمالي.

فإن كان موجبا فهناك ضغط تضخمي يدفع الأسعار إلى الارتفاع، وإن كان سالبا حدث العكس، وإن كان صفرا كان هناك استقرار نقدي. ويلاحظ أن هذا المقياس أفاد وجود التضخم من جهة، وأشار إلى مصدره من جهة أخرى، وهو زيادة العرض النقدي. ولعلنا نلمح في ذلك التحيز جهة نظرية كمية النقود أو العامل النقدي كسبب مفسر لحدوث التضخم.

2.2 فائض الطلب الكلي:

تقاس الفجوة التضخمية وفقا لمعيار فائض الطلب الكلي من خلال الفرق بين الطلب الكلي محسوبا بالأسعار الجارية والعرض الحقيقي محسوبا بالأسعار الثابتة، أي أن الفجوة التضخمية تعبر عن الاختلال الحاصل بين نمو كمية النقود ونمو الناتج الحقيقي من السلع والخدمات في الاقتصاد في شكل فائض الطلب Excess Demand.[1]

ويمكن صياغة فائض الطلب وفقا للمعادلة التالية:

$$Dx = (Cp + Cg + I + E) - y$$

حيث أن Dx تمثل إجمالي فائض الطلب.

Cp تمثل الاستهلاك الخاص بالأسعار الجارية.

Cg تمثل الاستهلاك العام بالأسعار الجارية.

I تمثل الاستثمار الإجمالي بالأسعار الجارية.

E تمثل الاستثمار في المخزون بالأسعار الجارية.

Y تمثل الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة.

ومعروف أن هذا الفائض سوف يشبع جزء منه عن طريق المزيد من الاستيراد، مما يوجد عجزا في الميزان التجاري، بينما يبقى الجزء الباقي من فائض الطلب ممثلا ضغطا تضخميا يدفع الأسعار إلى الارتفاع.[2]

يمكن توضيح صافي فائض الطلب بالمعادلة التالية:[3]

$$Dxn = (A + X) - (Y + M)$$

حيث أن X تمثل الصادرات، M تمثل الواردات.

من خلال ما سبق يمكن القول أن هناك عدة طرق لقياس التضخم، ولكن الأكثر استخداما هي:

ـ مؤشر أسعار المستهلك: (CPI) والذي يأخذ بالتغيير في أسعار المستهلك للسلع والخدمات.

---

[1] ـ عزت قناوي، المرجع السابق، ص70، 71.

[2] ـ شوقي أحمد دنيا، المرجع السابق، ص186.

[3] ـ عزت قناوي، نفس المرجع، ص71.

_ مؤشر أسعار المنتجين: (PPI)والذي يأخذ بالتغيير في أسعار المواد والمنتجات المستخدمة من قبل المنتجين.

_ مؤشر انكماش الناتج المحلي الإجمالي: (GDP- Deflator)والذي يمثل نسبة الناتج المحلي الإجمالي الاسمي إلى الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي ولكل هذه الطرق أغراض ونتائج مختلفة. وفي معظم الأحيان يستخدم CPI لقياس التضخم.

3 معدل التضخم: Rate of Inflation

معدل التضخم هو النسبة المئوية للارتفاع السنوي في المستوى العام للأسعار.[1]

ويقاس على النحو التالي:[2]

$$\text{معدل التضخم} = \frac{\text{مؤشر أسعار المستهلك في السنة الحالية} - \text{مؤشر أسعار المستهلك في السنة السابقة}}{\text{مؤشر أسعار المستهلك في السنة السابقة}} \times 100$$

وباستخراج الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك يمكن احتساب معدل التضخم وفقا للمعادلة التالية:[3]

$$\text{معدل التضخم} = \frac{\text{الرقم القياسي لأسعار المستهلك لسنة ما}}{\text{الرقم القياسي لأسعار المستهلك لسنة سابقة}} \times 100$$

سبق أن أشرنا أن التضخم يعني من جهة ارتفاع الأسعار ويعني من جهة أخرى انخفاض قيمة النقود. إلا أن ذلك لا يعني تساوي معدلي ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة النقود.[4]

تطور معدل التضخم في الجزائر خلال الفترة (2016– 2019):

تسارع متوسط الوتيرة السنوية للتضخم في سنة 2016 ليبلغ 5.8% مقاسا بمؤشر أسعار المستهلك، وارتفع معدل نمو المؤشر الوطني لأسعار المستهلك بشكل طفيف ليصل 5.9% سنة 2017، لينخفض ويتراجع بعدها التضخم السنوي في الجزائر إلى مستوى 2% خلال 2019 نزولا من 4.3% خلال 2018.[5]

إلا أنه ومن الواقع الذي يعيشه المواطن الجزائري من ارتفاع مستمر في الأسعار وانخفاض دائم في القوة الشرائية للنقود وتدهور للعملة المحلية أمام العملات الأجنبية. تثار عدة أسئلة حول واقعية ومصداقية معدلات التضخم في الجزائر المعلن عنها من خلال المكتب الوطني للإحصاء الجزائري (ONS) أو البنك المركزي.

---

[1] _ علي يوسفات، **عتبة التضخم والنمو الاقتصادي (دراسة قياسية للفترة من 1970 – 2009**، (مجلة الباحث، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، العدد11، 2012)، ص68.

[2] _ بول آ. ساموبلسون، ويليام د. نوردهاوس، المرجع السابق، ص607.

[3] _ أسماء خضير ياسين، المرجع السابق، ص50.

[4] _ شوقي أحمد دنيا، المرجع السابق، ص187، 188.

[5] _ التقارير السنوية لبنك الجزائر المركزي 2016- 2019.

المبحث الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية وعلاقتها بالتضخم:

تطورت الممارسات المحاسبية لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية المعدة على أساس فروض، مبادئ وقواعد عدّة وأحد أهم هذه الفروض هو استقرار الوحدة النقدية، الذي ينظر إليه على أنه غير واقعي ذلك بسبب ما تشهده الظروف الاقتصادية الحالية من فترات تضخم، وتغير في قيمة الوحدة النقدية والتي تؤثر على القياس المحاسبي الذي يعتمد على التكاليف التاريخية، التي بدورها تقوم على فرض استقرار الوحدة النقدية.

المطلب الأول: الفروض والمبادئ المحاسبية:

تقوم المحاسبة على مجموعة من المفاهيم، الفروض، المبادئ، الإجراءات، السياسات والقواعد التي تشكل في مجموعها الإطار العام لنظرية المحاسبة، وقد نشأت تلك العناصر وتطورت عبر السنين، نتيجة للجهود العلمية والعملية المتواصلة التي بذلتها أطراف متعددة في العديد من بلدان العالم، وذلك من خلال الدراسات العلمية للظواهر الاقتصادية المعبرة عن المشاكل التي تهم الإدارة، والجهات الأخرى المهتمة بالبيانات المحاسبية. ونتيجة لذلك التطور، فقد ظهرت في الأدب المحاسبي مجموعة من المفاهيم، الفروض، المبادئ، السياسات والإجراءات المحاسبية، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة.[1]

1 الفروض المحاسبية:Accounting Assumption

من بين الفروض المحاسبية نذكر:

1.1 فرض الاستمرارية:Going Concern Assumption

يفترض المحاسب عند القياس وإعداد التقارير المالية أن المؤسسة مستمرة بمزاولة أنشطتها العادية إلى وقت غير محدد، ما لم توجد أية أدلة عكسية. كما يساعد مبدأ الاستمرارية في تبرير العديد من المبادئ والتطبيقات المحاسبية الهامة، مثل:[2]

- تبرير تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية لقياس الأصول، أي اعتماد التكلفة التاريخية وتجاهل تغيرات الأسعار؛
- توزيع تكلفة الأصول الثابتة بالاعتراف بمصاريف اهتلاكها على عدة سنوات أو فترات محاسبية؛
- تبويب بنود قائمة المركز المالي إلى بنود متداولة وبنود غير متداولة.

2.1 فرض القياس النقدي:Monetary Unit Assumption

من البديهيات في الفكر المحاسبي أن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة تتكون من عناصر غير متجانسة (أراضي، مباني، آلات، بضائع... الخ). ونتيجة لعدم التجانس في الموارد، أصبح إلزاما إيجاد وحدة قياس موحدة نمطية يتم بموجبها قياس وتسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة. لذلك تم استخدام النقود كوحدة لقياس القيم والتغيرات التي تحدث فيها. باعتبارها وسيلة قياس متعارف

---

[1] ـــ وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، (الدنمارك، الأكاديمية العربية، الجزء الأول، 2007)، ص46، 47.

[2] ـــ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار إثراء، ط1، 2009)، ص50، 51.

عليها، تنسجم مع أسلوب التبادل السائد في الحياة الاقتصادية. وعليه، يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القياس النقدي، على أنها عملية قياس وتوصيل المعلومات على الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد. وهكذا اتضح أن المقياس النقدي والفرض القائم عليه، يساعد المحاسبين للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة، على شكل أرقام ونسب، وإيجاد مقدار التغيرات التي تحدث فيها واتجاهات هذه التغيرات في الفترات المحاسبية المختلفة. [1]

2 المبادئ المحاسبية:Accounting Principles

على الرغم من الجهود التي بذلت حتى الآن لتطور الإطار الفكري للمحاسبة إلا أن هناك صعوبات تعترض المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية:[2]

1.2 مبدأ استقلالية الوحدة الاقتصادية:Economic Entity Principle

يمكن أن تكون الوحدة الاقتصادية أية مؤسسة أو وحدة في المجتمع. فيمكن أن تكون مشروعا فرديا أو شركة أموال مساهمة، أو وحدة حكومية (كوزارة الصحة) أو جامعة خاصة أو حكومية. ويتطلب مبدأ استقلالية الكيان تحديد الأنشطة الاقتصادية وربطها بوحدة معينة يتم المحاسبة عنها، أي فصل أنشطة الوحدة عن أنشطة ملاكها وعن أنشطة الوحدات الاقتصادية الأخرى. فمثلا لا يجوز عدم إثبات المسحوبات الشخصية لصاحب المؤسسة بحجة أنه مالكها، وأنه لا فرق بينه وبينها. فشرط فصل نشاط الوحدة عن نشاط ملاكها وعن أنشطة الوحدات الاقتصادية الأخرى هو شرط ضروري لتتم المساءلة وإعداد التقارير المالية بدقة وموضوعية.[3]

2.2 مبدأ تغليب الجوهر على الشكل: (مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي) Substance rather than form Principle

العمليات ينبغي تسجيلها وتقديمها ضمن القوائم المالية وفقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي وليس فقط شكلها القانوني.[4]

لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني، إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال يمكن أن تتخلص المؤسسة من أصل ما إلى طرف آخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها تمرير ملكية الأصل إلى الطرف الأخر، إلا أن هناك اتفاقات تضمن استمرارية تمتع المؤسسة بالفوائد الاقتصادية المستقبلية للأصل وفي مثل هذه الظروف فإن اعتبار العملية عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تمت.[5]

---

[1] ـــ وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص50.

[2] ـــ علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، (غزة: فلسطين، مكتبة أفاق، ط1، 2011)، ص161.

[3] ـــ رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص50.

[4] ـــ بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016)، ص16.

[5] ـــ يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، (عمان: الأردن، دار الوراق، 2004)، ص133، 134.

3.2 مبدأ الفترة الدورية: Time Period Principle

يعتبر هذا المبدأ اشتقاقا من فرض الاستمرار الذي سبق شرحه. وقد اعتبر مبدأ الدورية أحد المبادئ الجوهرية التي ساهمت بشكل جذري في إنهاء مشكلة أصحاب المؤسسة في معرفة نتيجة عمل المؤسسة من ربح أو خسارة في فترات دورية، بدلا من الانتظار لحين تصفية المؤسسة تصفية فعلية ونهائية، الذي يتناقض وفرض الاستمرار، وقد أسس هذا المبدأ على تصور نظري لحياة المؤسسة، نقسم بموجبه حياة المؤسسة إلى فترات زمنية تختلف مدتها من مؤسسة إلى أخرى، والتي تكون عادة سنة مالية كاملة تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة. ومن الواضح أن مبدأ الفترة الدورية يستند على أدوات إجرائية لتنفيذه. وهذه الأدوات هي القيد الافتتاحي الذي يعتمد على بيانات ميزانية السنة المالية السابقة. وفي نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال جميع أرصدة الحسابات الظاهرة في ميزان المراجعة وفي القوائم المالية، كل حسب موقعه في هذه القوائم، وبذلك يستطيع المحاسب قياس نتيجة عمل المؤسسة بواسطة قائمة الدخل أو حسابات النتيجة، ومن ثم يحدد المركز المالي عن طريق الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي). وعندما ينتهي المحاسب من إعداد القوائم المالية، فهو يؤدي مهمة غاية في الأهمية لمن يستخدم البيانات والمعلومات التي تحملها هذه القوائم.[1]

4.2 مبدأ التكلفة التاريخية:Historicol Cost Principle

عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة التاريخية: "بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها".[2]

يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليديا بمبدأ التكلفة التاريخية وهذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المؤسسة أو التزاماتها، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات، فإنها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دائما بتكلفتها الأصلية تاريخيا.[3]

وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الزمن تعد هي أساس القياس ومن ثم التسجيل المحاسبي كونها تتسم بالسهولة والموضوعية لأنها تستند لوقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات، ومن ثم لا تكون عرضة للتقدير والاجتهاد الشخصي ويسهل التحقق منها، كونها حدثت فعلا وتقاس بما تم دفعه في مقابل الحصول على الموجودات.[4]

---

[1] ــ وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص53.

[2] ــ بوكساني رشيد وآخرون، "**مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية"، المنعقد في الفترة 17- 18 جانفي 2009، بجامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر)، ص6.

[3] ــ عبد الحي مرعى، عطيه مرعى، **أساسيات المحاسبة المالية**،(الإسكندرية: مصر، دار الثقافة العلمية، ج1، 2000)، ص47.

[4] ــ زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، (مجلة المنصور، كلية جامعة المنصور، بغداد، العدد 14، 2009)، ص154.

من مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث، بمعزل عن التقلبات في المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك بدون الأخذ في الحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية.[1]

5.2 مبدأ الحيطة والحذر: Conservatism (Prudence) Principle

يقوم هذا المبدأ على ضرورة أن يكون المحاسب حذرا عند التعامل مع الإيرادات بحيث يجب عليه أن يضع في الاعتبار أي إيرادات متوقعة أو محتملة الحدوث، أي أنه يتعامل مع الإيرادات فقط عند تحقيقها، وفي نفس الوقت عليه أن يحتاط لأي خسائر متوقعة أو محتملة الحدوث ويكون ذلك بتكوين احتياطات لمقابلة مثل هذه الخسائر المتوقعة الحدوث.[2]

6.2 مبدأ تحقق الإيراد: Revenue Recognition Principle

وفقا لمبدأ تحقق الإيراد، فإن الإيراد يعتبر متحققا متى توفرت قرينه على وجود واقعه أو معيار للاعتماد عليها، لتحقق أو اكتساب الإيراد، لأجل توفر الدليل للاعتراف به دفتريا. ولقد اتفق المحاسبون على قاعدة تقليدية للاعتراف بالإيراد وهي "أن الإيراد يتحقق عند نقطة البيع للغير التسليم".[3]

كون سعر البيع يمثل مقياس موضوعي لمبلغ الإيراد المتحقق وملخص ذلك:[4]

_ أن يتحقق الإيراد ويعترف به في الفترة المحاسبية التي حصل بها؛

_ أن يعترف بالإيراد عند نقطة البيع في الغالب أي تبادل العمليات بين البائع والمشتري؛

_ سعر البيع يعطي قياس موضوعي لمبلغ الإيراد المتحقق.

7.2 مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: The Revenue Expenses Matching

استنادا إلى فرض الدورية يتم اشتقاق مبدأ المقابلة، الذي يعني تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة بصورة دورية (سنويا أو نصف سنوي ...) فقياس الربح في التطبيق العملي للمحاسبة المالية يقوم على أساس الفرق بين إجمالي إيرادات الفترة وإجمالي المصروفات المقابلة لتلك الإيرادات في نفس الفترة.[5]

تقوم فكرة المقابلة على معادلة الربح التالية:[6]

الربح (الخسارة) = إجمالي إيرادات الفترة – إجمالي مصروفات الفترة

وتتم هذه المقابلة عبر قائمة تسمى بقائمة الدخل. وتجدر الملاحظة أن تحديد الإيرادات والمصروفات خلال الفترة الجارية (سنة مثلا) يتم على أساس الاستحقاق، وليس على الأساس النقدي. ويعني أساس الاستحقاق

---

[1] _ سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، (عمان: الأردن، دار الراية، 2009)، ص53.

[2] _ الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، **المحاسبة المالية**، (الرياض: السعودية، مكتبة الرشد، ط1، 2014)، ص48.

[3] _ رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص53.

[4] _ طلال الجحاوي، ريان نعوم، **المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار جهينة، ط1، 2007)، ص44.

[5] _ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، نفس المرجع، ص52، 53.

[6] _ نفس المرجع، ص52، 53.

الاعتراف بالإيرادات المكتسبة الخاصة بالفترة المحاسبية الجارية، سواء كانت تلك الإيرادات مقبوضة نقدا أم مستحقة القبض، وكذلك الأمر بالنسبة للمصروفات على أساس الفترة المحاسبية الجارية، سواء كانت تلك المصروفات مدفوعة نقدا أم مستحقة الدفع. أي يجب تحديد ما يخص الفترة المحاسبية الجارية من إيرادات ومصروفات لغرض إعداد قائمة الدخل.

ويقضي مبدأ المقابلة أن التكاليف التي تتحملها المؤسسة يجب أن يعترف بها كمصروف أو نفقات في نفس الفترة التي يتم خلالها الاعتراف بالإيرادات من السلع والخدمات الناتجة عن تلك التكاليف، وذلك يعني أن تحديد الإيرادات التي يعترف بها خلال الفترة يتم مستقلا عن تحديد مصروفات الفترة وذلك تطبيقا لمبدأ تحقق الإيرادات أي تحديد مصروفات الفترة فيتم بناء على تحديد الإيرادات وذلك تطبيقا لمبدأ المقابلة.[1]

8.2 مبدأ الأهمية النسبية:Materiality Principle

الأهمية النسبية مفهوم شامل يتعلق بالخصائص النوعية خاصة الملائمة والموثوقية، إن قرار عدم الإفصاح عن معلومات معينة يمكن أن يكون مقبولا في حالة إذا ما كان المستثمرون في غير حاجة إليه أو لأن قيمة هذا البند صغيرة جدا بحيث لا تؤثر على القرار، وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار في كل حالة، ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.[2]

9.2 مبدأ عدم المقاصة:Non-clearing Principle

لا يمكن إجراء أية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع. أو على أساس صاف. هذه المقاصة مفروضة أو مسموح بها من طرف هذا النظام. أعباء وإيرادات ذات صلة نشأت عن أحداث ومعاملات متماثلة ولا تمثل دلالة خاصة يمكن المقاصة فيما بينها.[3]

10.2 مبدأ ثبات الطرق:Consistency Principle

إن القوائم المالية للمدة الحالية تعتبر نافعة بحد ذاتها ولكنها أكثر نفعا في مساندة العمليات القرارية لمستخدمي هذه القوائم إذا قورنت بالقوائم المالية للمدد المالية السابقة، وتهدف عملية المقارنة في تحديد الفروق والاتجاهات وكما تنتج الفروق من الأحداث الحقيقية فإن هذه الفروق قد تنتج أيضا من الفروق في المعالجات المحاسبية، ولما كان هم مستخدمي القوائم المالية هو الفروق الحقيقية لذلك وجب استبعاد الفروق المحاسبية بإتباع مبدأ الثبات أي إتباع نفس المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث من فترة إلى أخرى لضمان القابلية للمقارنة للقوائم المالية على أساس حقيقي. هذا ولا يعني مبدأ الثبات المطلق فيمكن لمؤسسة معينة تغيير المعالجة المحاسبية من فترة

---

[1] ـــ عبد الناصر إبراهيم نور، وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار المسيرة، ط3، ج2، 2005)، ص284.

[2] ـــ طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2000)، ص51.

[3] ـــ بلخير بكاري، المرجع السابق، ص19.

إلى أخرى إذا رأت في المعالجة الجديدة فائدة أكبر في تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والنتيجة وفي هذه الحالة لابد على المؤسسة أن تفصح في القوائم المالية التي حدث فيها التغيير عن مبررات وأثر هذا التغيير.[1]

11.2 مبدأ الصورة الوفية: Representation Faithfulness Principle

إن القوائم المالية ينبغي أن تعطي صورة وفية عن الوضعية المالية للمؤسسة. والصورة الوفية هي الهدف المبتغى من حيث طبيعتها وصفاتها ومن حيث الاحترام للقواعد المحاسبية، فمن خلال الصورة الوفية تكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على إعطاء المعلومة الملائمة حول الوضعية المالية والأداء وتغير الوضعية المالية للمؤسسة بمعنى أخص تعني الصورة الوفية احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، لكن في الحالات الاستثنائية أين يكون التطبيق لقاعدة محاسبية غير مؤهل لإعطاء صورة وفية للمؤسسة، ينبغي إذن التخلي عنها، لكن يصبح من المهم الإشارة ضمن ملحق القوائم المالية إلى أسباب هذا التخلي، المعالجات المحاسبية غير الملائمة، لا يتم تصحيحها لا بالإشارة إلى الطرق المحاسبية المستعملة ولا بمعلومات ضمن الملحق أو أي نصوص مفسرة.[2]

12.2 مبدأ الإفصاح التام:Full Disclosure Principle

هناك إجماع عام في المحاسبة حول ضرورة توفر الإفصاح التام والصادق والمناسب. يتطلب الإفصاح التام أن تصمم وتعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة. ويجب أن تتضمن هذه القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي أو المتوسط "Average Investor". وبشكل أوضح، إن مبدأ الإفصاح التام يتطلب عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.[3]

بالرغم من الجهود المبذولة لتحديد الإطار المفاهيمي للمحاسبة من أهداف، مفاهيم، خصائص، مبادئ وفروض إلا أنه لا يوجد اتفاق تام على تصنيفها، فنجد أحيانا ما يصنف على أنه فروض بالنسبة لجهة معينة هناك من يعتبره مبادئ أو العكس ولكن ما يمكن تأكيده هو مدى ترابط وتلائم هذه المفاهيم، الفروض والخصائص... فالفروض هي المسلمات والبديهيات القاعدية التي تعتبر مرجع لإعداد المبادئ المحاسبية التي بدورها تحكم التطبيق العملي والممارسات المحاسبية لضمان تقديم معلومات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية وقابلة للمقارنة.

المطلب الثاني: أثر التضخم على الفروض والمبادئ المحاسبية:

تعتمد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP على الفروض المحاسبية فأحد أهم مبادئ النموذج المحاسبي (التكلفة التاريخية) يستند على فرض ثبات وحدة القياس النقدي، ومبدأ الفترة الدورية اشتقاق لفرض الاستمرار وبالتالي فإن المبادئ والفروض المحاسبية تتلاءم وتتكامل فيما بينها ومن هنا فإن تأثير التضخم على أهم فرض وهو

---

[1] ـــ عبد الناصر إبراهيم نور، وآخرون، المرجع السابق، ص16.

[2] ـــ بلخير بكاري، المرجع السابق، ص20.

[3] ـــ رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي**، (عمان: الأردن، دار الثقافة، ط2، 2009)، ص443.

ثبات وحدة القياس النقدي سيؤدي إلى تأثر مبدأ التكلفة التاريخية، وبالضرورة التأثير على باقي المبادئ التي يستند عليها كمبدأ تحقق الإيراد ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

1 أثر التضخم على فرض ثبات وحدة القياس النقدي:

يفترض النموذج المحاسبي التقليدي ثبات وحدة النقد وهذا الفرض لا يتوفر ولا يتحقق في فترات التضخم وارتفاع الأسعار نتيجة أن القوة الشرائية لوحدة النقد تتغير من سنة لأخرى.[1]

إن عمل المحاسب يفرض ثبات وحدة القياس النقدي في أوقات التضخم وتجاهل تدني القوة الشرائية مهما عظم ذلك، يؤدي به إلى جمع وطرح قيم الأحداث المالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة. إن عملية حسابية كهذه هي عملية خاطئة نظرا لاختلاف وحدات القياس، فالجمع والطرح بينهما كالجمع والطرح بين الدينار والريال السعودي دون إجراء عمليات التحويل.[2]

فعلى سبيل المثال قد تختلف القوة الشرائية للعملة المستخدمة للتعبير عن المصروفات عن القوة الشرائية لنفس العملة المستخدمة للتعبير عن الإيرادات، نفس الشيء بالنسبة للأصول، وتؤدي التغيرات الكبيرة التي تطرأ على القوة الشرائية للنقود على مدار الزمن إلى صعوبة المقارنة بين أداء المؤسسة في السنوات المختلفة كما تؤدي إلى صعوبة المقارنة بين أداء المؤسسة وغيرها من المؤسسات في نفس السنة.[3]

وبالتالي يمكن القول أن التضخم أدى إلى التشكيك في فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وعدم الاقتناع به لأن التغير في القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس القيم في الفترات المحاسبية المختلفة.

2 أثر التضخم على فرض الاستمرارية:

وقد اعتبر هذا الفرض أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة، لكونه أحد الأركان التبريرية لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي، والذي ترك أثره على أنشطة الوحدة المحاسبية، باعتباره يعتمد على بعض المعايير في تقييم عناصر الأصول وأرباح وخسائر المؤسسة. ويشترط لتطبيق هذا الفرض في الممارسات المهنية الاعتبارات التالية:[4]

_ تقييم الأصول طويلة الأجل (الثابتة) بسعر التكلفة مخصوما منها جميع أقساط الإهتلاك؛

_ تقييم الأصول المتداولة وتحديدا المخزون السلعي والاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل؛

_ احتساب الأرباح المحققة فعلا خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد المحتمل منها؛

_ الاحتياط للخسائر المحتملة والمتوقعة في الفترات المحاسبية التالية.

ويبدو واضحا أن الاعتبارات السابقة كانت وليدة فرض الاستمرار وتنسجم مع موضوعية القياس المحاسبي

---

[1] _ كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002)، ص152.

[2] _ رضوان حلوه حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، المرجع السابق، ص41.

[3] _ الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، المرجع السابق، ص45.

[4] _ وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص49، 50.

وتحديدا عند استخدام منهج التكلفة التاريخية. في تقييم الأصول طويلة الأجل، والتكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم الأصول المتداولة. وعلى الرغم من أن هذا الفرض قد أتاح للمحاسب إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية، باعتبار أن قيمها ثابتة في الفترات المحاسبية المختلفة المتصلة والمستمرة، إلا أنه نتيجة لظاهرة التضخم التي تسود العالم منذ الحرب العالمية الثانية، ولا زالت مستمرة حتى الآن أصبح من الصعب تطبيق الاعتبارات السالفة الذكر باعتبار أن المعلومات والبيانات المحاسبية التي تحملها القوائم المالية أصبحت ضربا من التضليل لجميع مستخدمي القوائم المالية، مما انعكس أثره على الفكر المحاسبي، نظرا لعدم مواكبة القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية لمتطلبات التقييم الدقيق والسليم في ظل تغيرات مستوى الأسعار.[1]

3 أثر التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية:

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفصلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، لا يشك في دقتها وسعتها لحظة الاكتساب والتملك،[2] فهي أقل عرضة للتلاعب لأنها تستند إلى معاملات فعلية وكل ما يتم تسجيله بالتكلفة التاريخية بالاعتماد على وثائق ثبوتية يمكن التحقق منها، كما أن متخذي القرارات يحتاجون إلى معلومات لوضع توقعات بالأسعار المستقبلية والأسعار السابقة والتكلفة التاريخية أساس لمثل هذه التوقعات.[3]

لكن التشكيك يظهر في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن القيمة الحالية، منها بدأت انتقادات لم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية وتعددت معها الطرق، والمبادئ والسياسات والبدائل، والنماذج المحاسبية المستحدثة. فالظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في حالاتها المختلفة من الكساد أو التضخيم أو غيرها من الظروف الاقتصادية ولذلك وجهت إلى مبدأ التكلفة التاريخية كثير من الانتقادات،[4]

والتي نذكر منها نوعين من الأخطاء المحاسبية:[5]

_ أخطاء في القياس Measurement Errors تنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل النموذج التقليدي التغير في القوة الشرائية للنقود؛

_ أخطاء في التوقيت Timing Errors ينتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخروج) حتى يتم التبادل ويتوافر دليل موضوعي؛

_ إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم لدخل الدورة بسبب أخطاء توقيت

---

[1] _ وليد ناجي الحيالي،**أصول المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص49، 50.

[2] _ معراج هواري، حديدي أدم، **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، (عمان: الأردن، دار كنوز المعرفة، ط1، 2017)، ص114.

[3] _Nur BARIZAH Abu Bakar, Julia MOHD. SAID, **Historical- Cost Versus Current Cost Accounting**, (Business & Accounting today, Malaysia, No.21, January 2007), p12.

[4] _ معراج هواري، حديدي أدم، **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، نفس المرجع، ص114، 115.

[5] _ رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، المرجع السابق، ص67، 68.

على مستويين:[1]

ـ يدمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة الجارية أو الدورات السابقة ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية، وهذا يتعارض مع فرض الدورية، فالدخل وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل (الإنتاج) ومن مكاسب الحيازة (الاحتفاظ) الناتجة عن ارتفاع أسعار تكلفة البضاعة المباعة بالفرق بين تكلفتها الجارية وتكلفتها التاريخية؛

ـ يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد، فيتم تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية، وهذا ما يؤكد مرة ثانية على عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدى. ومثل هذه الأخطاء تجعل نتائج الدورات غير صالحة لتقييم الأداء، وغير صالحة للمقارنة.

ـ كما أنه عند تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في حالة ارتفاع الأسعار تكون معدلات الربح أو معدلات الاستثمار غير سليمة، وذلك بسبب:[2]

ـ المبالغة في الأرباح التي تتضمنها قوائم الدخل؛

ـ قيمة رأس المال وقيمة الأصول تظهر كلها أو بعضها بقيمتها التاريخية وهي تقل كثيرا عن قيمتها الجارية.

على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم وارتفاع الأسعار الذي من شأنه:[3]

ـعرض القوائم المالية بشكل مشوّه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس؛

ـ عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق؛

ـعملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع إذا تمت حيازة الأصول قبل سنتين، وخلال هذه الفترة حدث تضخم كبير مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأصول ممكن إلى الضعف مما هي مسجلة في القوائم المالية، فنسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشر على أداء المؤسسة خصوصا إذا ما تم مقارنتها بمؤسسات مشابهة.

4 أثر التضخم على مبدأ الأهمية النسبية:

ترتبط الأهمية النسبية ارتباطا وثيقا بالإفصاح المحاسبي حيث أن الإفصاح عن أي معلومة يرتبط بمدى أهميتها في التأثير على متخذي القرار، ويمكن أن تتحدد الأهمية النسبية على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة والجدير بالذكر أن التضخم يؤثر بشكل كبير على الدخل الجاري قبل وبعد الضريبة وعليه فإن في حالة

[1] ـ محمد إبراهيم علي، **معالجة آثار التضخم على القوائم المالية في بيئة الأعمال السورية**، (مجلة جامعة البعث، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، سوريا، العدد34، 2017)، ص74.

[2] ـ نفس المرجع، ص75.

[3] ـ بوكساني رشيد وآخرون، المرجع السابق، ص8.

استمرار مشكلة التضخم من المنطقي أن يصبح الإفصاح عنها ذو أهمية نسبية كبيرة وذلك لأن البيانات المحاسبية في هذا الموضوع تصبح مضللة.[1]

5 أثر التضخم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

إن تحديد الربح المحاسبي الدوري يتطلب مقابلة إيرادات الدورة بالتكلفة التاريخية لهذه الإيرادات، بصورة عامة هناك نوعان من التكاليف، تكاليف تستنفذ بالكامل خلال الدورة نفسها وتكاليف تستفيد منها عدة دورات فتخصص على الدورات المستفيدة، بحيث تحمل كل دورة بجزء منها ويرحل الجزء الباقي إلى الدورات التالية.[2]

وفي ظروف التضخم نجد التعارض الناشئ عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، حيث تقاس الإيرادات بالقيم الجارية بينما تقاس المصروفات بالقيم التاريخية مما يظهر عدم موضوعية المقابلة.[3]

6 أثر التضخم على مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

الهدف الأساسي لهذا المبدأ هو ضمان القابلية للمقارنة كما أنه يرتبط بمبدأ الإفصاح حيث في حالة تغيير هذه الطرق يجب الإفصاح عن أسباب ومبررات التغيير. ويمكن تطبيق المحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار دون التخلي عن مبدأ الثبات وأنه في حالة اختلاف الأساليب والإجراءات الخاصة بالقياس والتقويم، فإنه يجب الإفصاح عن الأساليب والإجراءات الملائمة.[4]

7 أثر التضخم على مبدأ الحيطة والحذر:

ينص هذا المبدأ على الاحتياط للخسائر والالتزامات المتوقعة عن طريق تكوين المخصصات لمواجهتها وتحمل هذه المخصصات على حسابات النتيجة كعبء على الإيراد ويقضي أيضا بعدم أخذ الأرباح المتوقعة في الحسبان. في ظروف استمرار التضخم بدأت أهمية مفهوم التحفظ أو الحيطة والحذر في التراجع ومازالت أهميتها في تضاؤل مستمر.[5]

تتفق الباحثة من جهة مع هذا الرأي الذي يرى أن مبدأ الحيطة والحذر قد أثر عليه التضخم مدعما ذلك بأنه أثناء فترات التضخم وعند حساب وتسجيل أقساط الإهتلاكات وتخصيصها لمواجهة الحاجة لاستبدال الأصل عند انقضاء عمره الإنتاجي وتوفير مصدر لتمويل هذا الإحلال ذاتيا، أصبح لا يحقق الهدف المرجو منه نظرا لارتفاع أسعار هذه الأصول خلال فترات التضخم وعدم كفاية مجموع أقساط الإهتلاكات المحسوبة على

---

[1] ـــ مدحت فوزي عليان الوادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006)، ص52.

[2] ـــ رضوان حلوه حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، المرجع السابق، ص38.

[3] ـــ محمد إبراهيم علي، المرجع السابق، ص74.

[4] ـــ مدحت فوزي عليان الوادي، نفس المرجع، ص67.

[5] ـــ نفس المرجع، ص63.

أساس التكلفة التاريخية للأصل لاقتناء نفس الأصل بتكلفة حالية. وتختلف معه من جهة أخرى فيما يخص تراجع أهمية هذا المبدأ أو عدم جدواه وترى ضرورة تفعيله والاستناد إليه أكثر من خلال الحذر من تشويه التضخم لنتائج المؤسسة وذلك بالتقرير عن أثر التضخم على هذه النتائج والعمل على الحد منها باستخدام عدة بدائل.

8 أثر التضخم على مبدأ الإفصاح الكامل:

يقضي هذا المبدأ على ضرورة الإفصاح عن كل المعلومات المهمة والتي تؤثر على قرارات مستعمليها وذلك بهدف جعلها مفيدة وغير مضللة وبالتالي عدم الكشف والإفصاح عن أثر التضخم على المعلومات المحاسبية يتعارض مع مبدأ الإفصاح الكامل.

9 أثر التضخم على مبدأ الصورة الوفية:

والذي يمكن اعتباره في نفس الوقت من بين أهم أهداف المحاسبة المتمثل في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وعليه فإن تجاهل التغير العام لمستوى الأسعار عند إعداد البيانات المحاسبية يؤثر أيضا على مبدأ الصورة الصادقة لأنه يتم إعطاء أرقام غير حقيقية بعيدة عن الواقع ولا تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة في ظل التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية.

10 أثر التضخم على مبدأ تغليب الجوهر على الشكل:

أي تفضيل المحتوى على الشكل، ترى الباحثة أن هذا المبدأ يتفق مع محاسبة التضخم، فمن الناحية القانونية لا يوجد ما يلزم على تعديل البيانات المحاسبية خلال فترات التضخم إلا أن الواقع الاقتصادي وما آلت إليه المعلومات المحاسبية من تضليل، يستوجب تغليب الواقع المالي على المظهر القانوني والكشف عن أثر التضخم على هذه المعلومات والعمل على تعديلها.

من خلال ما سبق تم الإشارة إلى أثر التضخم على كل المبادئ المحاسبية التي تم التطرق إليها سابقا باستثناء مبدأ استقلالية الوحدة الاقتصادية ومبدأ تحقق الإيراد بالإضافة إلى مبدأ عدم المقاصة، وذلك لأن هذه المبادئ ليس لها علاقة بالتغير في مستوى الأسعار.

المطلب الثالث: أثر التضخم على القياس المحاسبي:

تستند المحاسبة في أداء مهمتها الخدمية على وظيفتين أساسيتين، أولهما هي القياس المحاسبي المعتمد على فرض ثبات الوحدة النقدية ومبدأ التكلفة التاريخية، واللذان سبق وأشرنا إلى أثر التضخم عليها والذي يؤدي بدوره إلى التأثير على القياس المحاسبي.

1 مفهوم القياس المحاسبي:

ترتبط جودة القوائم المالية بمدى دقة القياس المحاسبي للعناصر التي تحتويها هذه القوائم، وفيما يلي سيتم التطرق للمفاهيم المختلفة للقياس المحاسبي.

1.1 تعريف القياس المحاسبي:

الجدول الموالي يلخص بعض التعاريف المقدمة للقياس والقياس المحاسبي Accounting Measurement

الجدول رقم (1.I): تعريف القياس والقياس المحاسبي

	تعريف Campell	تعريف Steven	تعريف Mc Donald
تعريف القياس	يتمثل القياس في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.	يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص والعلاقات بموجب رياضي.	يعتبر القياس عملية تحويل الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء الخاضع للقياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس، وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها.
تعاريف الجمعيات والاتحادات المهنية للقياس المحاسبي	**مجلس معايير المحاسبة المالية FASB**	**جمعية المحاسبين الأمريكيةAAA**	**لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC**
	القياس المحاسبي هو تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر.	يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة.	القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس من بين الأسس المختلفة كالتكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة المتحققة، القيمة الحالية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر.

2.1 أهداف القياس المحاسبي:

يتمثل الهدفين الأساسيين للقياس المحاسبي فيما يلي:[1]

1.2.1 قياس الموارد التي تحقق الدخل:

من الضروري رعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفقه وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها باستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها، لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقض تدفق الدخل في الوقت المناسب.

2.2.1 توفير الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:

قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، يساعد المؤسسة على استغلال الفرص المتاحة استغلالا عقلانيا، وتفادي ضياعها، كما أن عملية القياس هذه لابد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود.

[1] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، (مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 19، جانفي 2018)، ص59.

3.1 متطلبات القياس المحاسبي:

للقيام بأنشطة القياس المحاسبي لابد من توفر مجموعة متطلبات نذكر منها:[1]

ـ يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلا بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها؛

ـ يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج؛

ـ يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلا علميا ومهنيا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلان إلى نفس النتائج؛

ـ يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة. وترتيبا على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.

2إجراءات القياس المحاسبي:

تشمل إجراءات القياس المحاسبي كل من أركان القياس المحاسبي وخطوات القياس المحاسبي.

1.2 أركان القياس المحاسبي:

تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان محاسبية رئيسية هي:[2]

1.1.2 الخاصية محل القياس:

تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسات كمبيعاته أو ربحه مثلا.

2.1.2 مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع القياس المستخدم في عملية القياس، على خاصية محل القياس، بالنسبة للمؤسسة إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة.

3.1.2 وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا

---

[1] ـ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص37.

[2] ـ وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، (الدنمارك، الأكاديمية العربية، 2007)، ص101، 102.

يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المؤسسة هي محلا للقياس، فلابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهي الجنيه مثلا أم الدينار، أم الدولار... الخ؟.

4.1.2 الشخص القائم بعملية القياس:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس. لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية وفي تحديد نتائجها أيضا.

2.2 خطوات القياس المحاسبي:

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيه مخرجات هذه العملية، وتتضمن عملية القياس المحاسبية عموما عدة خطوات أهمها ما يلي:[1]

1.2.2 تحديد الخاصية محل القياس:

والخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة هي حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمؤسسة، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو أثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة. والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هنا والتي ستنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان، على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس أو تحديدا دقيقا.

2.2.2 تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات:

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فيستخدم القياس الاسمي إذا كان الغرض عن عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، ويستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، تقف جنبا إلى جنب مسألة تحديد وحدة القياس إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة، لا يكفي حينئذ تحديد المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي ممثلا بوحدة النقد، بل لابد أن تتبع ذلك أيضا تحديد نوع هذه الوحدة أهي الدينار أو الدولار...

3.2.2 تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

حيث يتوقف القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على ما يلي:

_ الهدف من عملية القياس؛

[1] _ وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص ص 106- 108.

_ الأفق الزمني لعملية القياس.

3.2 أساليب القياس المحاسبي:

يمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة هي:[1]

1.3.2 أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تتحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثله بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك، دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبينة أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. ويتبع أسلوب محل القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة. إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية. كأن يبوب أصلا في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

2.3.2 أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية. لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها وبمخرجاتها، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

3.3.2 أساليب القياس التحكمية:

تشبه هذه الأساليب والتي يطلق عليها البعض من المحاسبين مصطلح (Measurements by fiat) في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة. ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (**يوجي اجيري Yuji Ijiri**): "تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف التالية":

_ إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

3 مشاكل القياس المحاسبي في ظل التضخم:

إن وحدة القياس المحاسبي هي الوحدة النقدية لكن عدم استقرار وحدة القياس يتسبب في مشاكل كبيرة

[1] _ وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص ص109- 111.

فمثلا القياس المحاسبي للمبيعات السنوية في كل سنة تختلف بلا شك حتى ولو كان عدد الوحدات المباعة هو نفسه تماما، وغالبية هذا الفرق هي نتيجة للتغيرات في قيمة الوحدة النقدية. والعامل الثاني الذي يزيد من تعقيد القياس المحاسبي هو ضرورية اتخاذ قرارات حكمية لأغراض عملية التقرير الدورية، فالاستهلاك والاستنفاد كلها أمثلة على أساليب القياس الحكمية غير الدقيقة التي تزيد من تعقيد عملية القياس، وبما أن التغير في وحدة القياس والمقاييس الحكمية الناتجة عن ضرورة العرض الدوري مستمران، فإنه يجب على مستخدمي المعلومات المحاسبية معرفة محددات وعيوب استخدام أساليب القياس في المحاسبة خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار.[1]

1.3 عدم قابلية البيانات للتجميع أو المقارنة:

إن مقارنة الإيرادات بالمصاريف تكون مجدية إذا قارنا المثل بالمثل وإجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات الأسعار تجمع أرقاما غير معبر عنها بنفس النوع من وحدة القياس كما أن الدينار كأسلوب من أساليب القياس المحاسبي مرن وغير مستقر وإذا نظرنا إليه على أساس مقدرته على شراء السلع والخدمات، فإنه يعبر عن أشياء مختلفة في التواريخ المختلفة. ومن هنا فإن عدم مراعاة ظاهرة التغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يترتب عليه أخطاء في القياس المحاسبي، والتي تجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع أو المقارنة.[2]

2.3 أثر التضخم على قياس كفاءة الأداء:

المبادئ الراسخة التي يتم بموجبها قياس أداء المؤسسة وقيمتها مستمدة من مبدأ التكلفة التاريخية حيث يتم تقييم الأصول في الميزانية العمومية بالرجوع إلى سعرها في وقت الشراء، كما تظهر الخصوم بقيمتها النقدية. ربح السنة يعادل جميع المكاسب الناتجة خلال العام ورأس المال الذي يتعين الحفاظ عليه قبل توزيع الأرباح، المتمثل في القيمة النقدية لحقوق المساهمين في بداية السنة. يتم تحديد هذا الربح بالرجوع إلى التكلفة التاريخية المتكبدة في توليد إيرادات للسنة وفقًا لمفهوم "المستحقات" حيث يتم تسجيل الإيرادات والتكاليف عند كسبها وتكبدها على التوالي، وليس في الوقت الذي ينتج فيه المال الدخل أو المصروفات.[3]

تنعكس أثار التضخم في قياس كفاءة الأداء في عدم إمكانية إجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة إذ لا يمكن مقارنة حسابات المؤسسة نفسها أثناء فترة معينة (سنتين أو أكثر)، أو لمؤسستين أو أكثر من نفس القطاع لأن الحسابات لا تقيس الدخل وفقا للمفهوم الحقيقي له وكذا الأصول التي تظهر بمستويات سعر متغيرة.[4]

---

[1] ـــ ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، **نظرية المحاسبة، ترجمة:** خالد علي أحمد، إبراهيم محمد فال، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 2006)، ص186.

[2] ـــ بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، (مجلة العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 08، 2008)، ص70.

[3] _ Rj BETTS, **A Review Of Inflation Accounting And Its Economic Implications, (**Journal of Management Sciences, UK, No.4 , March 1977), p382.

[4] ـــ نجوى عبد الصمد، **إعادة تقويم الأصول الثابتة كمدخل لمحاسبة التضخم**، (مجلة الدراسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، العدد 08، ديسمبر2007)، ص154.

3.3 أثر التضخم على قياس الدخل:

للتقرير عن دخل المؤسسة يفترض أن تكون كل بنود الإيرادات والمصروفات قابلة للقياس، وأحد متطلبات القياس هو أن يكون الشيء أو الحدث قابلا للوضع في شكل ترتيبي أو تدريجي وفق خاصية معينة.[1]

إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها والنظر إلى تدني قيمتها وقوتها الشرائية، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية.[2]

تظهر أثار التضخم في الدخل أثناء عملية قياسه التي تجرى على أساس مقارنة الإيرادات المتحققة أثناء فترة ارتفاع الأسعار بكلف تاريخية لموارد اقتنيت في فترة سابقة كانت الأسعار أثناءها أقل مما يؤدي إلى أن الدخل يظهر في القوائم المالية بصورة مبالغ فيها.[3]

بالإضافة إلى ما سبق يمكن ذكر ما يلي:[4]

_ عدم إظهار الأرباح والمركز المالي على حقيقتها والخلط بين الربح ورأس المال:

في ظل ارتفاع الأسعار مع إتباع مبدأ التكلفة التاريخية لا يمكن المحافظة على سلامة رأس المال، حيث يتم الخلط بين رأس المال والربح، ويمكن توزيع جزء منه في صورة أرباح.

_ عدم توافر البيانات المناسبة لاتخاذ القرار:

إن البيانات المحاسبية ليست هدفا في حد ذاتها إنما هي وسيلة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإدارة المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة، كما تعتمد عليها جهات أخرى متعددة في علاقاتها بالمؤسسة مثل المستثمرين والموردين والبنوك وبعض الجهات الرقابية في الدولة...الخ، وكلما كانت البيانات المحاسبية دقيقة وحقيقية كلما كان موقف هذه الجهات أفضل في اتخاذ القرارات السليمة، وبدون ذلك تكون عملية اتخاذ القرارات مضللة.

ترى الباحثة أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يزيد من عدم الثقة في البيانات المعدة على أساسه خلال فترات التضخم لما لهذا الأخير من تأثيرات على مبدأ التكلفة التاريخية وباقي المبادئ المحاسبية، مما يجعل القياس المحاسبي بالاعتماد عليها لا يعطي معلومات ملائمة بل تكون مضللة ومشوهة للنتائج، تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة بسبب أخطاء في قياس الدخل وقياس كفاءة الأداء.

---

[1] _ ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، المرجع السابق، ص185.

[2] _ معراج هواري، حديدي آدم، **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، المرجع سابق، ص93.

[3] _ نجوى عبد الصمد، المرجع السابق، ص154.

[4] _ بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، المرجع السابق، ص70، 71.

المبحث الثالث: مدخل لمحاسبة التضخم:

سبق وأشرنا إلى أن الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة القياس المحاسبي والارتفاع العام للأسعار، ظاهرة متكررة وتشهدها مختلف الاقتصاديات المتقدمة والنامية، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه التغيرات في المستوى العام للأسعار وإن كانت بسيطة فإن استمرارها يؤثر على المؤسسة و عناصر قوائمها المالية مما يستوجب تحديد هذا الأثر والاعتراف به والذي كان سببا في ظهور محاسبة التضخم.

المطلب الأول: تطور محاسبة التضخم في بعض الدول:

محاسبة التضخم ليست بالمفهوم الجديد فمنذ القرن التاسع عشر لوحظ عدم استقرار المحاسبة وفي هذا الصدد تم تطوير نظريات ونماذج مختلفة، فتمت مناقشة مفهوم القوة الشرائية بشكل جيد من قبل ايرفين فيشر Irvin Fisher في كتابه "القوة الشرائية للنقود 1911"، وفي سنة 1936 وبالاعتماد على ما توصل إليه ايرفين فيشر Irvin Fisher، ناقش هنري و. سويني Henry w.Sweney مفهوم القوة الشرائية في كتابه "استقرار المحاسبة".[1]

تاريخيا ظهور وتزايد الاهتمام بمحاسبة التضخم ارتبط بحدوث معدلات مرتفعة للتضخم في دول معينة فغالبا ما يصاحب الارتفاع في معدلات التضخم في دولة ما نصوص وممارسات محاسبية لمعالجة آثار هذا التضخم على الممارسات المحاسبية والقوائم المالية، والتي نذكر منها:[2]

ألمانيا: بحلول نهاية عام 1923 انخفضت العملة الألمانية بنسب كبيرة، وقد أدى هذا التباين في قيمة الوحدة النقدية إلى ارتفاع عدد من المشاكل المحاسبية،حيث لم يتمكن رجال الأعمال في ألمانيا في ذلك الوقت من قياس النمو في حجم مبيعاتهم من خلال مقارنة قيمة المبيعات في ديسمبر 1923 مع المبيعات في جانفي من نفس العام لأن هذه المقارنة تنتهك المبدأ الرياضي الأساسي الذي لا يسمح بمقارنة العناصر المختلفة. كان رد الفعل العام لرجال الأعمال الألمان على هذا الانخفاض الهائل في قيمة المال باستخدام السعر الحالي لاستبدال الموارد كأساس لاتخاذ القرارات ولاقت هذه الطريقة قبولا لأنها تحافظ على رأس المال المادي للمؤسسة. لكن استقرار الوحدة النقدية مرة أخرى فرض على هذه المؤسسات الالتزام الصارم بالتكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة والتخلي عن الممارسات المتبعة في فترة التضخم.[3] خاصة مع ظهور وتطور مجموعة من الفروض والتي أصبحت تشكل الأساس لمعظم المبادئ المحاسبية مثل فرض ثبات قيمة وحدة القياس والحيطة والحذر ومقابلة المصروفات بالإيرادات ونقطة التحقق. ثم بعد ذلك جاءت الحرب العالمية الثانية ليعقبها منذ ذلك التاريخ ارتفاع مستمر في مستويات الأسعار. ومنذ ذلك الوقت ظهرت العديد من الكتابات المحاسبية التي تشير إلى أهمية أخذ التغيرات المستمرة لمستويات

---

[1] _ Abhinn BHATNAGAR, Atul KUMAR, **Impact Of Inflation In Financial Reporting,** (Journal Of Multi disciplinary Research, India, Vol.1, November 2012), p38.

[2] _ محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، (القاهرة: مصر، دار ايتراك، ط1، 2005)، ص444.

[3] _ Robert W. SCAPENS, **Accounting In An Inflationary Environment, (**London : UK, The Macmillan Press Ltd, Second Edition, 1981), pp8 -10.

الأسعار في الاعتبار عند إعداد البيانات المحاسبية.[1]

بريطانيا: إن الموجة الأولى لظهور محاسبة التضخم في بريطانيا بدأت بعد الحرب العالمية الثانية، أين أدى ارتفاع التضخم بحدة إلى زيادة الاهتمام بمحاسبة التضخم. والذي كان في البداية اهتماما أكاديميا فقط، تحول إلى اهتمام حقيقي من جانب الحكومة عندما بلغت نسبة التضخم 25٪ تقريبًا عام 1975، حيث شهدت بريطانيا النقاش الأكبر حول محاسبة التضخم، بإصدار العديد من النصوص المهنية المتعلقة بمحاسبة التضخم.[2]

الجدول رقم (2.I): بعض النصوص القانونية لظهور محاسبة التضخم في بريطانيا

التاريخ	نصوص قانونية متعلقة بمحاسبة التضخم
جانفي1973، ماي 1974	مسودة رقم (8) بيان مؤقت للمعيار "المحاسبة عن التغير في القوة الشرائية للنقود
جويلية1973	إعلان الحكومة عن انشاء لجنة للتحقيق "Sandilands Committe"
سبتمبر 1975	نشر تقرير Sandilands
جانفي1976	تأسيس مجموعة توجيهية لمحاسبة التضخم
نوفمبر 1976	محاسبة التكاليف الجارية
جويلية1977	مجموعة اقتراحات من قبل لجنة المعايير المحاسبية
نوفمبر1977	محاسبة التضخم توصيات مؤقتة من قبل لجنة معايير المحاسبة (ASC) تعرف بـ Hyde Guidelines
أفريل1979	محاسبة التكاليف الجارية
مارس 1980	معيار المحاسبة رقم 16 محاسبة التكاليف الجارية
جويلية1984	مسودة تقرير رقم (35) المحاسبة على آثار تغيرات الأسعار
مارس 1985	سحب مسودة التقرير 8
جوان 1985	تم تعليق الحالة الإلزامية للمعيار 16

المصدر: Grahame THOMPSON, **Inflation Accounting In Theory Of Calculation,** (Pergamon Journals, UK, No5, 1987), p225.

يبين الجدول السابق تطور محاسبة التضخم في بريطانيا التي جاءت في عدة إصدارات، حاولت إظهار آثار تغيرات المستوى العام للأسعار على القوائم المالية.

فرنسا: كان التضخم في فرنسا أقل دراماتيكية بكثير من التجربة الألمانية، ولكنه مع ذلك توفرت الحوافز اللازمة لعدد من المحاسبين الفرنسيين للنظر في الصعوبات التي ظهرت نتيجة الوحدة النقدية غير المستقرة.[3] أوصت اللجنة المدعومة من قبل الحكومة في نوفمبر 1976 بأن الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية يجب أن تقدم

[1] _ محمد المبروك أبوزيد، المرجع السابق، ص446.

[2] _Grahame THOMPSON, **Inflation Accounting In Theory Of Calculation ,** (Pergamon Journals, UK, No5, 1987), p224.

[3] _Robert W. SCAPENS , Op, cit, 1981, p10.

مرفقات للقوائم المالية على أساس المستوى العام للأسعار، وفي عام 1981و1984 صدرت تقارير عن المنظمات المحاسبية المهنية الفرنسية تقترح أن التسوية يمكن أن تتم وفق نماذج ملحقة فيما يتعلق بتأثير التغير في أسعار الصرف على الاستهلاك، وتكلفة المبيعات والعناصر النقدية ولكن بسبب هذه التوصيات التي كانت اختيارية وتفتقر إلى حافز ضريبي كانت هناك استجابة قليلة لها من قبل قطاع الأعمال.[1]

تركيا: شهدت تركيا تضخما مفرطا إلى غاية منتصف العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، وفي إطار سعيها للتخفيف من الآثار السلبية للتضخم على المحاسبة، تم السماح بتطبيق تقنيات محاسبية معينة في التشريعات الضريبية تمثلت في الداخل أخيرا الخارج أولا LIFO لتصريف المخزونات بالإضافة إلى الإهتلاك المتسارع، وتعديل الأصول الثابتة، كما أصدر مجلس سوق رأس المال البيان رقم XI-20 "مبادئ تعديل البيانات المالية في فترات التضخم المرتفع" في عام 2001. وقد اعتمد البيان إلى حد كبير قواعد معيار المحاسبة الدولي رقم 29. ووفقًا للبيان، فقد طُلب من المؤسسات إعادة صياغة بياناتها المالية في فترة 2003. بالإضافة إلى سن القانون رقم 5024 لوزارة المالية بشأن تعديل البيانات المالية من قبل البرلمان التركي في عام 2003. ووفقًا للقانون الذي كانت قواعده مختلفة بشكل كبير مع معيار المحاسبة الدولي 29. يتم إلزام المؤسسات بتعديل ميزانياتها فقط دون تعديل بنود بيان الدخل وإنما الأخذ بصافي الربح أو الخسارة النقدية بعين الاعتبار.[2]

الولايات المتحدة الأمريكية: المحاولات المبكرة:[3]

لقد تم التعرف مبكرا منذ بداية خمسينات القرن العشرين على مشكلة المحاسبة عن تغيرات الأسعار في الولايات المتحدة الأمريكية. فقدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA دراسات عديدة حددت المشاكل المرتبطة بتغيرات المستوى العام للأسعار، ولكن بدون تحقيق أي نجاح.

منذ إنشائها عام 1973 اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بمعالجة مشكلة التضخم النقدي التي مثلت حينذاك محور اهتمام البحث المحاسبي والاقتصادي، هذا الاهتمام أسفر سنة 1979 على إصدار البيان رقم 33 باسم "إعداد التقارير المالية في ظروف الأسعار المتغيرة، حيث طالبت الهيئة بتقديم معلومات عن آثار كل من تغيرات المستوى العام للأسعار (التضخم) وتغيرات الأسعار الخاصة. حيث سيتم في المطلب الثالث التطرق لهذا البيان بنوع من التفصيل.

البرازيل: يعتبر التضخم من المظاهر المألوفة في أمريكا اللاتينية، ولعل تجربة البرازيل المبكرة للتضخم الجامح يجلها مثالا مفيدا، وتعكس المحاسبة عن التضخم قيام المؤسسات على إعادة حساب حسابات الأصول الدائمة، وحقوق حملة الأسهم باستخدام الأرقام القياسية للأسعار التي تعدها الحكومة لقياس وتقييم العملة المحلية،

[1] _ محمد المبروك أبوزيد، المرجع السابق، ص450، 451.

[2] _ Aydin KARAPINAR, Figen ZAIF, **Impact Of Inflation Accounting Application On Key Financial Ratios**, (Journal Of Besearch-Turk, Turk, No1, 2012), p46.

[3] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص ص200- 202.

وتشتمل الأصول الدائمة على الأصول الثابتة والمباني والاستثمارات والمصروفات المؤجلة، وما يقابلها من حسابات الإهتلاك والاستنفاد والإحلال (بما في ذلك أية مخصصات لمواجهة أية خسائر)، وتشمل حسابات حقوق حملة الأسهم على رأس المال، وإعادة التقييم والأرباح المحتجزة. وتقفل تسويات الأصول الثابتة وحقوق حملة الأسهم والتي تمثل الزيادة التي يفصح عنها بشكل مستقل في الإيرادات الجارية باعتبارها أرباح أو خسائر النقدية.[1]

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن محاسبة التضخم ليست موضوعا جديدا فلقد حاولت العديد من الدول حول العالم ضبط الحسابات حتى تعكس التغير في مستوى الأسعار، فتبنت المملكة المتحدة والولايات المتحدة وبعض الدول الأخرى أشكالا من محاسبة التضخم، تجدر الإشارة إلى أن هذه الجهود بذلت من طرف الدول التي عانت من مستويات عالية من التضخم بغية تعديل البيانات المتأثرة به في حين لم تلقى محاسبة التضخم نفس الاهتمام في الدول التي كانت معدلات التضخم فيها منخفضة نوعا ما. وعليه فإن الاهتمام بمحاسبة التضخم كان يزيد بارتفاع معدلات التضخم ويتلاشى عند انخفاض هذه المعدلات. أما فيما يخص الجزائر فهي لم تصدر أي معيار محاسبي يتعلق بمعالجة آثار الارتفاع في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية، كما لا تطلب في مؤسساتها الامتثال أو تطبيق إجراءات المعيار المحاسبي الدولي 29، وإنما لجأت إلى إعادة تقييم الاستثمارات المادية والإهتلاكات المقابلة لها. وهو إجراء جزئي يقتصر على التثبيتات، أما الجدول الموالي فيبين الأهمية التي أولتها بعض الدول من خلال منظماتها المهنية المحاسبية، الحكومات أو لجنة المعايير المحاسبية لتعديلات البيانات المالية.

الجدول رقم (3.I): التطبيقات المحاسبية لبعض دول العالم لتعديل البيانات المتأثرة بالتضخم

البلد	السنة	مدى الإلزام	طبيعة المعالجات المطلوبة	الأساس المطلوب للتعديل
البرازيل	1964	ملزم	تسوية حسابات الشركات.	استخدام الأرقام القياسية للأسعار.
_	1976	ملزم	تعديل حسابات رأس المال والموجودات الثابتة نهاية كل سنة بأثر التضخم، الربح حساب رأسمالي بينما الخسارة تعد عادية.	أرقام قياسية معدة من قبل الدولة.
بريطانيا	1974	غير ملزم	إعداد بيانات مالية إضافية مرفقة مع البيانات المالية الرئيسية.	تكلفة تاريخية معدلة بالرقم القياسي لأسعار السلع الاستهلاكية.
_	1976	غير ملزم	إعداد البيانات المالية حسب مقترح الحكومة، وإظهار أثر التضخم بحساب رأسمالي يظهر في الميزانية.	اعتماد التكلفة الجارية.
_	1980	غير ملزم	يمكن للشركات البريطانية تجهيز بيانات مالية رئيسة حسب التكلفة الجارية إضافة إلى بيانات مالية أخرى حسب التكلفة التاريخية.	اعتماد التكلفة الجارية.

[1] _ فردريك تشوي وآخرون، المرجع السابق، ص310.

هولندا	1980	غير ملزم	معلومات إضافية في البيانات المالية عن القيمة الحالية، أو القيمة الاستبدالية مع إرفاق ملاحظات تبين أرباح الشركة ورأسمالها حسب هذه القيمة.	القيمة الاستبدالية.
فرنسا	59_45	غير ملزم	سمحت الحكومة للشركات بتعديل قيمة موجوداتها والإستهلاكات المحسوبة عليها.	أرقام قياسية صادرة من الحكومة.
_	63_59	غير ملزم	تسوية الموجودات حسب التكلفة الجارية لاعتماد النتيجة ككلفة تاريخية بعد 1963م.	التكلفة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية المعدلة.
_	1977	ملزم	إلزام الحكومة للشركات المسجلة في البورصات بتقويم موجوداتها الثابتة والفرق كحساب رأسمالي.	القيمة الجارية.
_	1977	غير ملزم	للشركات غير المسجلة في البورصات.	القيمة الجارية.
أمريكا	1961	غير ملزم	اقتراح في البيان رقم 3 باعتماد التكلفة التاريخية المعدلة.	تكلفة تاريخية معدلة (رقم قياسي عام لأسعار السلع).
_	1974	غير ملزم	اقتراح FASB إعداد بيانات مالية ملحقة بالبيانات المالية الأساسية.	تكلفة تاريخية معدلة.
_	1976	ملزم	أوجبت SEC على الشركات الكبيرة نشر بيانات مالية ملحقة بالبيانات المالية الأساسية سنويا.	التكلفة الاستبدالية.
_	1979	ملزم	أصدرت FASB المعيار رقم (33) الذي ألزم الشركات الكبيرة بإصدار بيانات ملحقة بالبيانات المالية الرئيسة.	تكلفة تاريخية معدلة وتكلفة جارية معدلة.
المعايير الدولية	1994	ملزم	بموجب المعيار رقم (15) على الشركات ذات الأهمية في محيطها الاقتصادي عرض معلومات تبين أثار التغير في المستوى العام للأسعار (التضخم) في صدر القوائم المالية أو في قوائم مالية ملحقة، كما يشجع المنشآت الأخرى على عرض معلومات تبين أثار التغير في الأسعار.	تكلفة تاريخية معدلة وتكلفة جارية أو الجمع بينهما.
المعايير الدولية	1994	ملزم	يلزم المعيار (29) الشركات التي تعمل في اقتصاد يعاني تضخم جامح أن تعدل بياناتها المالية بوحدات القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية، ويفصح عن الأرقام المقابلة للمدة السابقة بالطريقة ذاتها.	تكلفة جارية.

المصدر: عبد الحميد الصيح، **أثر التضخم على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية**، (المجلة العربية للمحاسبية، جامعة صنعاء اليمن، العدد 1، ماي 2005)، ص57.

بشكل عام ظهرت جميع هذه المعايير خلال فترات التضخم المرتفع أين تم إدراك الحاجة إلى الكشف التكميلي لتأثير التضخم على الدخل والأصول المبلغ عنها ومع ذلك فإن تعافي الاقتصاد العالمي من التضخم،

يخفض شعبية ودعم محاسبة التضخم وبانخفاض معدلات التضخم يصبح الإفصاح عن تأثيراته طوعيا غير إلزامي أو يتم تعليق العمل بمحاسبة التضخم وعليه فإن دراسة التطور التاريخي لمحاسبة التضخم يوضح أن المستويات المرتفعة للتضخم هي التي تتحكم في استخدام أشكال التعديلات المحاسبية للتضخم.[1]

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التضخم:

تمثل محاسبة التضخم الحل لمعالجة الآثار المختلفة للارتفاع في المستوى العام للأسعار والانخفاض في القوة الشرائية للنقود على المحاسبة، إلا أنه كغيره من الحلول التي يتم التوصل إليه يمكن أن يجد قبولا من طرف الغير كما يمكن أن يتعرض لانتقادات.

1 تعريف محاسبة التضخم:

مصطلح محاسبة التضخم الذي أصبح شائعا مؤخرا، ينطوي على دراسة الآثار المترتبة على التغيرات في مستوى الأسعار العامة والخاصة على حد سواء والتي يجب التمييز بينها.[2]

إن معلومات محاسبة التضخم تكشف عن تغيرات في أداء المؤسسة ومركزها المالي غير التي تكشفها المعلومات التاريخية، فمنذ كتاب Ficher "القوة الشرائية للنقود" في عام 1911 تتبع الهيئات المحاسبية باستمرار أساليب قابلة للتطبيق لمعالجة أثر التضخم على المحاسبة المالية، وبالرغم من عدم التوصل إلى توافق في الآراء بشأن أفضل الطرق من بين العديد من البدائل تبقى محاسبة القدرة الشرائية العامة ومحاسبة التكلفة الحالية هما الأكثر شيوعا.[3]محاسبة التضخم نظام لتسجيل جميع المعاملات بسعر السوق الحالي باحتساب رقم قياسي للأسعار.[4]

يقصد بمحاسبة التضخم مجموعة الأدوات والإجراءات المحاسبية المتخذة لمعالجة واستبعاد آثار التضخم على البيانات المحاسبية (القوائم المالية)، وتستهدف تقويم وتطويع القوائم المالية حتى تتلاءم أكثر مع الظروف التضخمية بفضل وضع نظام محاسبي للتضخم بديلا للنظام التقليدي يعتمد على مبادئ وأسس تضمن إدماج التصحيحات اللازمة في النظام المحاسبي التقليدي لمواجهة الظروف التضخمية، وذلك من خلال إضافة معطيات جديدة لتكملة المعطيات المحاسبية الرسمية، بشكل يزيد من فعالية البيانات المحاسبية وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر للقوائم المالية عن طريق إدخال التعديلات اللازمة على قيم عناصر القوائم المالية بشكل يضمن إظهار أثر التضخم وتقلبات الأسعار بصفة عامة على هذه القيم، وتتم عملية إعادة التقييم للقوائم المالية وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي الحديث حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها

[1] _Juffrey J. ARCHAMBAULT, Marie E. ARCHAMBAULT, **A Cross-National Test Of Determinants Of Inflation Accounting Practices,** (The International Journal Of Accounting, New York: USA, No2, 1999), p191.
[2] _Robert W. SCAPENS, Op, cit, 1981, p2.
[3] _ V. TAWIAH, M. BENJAMIN, M. DORTHEE, **Inflation Accounting More Questions Than Answers**, (International Journal Of Management, USA, No 3, 2015), p153.
[4] _Hilda SHAMSADINI, M.FARAHMANIA**, Inflation Accounting And Profitability Ratios In Case Of Steel Companies In India,** (Journal Of Commerce And Management Studies, Indian, No1, 2013), p65.

وأهدافها من طريقة إلى أخرى.[1]

المحاسبة عن التضخم هي مجموعة الأسس والأساليب التي يعتمد عليها والإجراءات التي تتبع لتعديل قيم العناصر أو البنود التي تظهر في القوائم المالية في ضوء ما يحدث من ارتفاع في الأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لوحدات النقود، ثم بيان كيفية إظهار هذا التعديل إما في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم ملحقه، وكيفية معالجة الفروق التي تحدث نتيجة لهذه التعديلات كمكاسب أو خسائر رأسمالية أو عادية.[2]

هي تقنية محاسبية خاصة يمكن استخدامها خلال فترات التضخم المرتفع حيث يتم تعديل البيانات المالية وفقًا لمؤشرات الأسعار، بدلًا من الاعتماد فقط على أساس محاسبة التكاليف. قد تكون هناك حاجة للمؤسسات العاملة في البلدان التي تشهد مستويات سريعة ومستمرة من التضخم أو التضخم المفرط (Hyper inflation) إلى تحديث بياناتها بشكل دوري من أجل جعلها ذات صلة بالظروف الاقتصادية والمالية الحالية.[3]

إن محاسبة التضخم هي ببساطة نظام محسّن للقياس يجعل البيانات المالية منسجمة مع التكاليف والقيم الحالية وتوفر الأساس لتحليل الأرباح الاقتصادية والمركز المالي للمؤسسة في بيئة تضخمية، بما في ذلك أي تأثير خاص للتضخم. أي أن محاسبة التضخم هي نظام محاسبي يسعى إلى استيعاب التأثير النقدي والمطلق الذي يحدثه تغيير مستويات الأسعار على نظام المحاسبة التقليدي أو نظام التكلفة التاريخي في فترة معينة، والهدف هو ضبط السجلات المالية والبيانات المبلَّغ عنها للتخلص من التأثير الذي قد تحدثه حركة السعر هذه على القيم الدفترية التاريخية بهدف الحفاظ على رأس المال وتفعيل البيانات المبلَّغة وأي قرار قد يستند إلى المعلومات المبلغ عنها.[4]

من خلال ما سبق يمكن القول أن خلال الارتفاع المستمر في الأسعار تفقد التكاليف التاريخية مصداقيتها ويمكن أن تكون مضللة كمقاييس للقيم الاقتصادية في الكثير من الأحيان. لهذا يمكن تعريف محاسبة التضخم (Inflation accounting) بأنها أسلوب من الأساليب المحاسبية، ومصطلح يضم مجموعة من النظم المحاسبية المصممة لتصحيح المشاكل الناشئة عن محاسبة التكاليف التاريخية بوجود التضخم، لتعكس تأثير ارتفاع الأسعار على المقاييس الاقتصادية والتي تؤثر بدورها على أصول والتزامات المؤسسات، التي تم الإبلاغ عنها بالقيم التاريخية. يتم العمل بمحاسبة التضخم في البلدان التي تعاني من معدلات تضخم مرتفعة حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يدعو إلى تعديل البيانات المالية للمؤسسات باستخدام مؤشر الأسعار وفقا للمعيار المحاسبي الدولي "التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم IAS 29".

---

[1] _ بالرقي تيجاني ، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2006)، ص355.

[2] _ محمد عبد الحليم عمر، "**المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية** "، (مداخلة حول "التضخم وآثاره على المجتمعات- الحل الإسلامي"، المنعقد في الفترة 29 أفريل- 1 ماي ، المنامة، البحرين، 1997)، ص2، 3.

[3] _ https://www.meemapps.com/term/58dc6409971dbe0400bcd67f/Inflation%20Accounting(21/08/2019)

[4] _Ebiaghan ORITS FRANK, **A Comparative Analysis Of Inflation-Adjusted And Historical Cost Accounting Information,** (Trends Economics And Management,Czech Republic, No33, 2019), p39.

2 أهداف محاسبة التضخم:

تستعمل محاسبة التضخم لمواجهة ظروف التضخم بتعديل البيانات المحاسبية والمالية لبلوغ الأهداف التالية:[1]

ـ إبراز القيم الحقيقة لعناصر الميزانية وإعطاء الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، مما يزيد من فعالية الميزانية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي المتخذ من طرف المؤسسة والأطراف الأخرى المرتبطة بها؛

ـ إعطاء النتائج الفعلية لنشاط المؤسسة وتقرير دخل المؤسسة بشكل أكثر موضوعية ودقة، مما يزيد من فعالية جدول النتائج كأداة لتسيير المؤسسة واتخاذ القرار؛

ـ تطويع وتقويم مختلف القوائم المالية بشكل يضمن إظهار أثر تغيرات الأسعار على قيمة عناصرها ومن ثم التعبير عن هذه القيمة بصفة موضوعية ودقيقة تعكس قيمها الحقيقية؛

ـ منح المسيرين الوسائل اللازمة لمقارنة مختلف النتائج بصفة دقيقة، وتحديد أهداف المؤسسة على أساس الأسعار الجارية؛

ـ السماح للمؤسسة بالتعامل انطلاقا من وضعية مالية صحيحة مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين، المستخدمين، الدائنين، الدولة، هذه الوضعية تؤدي أيضا إلى تحقيق الفائض الحقيقي الذي يوزع على مختلف الجهات بمقادير معقولة ومعدلة؛

ـ الحفاظ على قيمة رأسمال المؤسسة سواء في شكله الحقيقي الذي يعني المحافظة على القدرة الشرائية العامة لرأس المال في نهاية الفترة على شراء نفس الكمية من الأصول التي يمكن أن يشتريها في بداية الفترة، وهذا المفهوم للمحافظة على رأس المال هو الذي أخذت به طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، أما المفهوم الثاني لرأس المال فيتمثل في المحافظة على رأسمال الفعلي أو الاقتصادي ويعني هذا المفهوم الحفاظ على إمكانية المؤسسة على استبدال نفس الكمية من الأصول التي تستخدمها أو الحفاظ على الطاقة الإنتاجية لها وهذا المفهوم أخذت به التكلفة الاستبدالية. يمكن حصر أهداف محاسبة التضخم في هدفين رئيسيين هما:

ـ ضمان الحفاظ على رأس المال المستثمر بقيمته الحقيقية؛

ـ تقديم صورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات والمركز المالي لفترة المعنية.

3 محددات محاسبة التضخم:

في إطار النظام الاقتصادي والقانوني والاجتماعي، الاستجابة للتضخم في بعض الدول تمثلت في ممارسات محاسبة التضخم والسياسات المحاسبية مثل استخدام LIFO، CMP، وكذلك طريقة الإهتلاك المتناقص ...الخ. التي يمكن أن توفر معلومات مفيدة عن البيئة التضخمية، ويمكن اعتبار التضخم حدث متداخل مع الممارسات المحاسبية لأن مستويات أعلى من التضخم تخلق تشوهات أكبر في التقارير المالية المعالجة بواسطة التكلفة التاريخية.[2]

ـ من المهم الإشارة إلى بعض الأمور التي توضح دور المحاسبة في قضية التضخم بشكل عام، وتمثل

---

[1] ـ بالرقي تيجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، المرجع السابق، ص355، 356.

[2] ـ عباسي صابر، زنودة إيمان، **مشاكل محاسبية معاصرة**، (تلمسان: الجزائر، النشر الجامعي الجديد، 2021)، ص104.

محددات لما ينتظر من المحاسبة في تعاملها مع المشكلة بشكل خاص، ومن أهم هذه المحددات ما يلي:[1]

_ التضخم عرض لأمراض اقتصادية وليس دور المحاسبة علاج هذه الأمراض أو القضاء على التضخم ذاته؛

_ دور المحاسبة في التضخم دور حيادي ينحصر في بيان آثاره على البيانات المحاسبية التي تظهر بالقوائم المالية ولذا فإنه في التطبيق المحاسبي للتضخم تعد هذه القوائم مرة على أساس التكلفة التاريخية، ومرة على أساس البيانات المعدلة في ضوء مستوى التضخم بالدولة، وعلى مستخدمي البيانات اختيار ما يلزمهم منها لاتخاذ قراراتهم دون وجود صلاحية مهنية للمحاسبين بإلزامهم بأي منها؛

_ المحاسبة بشكل عام تستند في تحديد المعايير المحاسبية التي تمثل مرشدا للعمل المحاسبي، إلى المفاهيم القانونية والخلفية السائدة في المجتمع وترتبط بالحقوق والالتزامات والملكية التي تظهر البيانات عنها في القوائم المالية، وكذا إلى تعريف المجتمع للعدالة والحق والصدق.

4 تقييم محاسبة التضخم:

تختلف الآراء حول محاسبة التضخم كحل يلجأ إليه لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، فهناك من يرى أن الحل يمكن اعتماده في حين يرى البعض أن لهذا الحل سلبيات تؤخذ عليه وتؤدي إلى عدم استعماله.

ومن إيجابيات وسلبيات محاسبة التضخم نذكر:[2]

1.4 إيجابيات محاسبة التضخم:

_ تعديل البيانات التاريخية وفق تغيرات القوة الشرائية العامة والتعبير عنها بدلالة وحدة القياس النقدية ذات قوة شرائية عامة يجعل بيانات هذه القوائم المالية موثوقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات؛

_ قابلية المقارنة عبر الدورات المالية لمراعاة تغير الأسعار المستمرة؛

_ استبعاد وجود التضخم النقدي الصوري؛

_ سهولة التطبيق وتزود الإدارة بالمعلومات المفيدة وتساعد في اتخاذ القرارات؛

_ تساعد في حل مشكلة استبدال الأصول.

2.4 سلبيات محاسبة التضخم:

_ الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار غير قابلة للتطبيق في كل المؤسسات ولا على كل الأصول؛

_ وجود خلط وعدم دقة؛

_ محاسبة التضخم لا تتعارض فقط مع مبادئ المحاسبة بل يمكن أيضا أن تتعارض مع مواضيع أخرى كالتمويل والاقتصاد، محاسبة التضخم لا تحقق الهدف الأساسي المتمثل في الإبلاغ عما يحدث خلال فترة معينة تعدد مداخل (آليات) محاسبة التضخم مما يسبب معارضة استخدامها. واعتبارها معقدة مما يخلق مخاوف لتطبيقها، بالإضافة إلى مشكلة اختيار المؤشر المناسب لمستوى الأسعار تساعد محاسبة التضخم على فتح المجال

[1] _ محمد عبد الحليم عمر، المرجع السابق، ص4.

[2] _ بالرقي تيجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، المرجع السابق، ص356.

لممارسة المحاسبة الإبداعية نظرا لطبيعتها التقديرية.[1]

المطلب الثالث: المعايير الدولية لتطبيق محاسبة التضخم:

نظرا للمشاكل الجمة التي أحدثتها الارتفاعات العامة في مستويات الأسعار والأضرار التي لحقت بالمؤسسات من خلال بياناتها المالية التي أصبحت لا تعكس الحقيقة المالية الخاصة بها جراء التضخم الهائل، وعدم ملائمة مبدأ التكلفة التاريخية وعدم استجابتها للعمل بصورة حسنة في مثل هذه الظروف ونظرا لكثرة النداءات من أرباب العمل للهيئات المختصة بشؤون المحاسبة تم إصدار عدة معايير من قبل جهات مهنية مختصة.[2]

1 مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومحاسبة التضخم:

كما سبق وأشرنا فإن الولايات المتحدة الأمريكية من بين الدول التي لطالما كان فيها نقاش وعدة إصدارات حول محاسبة التضخم ويبقى المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 أبرز هذه الإصدارات:

1.1 المعيار المحاسبي رقم 33 "التقارير المالية والتغييرات في الأسعار" (FAS 33):

في عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) معيار المحاسبة رقم 33"التقارير المالية والتغييرات في الأسعار "الذي يتطلب إفصاحات إضافية عن كل من القوة الشرائية العامة وقواعد التكلفة الحالية.[3]

حيث كان المجلس قد حدد سابقا الأهداف الرئيسية للتقارير المالية المتمثلة في توفير معلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمستخدمين الآخرين، لتقييم مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المحتملة من توزيعات الأرباح أو الفوائد وعائدات بيع الأوراق المالية أو القروض، استردادها أو استحقاقها، حيث ينبغي أن تقدم التقارير المالية معلومات لمساعدتهم.[4]

1.1.1نطاق معيار المحاسبة رقم 33 "التقارير المالية والتغييرات في الأسعار":

حسب هذا المعيار فإن على كل شركات المساهمة الكبيرة التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، أن تفصح للمساهمين عن أثر التغيرات في الأسعار في قوائم أو جداول إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية، وقد اشترط هذا التقرير استخدام مدخل التكلفة الجارية، باستخدام متوسط قيمة وحدة النقد خلال السنة الجارية بدلا من قيمتها في نهاية السنة حتى تأخذ بعين الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار والتغير في الأسعار الخاصة والشركات المعنية بهذا التقرير هي الشركات التي يكون إجمالي أصولها أكثر من بليون دولار يتم استبعاد الإهتلاك أو تلك التي يكون إجمالي المخزون والعقارات والمعدات والموارد الطبيعية المتاحة لديها تزيد عن 125 مليون دولار،

[1]_ V. TAWIAH, M. BENJAMIN, M. DORTHEE, Op, cit, 2015, p 151, 152.

[2]_ زاوي عيسى، شعيب شنوف، **دور تطبيق أساليب محاسبة التضخم في تحسين مصداقية القوائم المالية**، (مجلة آفاق العلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد 15، مارس 2019)، ص296.

[3]_Diane A. RIORDAN, Michael P. RIORDAN, **Inflation And Financial Statement Analysis In The International Accounting Classroom,** (Journal Of Teaching In International Business, Philadelphia : USA, No2, 2009), p176.

[4]_Paul E.ROBERTS , **Inflation Accounting And Real Estate**, (Probate And Trust Journal, USA, No15, 1981), p16.

وغير هذه الشركات غير معنية بهذا التقرير ولكن المجلس يشجعها على تطبيق قواعده إذا رغبت في ذلك.[1]

2.1.1 متطلبات المعيار المحاسبي رقم 33 "التقارير المالية والتغييرات في الأسعار":[2]

ـ أبقى المعيار على القوائم المالية الأساسية دون تعديل أي أنه أبقى على النموذج المحاسبي التقليدي المبني على أساس التكلفة التاريخية باستخدام الوحدات النقدية الاسمية (كوحدة قياس) دون تغيير، مع الإفصاح عن البيانات الخاصة بأثر التغيير في الأسعار في صورة معلومات ملحقة Supplementary Disclosures.

ـ قدم المعيار البيانات اللازمة التي تمكن المستخدمين من إعداد قائمة الربح وفقا لأي مفهوم من مفاهيم المحافظة على رأس المال وهو ما يتفق أيضا مع فروض السوق الكفئ والتي تقرر أن المستثمرين والأطراف الأخرى قادرين على تعديل القوائم المالية وفقا لاحتياجاتهم.

3.1.1 متطلبات الإفصاح حسب المعيار المحاسبي رقم 33 "التقارير المالية والتغييرات في الأسعار":

بالنسبة للسنة المالية الحالية يجب أن تفصح المعلومات الإضافية عن الدخل مع العمليات المستمرة وفقا لأساس التكلفة الجارية مع استخدام وحدة نقد متجانسة، وكذلك الإفصاح عن أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية ويمكن أن يتم ذلك في شكل جدول إضافي أو ملحوظة، يعني ذلك عدم تضمين العمليات، ولكن يجب الإفصاح عنها كعنصر مستقل فضلا عن ذلك يجب الإفصاح عن التكلفة الجارية لعناصر المخزون والعقارات والمعدات في نهاية السنة مع بيان الأرباح والخسائر المترتبة على حيازتها في بند مستقل دون تضمينها في الدخل المتولد من العمليات.[3]

بالنسبة للسنوات الخمس الأخيرة يجب أن تفصح الشركة عن المعلومات التالية:[4]

ـ صافي المبيعات والإيرادات الأخرى المتولدة من عمليات مقومة بوحدة نقدية متجانسة؛

ـ الدخل من العمليات المستمرة وفقا لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة؛

ـ ربح السهم من العمليات المستمرة وفقا لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة؛

ـ صافي الأصول في نهاية كل سنة مالية وفقا لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة يقصد بالأصول هنا (المخزون، العقارات)؛

ـ صافي الزيادة أو النقص في التكاليف الجارية للمخزون والعقارات والمعدات بعد استبعاد أثار التضخم (أي أرباح وخسائر الحيازة)؛

ـ الأرباح أو الخسائر في القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية، التوزيعات النقدية للسهم؛

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

---

[1] ـ أحمد قايد نور الدين، "**الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية** "، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول "واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، المنعقد في الفترة 05_2013/05/06، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر)، ص18.

[2] ـ كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، المرجع السابق، ص 179.

[3] ـ أحمد قايد نور الدين، نفس المرجع، ص19.

[4] ـ نفس المرجع، ص19.

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

2 لجنة معايير المحاسبة الدولية ومحاسبة التضخم:

لقد أولت لجنة معايير المحاسبة الدولية اهتماما خاصا بمحاسبة التضخم وانعكاساتها على القوائم المالية للمؤسسات وذلك منذ الفترات الأولى من تأسيسها في عام 1973. كاستجابة لموجة التضخم التي اجتاحت العديد من الدول.[1]

أين تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 6 في جوان 1977 بعنوان "التجاوب المحاسبي مع التغير في الأسعار". قد استبدل هذا المعيار في شهر نوفمبر من سنة 1981 بمعيار آخر وهو بعنوان "المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار".[2]

وهو المعيار المحاسبي رقم 15 الذي ينص على ضرورة الإفصاح عن جملة من المعلومات في التقارير المالية للمؤسسات في ظل التضخم، ويكون الإفصاح عن التعديلات التي طرأت حول القيمة المعدلة للإهتلاكات الخاصة بالأصول الثابتة، وقيمة تعديلات المبيعات، والتكلفة الجارية للممتلكات بما فيها المخزونات، وكذلك التعديلات على العناصر النقدية، والأثر الشامل على الدخل كما ينبغي الإفصاح عن الطرائق المحاسبية المستخدمة في حساب المعلومات السابقة ونوع الأرقام القياسية المستعملة.[3]

ثم صدر المعيار IAS 21 "المحاسبة عن التغير في معدلات تبادل العملات الأجنبية" في جويلية 1983 والذي أصبح ساري المفعول اعتبارا من أول جانفي. في جوان من سنة 1988 صدر المعيار المحاسبي الدولي IAS 29 بعنوان "التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح"، الذي يحثّ على ضرورة إظهار جميع معلومات القوائم المالية المنشورة بحيث تعكس آثار التضخم، ذلك بتعديل قيم بنود القوائم المالية باستخدام أرقام قياسية عامة.[4] وفيما يلي سيتم التطرق لأهم المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بنوع من التفصيل:

1.2 المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 "المعلومات التي تعكس أثار تغيّر الأسعار" (IAS 15):

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 "المعلومات التي تعكس أثار تغيّر الأسعار" عام 1981 وهو المعيار الذي يتطلب الكشف التكميلي عن آثار التضخم حيث أصبح اختياريا عام 1989 ثم سُحب عام 2003.[5]

---

[1] _ محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص456.

[2] _ زاوي عيسى، شعيب شنوف، المرجع السابق، ص296.

[3] _ شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، (عمان، الأردن، دار زهران، ط1، 2012)، ص25، 26.

[4] _ نفس المرجع، ص296.

[5] _Diane A. RIORDAN, Michael P. RIORDAN, Op, cit, 2009, p176.

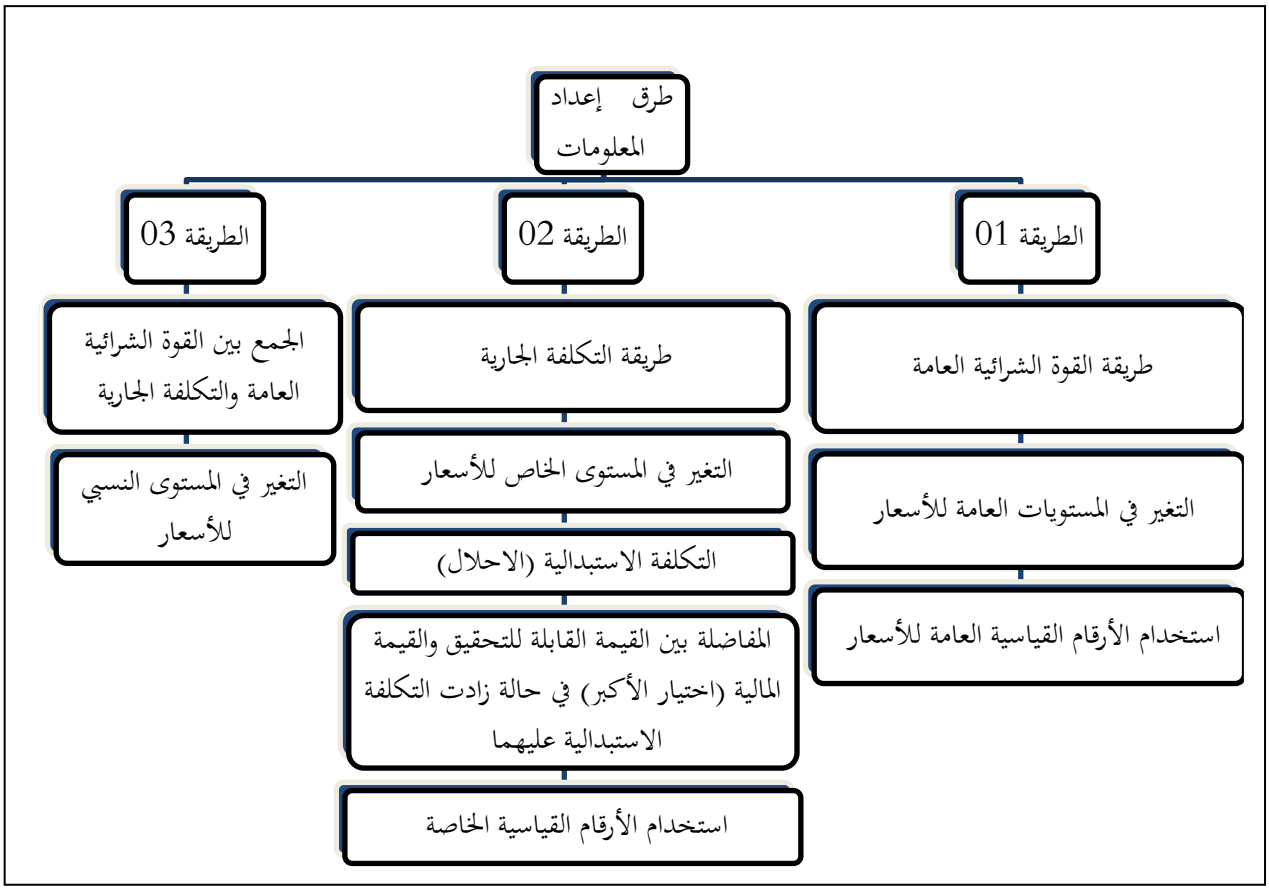
1.1.2 نطاق تطبيق المعيار الدولي والهدف منه:

ينطبق المعيار على المؤسسات التي تكون مستويات إيراداتها وأرباحها أو أصولها ذات أهمية نسبية بالنسبة للبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها عندما تعرض بيانات الشركة الأم القوائم المالية الموحدة، يكتفي بالمعلومات التي تشمل عليها القوائم المالية المجمعة أو التي تشتمل عليها القوائم المالية للشركة القابضة إذا كانت الشركات التابعة تعمل في نفس بلد الشركة القابضة، وبالتالي لا يجب الوفاء بهذه المعلومات بالنسبة للشركات التابعة إذا كانت تعمل في نفس بلد مقر الشركة الأم، يهدف المعيار إلى إظهار أثر التغير في الأسعار على المقاييس المستخدمة في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة. كما أن الهدف هو عرض معلومات تجعل مستخدمي القوائم المالية على دراية بآثار التغير في الأسعار على نتائج عمليات المؤسسة، خاصة وأن القوائم تعد في الأغلب على أساس التكلفة التاريخية.[1]

2.1.2 متطلبات إعداد المعلومات المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 15

الطرق التي يمكن استخدامها في إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2.I): طرق إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار وفق 15 (IAS)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر

[1] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص216، 217.

3.1.2 الإفصاح المطلوب وفقا للمعيار (IAS 15) "المعلومات التي تعكس أثار تغيّر الأسعار":[1]

_ التعديلات أو المبلغ المعدل لكل من استهلاك الأصول الثابتة، تكلفة المبيعات؛

_ التعديلات المتعلقة بالعناصر النقدية؛

_ تأثير الاقتراض أو حقوق الملكية عند أخذ التعديلات في العناصر النقدية في الحسبان لدى تحديد الدخل؛

_ الأثر الإجمالي لتعديلات استهلاك الأصول الثابتة وتكلفة المبيعات وأية بنود أخرى على النتائج؛

_ يجب الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول الثابتة والمخزون السلعي في حالة تطبيق أسلوب التكلفة الجارية؛

_ يجب الإفصاح عن الطرق المطبقة في احتساب المعلومات المشار إليها للبنود الموضحة أعلاه؛

_ يمكن توفير المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في شكل إيضاحات أو تضمينها في صلب القوائم المالية؛

_ يمكن الإفصاح عن أي تعديلات تتعلق بالمخصصات الضريبية أو الأرصدة الضريبية.

2.2 المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المفرط" (IAS 29):

يعتبر المعيار IAS 29 "التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المفرط" أحدث معيار في الوقت الحالي وهو صادر في عام 1988 وأعيد صياغته عام 1994، ويعتبر معيار إلزامي لبعض الشركات التي تقدم تقاريرها بعملة الاقتصاد ذو التضخم المفرط.

1.2.2 هدف المعيار:

الغرض من المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) هو وضع معايير عن كيفية التقرير (الإبلاغ) عن الأحداث الاقتصادية للشركة في ظل بيئة تضخمية مفرطة ذلك لأن تجاهل التضخم عن إعداد القوائم المالية يؤدي إلى:[2]

_ تحريف المركز المالي ونتائج العمليات؛

_ الأرباح تكون مظللة وذلك بسبب مقابلة إيرادات الفترة بأسعار جارية بالمصروفات بأسعار تاريخية؛

_ البيانات المالية المشوهة يمكن أن تؤدي إلى زيادة في الضرائب، الضغط لزيادة أرباح المساهمين وأجور العمال؛

_ إذا قامت المؤسسة بتوزيع أصولها لتلبية هذه المطالب قد لا تحتفظ بما يكفي من الموارد لمواصلة نشاطها.

2.2.2 نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي مؤسسة تقدم تقاريرها المالية بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع جدا، ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقا، مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المؤسسة هي ذات تضخم مرتفع جدا، كما يحدد المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل آثار التضخم المرتفع.[3]

---

[1] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص224، 225.

[2] _ Diane A. RIORDAN, Michael P. RIORDAN, Op, cit, 2009, p177.

[3] _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، (عمان: الأردن، دار وائل، 2008)، ص486، 487.

3.2.2 التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

لا يقدم المعيار IAS 29 تعريفا لمحاسبة التضخم ولا يحدد معدلا لتعريف التضخم الجامح أو المفرط Hyper inflation لكن يمكن الاستعانة بالخصائص التالية للتعرف على الاقتصاديات نشطة التضخم:[1]

_ يفضل عامة الجمهور الاحتفاظ بثروتهم على شكل أصول غير نقدية، أو في عملة مستقرة نسبيا؛

_ تتم معاملات الائتمان بأسعار تشمل توقعات انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد؛

_ تصبح المعاملات بين الدائنين والموظفين والعملاء مرتبطة بمؤشرات الأسعار؛

_ معدل التضخم التراكمي لمدة 3 سنوات يقترب من أو يتجاوز 100%؛

_ خلال فترة التضخم، يعاني أصحاب الأصول النقدية من خسائر في القوة الشرائية بينما يستفيد أصحاب الالتزامات من مكاسب في القوة الشرائية.

4.2.2 انتهاء حالة التضخم الاقتصادي المرتفع:

عندما يعود معدل التضخم للانخفاض ويتصف اقتصاد الدولة التي تعمل فيها المؤسسة بأنه لا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة، تتوقف المؤسسة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندما يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.[2]

5.2.2 الإفصاح:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) الإفصاح عن المعلومات التالية:[3]

_ المكاسب أو الخسائر للبنود النقدية؛

_ الحقيقة المتعلقة بالقوائم المالية والبيانات المتعلقة بالفترات السابقة والتي مفادها بأنه تم إعداد القوائم المالية وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة الإبلاغ أو التقرير؛

_ فيما إذا كانت القوائم المالية تستند على مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل التكلفة الجارية؛

_ تحديد مستوى الرقم القياسي في تاريخ إعداد الميزانية والتحركات خلال الفترة الابلاغية الحالية والسابقة.

6.2.2 متطلبات المعيار:

إن المبدأ الأساسي في المعيار IAS 29 هو أنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية للمؤسسة المعدة بالعملة السائدة في الاقتصاد 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

[1] _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص487.

[2] _ نفس المرجع، ص500.

[3] _ خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص165.

أرقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدات قوة شرائية موحدة.[1]

ويتم تعديل القوائم المالية المعدة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية وذلك وفقا لما يلي:[2]

ـ يتم تعديل قائمة المركز المالي باستخدام مؤشر عام للأسعار وذلك بالنسبة للمبالغ غير المقاسة بوحدات قياس جارية؛

ـ لا يتم تعديل البنود النقدية مثل المدينين وأوراق القبض التجارية؛

ـ يتم تعديل الأصول والالتزامات المربوطة باتفاقية حول تغير الأسعار، وذلك وفقا لشروط الاتفاقية؛

ـ يتم تعديل البنود غير النقدية وذلك اعتبارا من تاريخ تملكها مع ملاحظة تعديل مجمع الإهتلاك من تاريخ التملك وحتى تاريخ الميزانية؛

ـ يمكن الاعتماد على التقدير الشخصي لقيمة بعض البنود واستخدامها كأساس للتعديل؛

ـ يمكن استخدام تقدير على أساس التغير في معدلات أسعار الصرف بين العملة المعدة فيها القوائم وعملة أجنبية مستقرة نسبيا، وذلك في بعض الحالات التي لا يوجد فيها مؤشر أسعار عام؛

ـ يتم تعديل قائمة الدخل باستخدام مؤشر الأسعار العام وذلك اعتبارا من تواريخ القيد الأدلة لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية؛

ـ يتم احتساب مكاسب أو خسائر الأصول والالتزامات النقدية وإظهاره في قائمة الدخل؛

ـ يتم احتساب مكاسب أو خسائر بنود قائمة الدخل المتعلقة بالبنود النقدية. مثل الفوائد المدينة والدائنة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأصول المستثمرة أو المقترضة؛

ـ يتم تعديل بنود قائمة التدفقات النقدية وفقا لهذا المعيار.

كما نص المعيار نفسه على تعديل القوائم المعدة على أساس التكلفة الجارية:

ـ في الميزانية لا يتم تعديل البنود الظاهرة بتكلفتها الجارية في تاريخ الميزانية بل تعدل البنود الأخرى؛

ـ أما في قائمة الدخل فيتم تعديل كافة البنود فيها، حتى تلك المقاسة بتكلفتها التاريخية، وذلك لأنها تكون مقاسة بتكلفتها الجارية في تاريخ حدوث العملية.

من خلال ما سبق تم التطرق لأهم المعايير المحاسبية الصادرة من قبل الجهات المهنية المختصة الداعمة لتطبيق محاسبة التضخم، والهادفة إلى معالجة آثار التضخم على المؤسسات القائمة في بيئة ذات تضخم مفرط. بالإضافة للمعايير السابقة والتي كان آخرها المعيار المحاسبي الدولي 29، نجد أيضا المعيار المحاسبي IFRS 13 القياس بالقيمة العادلة والذي يحدد كيفية قياس القيمة العادلة التي سيتم التطرق لها لاحقا.

[1] ـ خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص162.

[2] ـ حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، (دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2012)، ص ص236- 238.

خلاصة الفصل الأول:

التضخم ظاهرة تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، تختلف أسبابه وتتعدد أنواعه بتعدد معايير تصنيفها، كما للظاهرة آثار سلبية على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والمحاسبية...

تقوم الجهات المختصة بقياس معدلاته باستعمال الأرقام القياسية، كما نجد أن بعض الدول تسعى لاستهداف التضخم في حين تسعى أخرى لمعالجة الظاهرة باستعمال السياسات النقدية والمالية. أما الآثار السلبية للتضخم على المحاسبة ووظيفتها كان سببا في ظهور محاسبة التضخم المصممة لتعكس تأثير ارتفاع الأسعار على المعلومات المحاسبية ولتصحيح المشكلات الناشئة عن محاسبة التكاليف التاريخية في ظل الارتفاع في المستويات العامة للأسعار بالاعتماد على عدة معايير محاسبية دولية كان آخرها المعيار المحاسبي الدولي رقم29 (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط).

الفصل الثاني

مفاهيم عامة حول القوائم المالية

تمهيد الفصل الثاني:

تعد القوائم المالية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي يتم إعدادها لتلبية غرض أساسي هو احتياجات مستخدمي القوائم المالية المختلفة. فهي الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة سواء كانت الأطراف من داخل أو خارج المؤسسة، فهم يعتمدون على القوائم المالية كمصدر موثوق يتم من خلاله معرفة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، قدرتها على تحقيق الأرباح، درجة نموها وتطورها، أي أن الاحتياجات تتعدد بتعدد هؤلاء المستفيدين من القوائم المالية والذين نذكر منهم الإدارة، المستثمرين، الدائنين، الموردين، العمال المحاسبين، مصالح الضرائب، الصحافة المالية، والباحثين...

تشمل القوائم المالية أو الكشوف المالية كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الملحق والإيضاحات والتي يتم إعدادها وعرضها وفق أسس واعتبارات هامة وعامة، حيث يجب أن تكون متكاملة ومترابطة، كما يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية التي تمثل صفات تجعل المعلومات الواردة فيها ذات جودة ومفيدة للمستخدمين

سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية؛

المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية؛

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية:

هي التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى تقديم معلومات يستفاد منها لاتخاذ القرارات المختلفة، من قبل مستخدمي هذه القوائم المتعددين، ولتحقيق هذه الأهداف لابد من مراعاة مجموعة من الاعتبارات عند إعداد القوائم المالية، وأن تتصف هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص النوعية التي تزيد من فائدتها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية:

تشكل القوائم المالية الجزء الأهم في التقارير المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة، وفيما يلي تعريف القوائم المالية من طرف عدة جهات مهنية، بالإضافة إلى أهداف القوائم المالية.

1 تعريف القوائم المالية:

تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية: (IASB): تعرف القوائم المالية من خلال المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في عام 1997: بأنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تولى الإدارة للمصادر الموكلة لها.[1]

تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF): كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية تشتمل على: ميزانية، حساب نتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج. هذه الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع.[2]

كما يمكن تقديم تعاريف أخرى منها:

القوائم المالية اصطلاح محاسبي له صفة الشمولية ويضم تحت مظلته في مؤسسات الأعمال الهادفة للربح الحسابات الختامية والميزانية وقوائم وملحوظات أخرى إضافية أو مكملة أو متممة.[3]

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وهذا بغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.[4]

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين، الأول قوائم مالية أساسية. والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية. أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على المؤسسات أن

---

[1] _ المعيار المحاسبي الدولي الأولIAS1 ، المعدل في عام 1997، عرض البيانات المالية، ص5.

[2] _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07، الصادرة في 2009/03/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد09، الجزائر، ص22.

[3] _ عبد المنعم عوض الله وآخرون، **تحليل ونقد القوائم المالية أساسيات وتطوير**، (القاهرة: مصر، مطبعة مركز التعليم المفتوح، 1993)، ص36.

[4] _ قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، (بيروت: لبنان، الدار النموذجية، 2011)، ص25.

تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم الدخل، الوضع المالي التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية، أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسات بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية، [1] القوائم المعدلة بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار وهي قوائم ملحقة بالدخل والميزانية العمومية معدة على أساس أثر التضخم Inflation لتعكس نتيجة عمل المؤسسة ومركزه المالي بصورة تتناسب وذلك.[2]

من خلال ما سبق يمكن تقديم تعريف للقوائم المالية على أنها مجموعة من الوثائق المتكاملة والمترابطة التي تهدف إلى تقديم معلومات، قياس موارد وأداء المؤسسة ووضعها المالي في نهاية الدورة المالية، تعد القوائم المالية في أجل أربعة أشهر بعد انتهاء الفترة المالية، حيث تحتوي على معلومات يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية كل حسب احتياجاته لاتخاذ القرارات المالية.

2 التقارير المالية والقوائم المالية:

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات المادة الأساسية للتحليل المالي، وهي مصدر مهم من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي ويعتمد عليها متخذو القرارات والمستفيدون، وهي الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية.[3]

كما ورد في الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية المعدل عام 2010 أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من معلومات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل. من جهة أخرى فإن ما يعرض في القوائم المالية هي معلومات مالية في حين يحتاج مستخدمي القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.[4]

بالاعتماد على ما سبق يمكن القول أن التقارير المالية تمثل الإطار العام والأوسع، الذي تشكل فيه القوائم المالية جزء مهم، كما تضم التقارير المالية بالإضافة إلى القوائم المالية بنوعيها (الأساسية منها والمكملة)، المعلومات الإضافية التي تغطي بدورها السياسات المحاسبية أو الالتزامات المحتملة أو الطارئة، تقرير المراجع الخارجي، تقرير مجلس الإدارة...، أيضا يمكن القول أن القوائم المالية أكثر رسمية وإجبارية من التقارير المالية، وأن القوائم المالية ثابتة العدد والمعلومات في حين التقارير مفتوحة واختيارية.

3 أهداف وأهمية القوائم المالية:

سبق وأشرنا ضمن تعريف القوائم المالية إلى أهم أهدافها والمتمثل في تقديم المعلومات حول المركز المالي

---

[1] ـ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل قوائم مالية**، (عمان: الأردن، دار المسيرة، ط2، 2009)، ص28.

[2] ـ عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط2، 2008)، ص482.

[3] ـ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع، ص28.

[4] ـ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص6.

للمؤسسة، وفيما يلي أهداف وأهمية القوائم المالية بنوع من التفصيل.

1.3 أهداف القوائم المالية:

الهدف الرئيسي للقوائم المالية هو نشر البيانات المالية التي تقيس بدقة ربحية والوضع المالي للمؤسسة؛[1]

يتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالمؤسسة، بهدف اتخاذ القرارات المختلفة على ضوئها؛[2]

تتضمن القوائم المالية قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كل واحدة من هذه القوائم تؤدي دور مختلف في إيصال النتائج المالية للمؤسسة لكل الأطراف، فقائمة المركز المالي أو ما يعرف بالميزانية تعطي صورة عن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين، في حين تلخص قائمة الدخل أداء المؤسسة التشغيلي خلال فترة زمنية محددة، وقائمة التدفقات النقدية تعرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة، وتنعكس مبالغ وتغيرات حقوق الملكية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛[3]

وبغرض تحقيق الهدف العام للقوائم المالية فإن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد القوائم المالية من أهمها الآتي:[4]

ـ البيانات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالمؤسسة بهدف اتخاذ القرارات المختلفة، وبما يعني ضرورة التأكد من توفير المعلومات لأولئك المستخدمين الذين ليس لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من المؤسسة إلى جانب المستخدمين من داخل المؤسسة؛

ـ ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء... الخ؛

ـ يجب أن توضح البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة (أو فترات) مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة؛

ـ توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها المؤسسة نشاطاتها المختلفة، وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها (الحصول عليها) والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال؛

---

[1]_Martin FRIDSON, Fernando ALVAREZ, **Financial Statement Analysis A Practitioner's Guide, (**New York: USA, John Wiley & Sons, 2002), p4.

[2]_قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، المرجع السابق، ص25.

[3]_Andrew TEMTE, **Financial Statement Analysis, (**USA, Schweser Institute Gertificate Programs, 2004), p 2.

[4]_ قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، نفس المرجع،ص26.

ـ ضرورة توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي (المسؤولية الاجتماعية) وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة، على اعتبار أن هذه الأنشطة لها تأثيرا واضحا (مباشرا، أو غير مباشر) على المجتمع الذي تعمل المؤسسة ضمن نطاقه؛

ـ الأخذ بنظر الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين (المحتملين) من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الهدف العام للقوائم المالية هو توفير المعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية لهذا يجب إعداد القوائم المالية في ظل الأهداف التي تلبي احتياجات المستخدمين المتعددين، كما يجب أن يوفر محتوى القوائم المالية إمكانية المقارنة مع فترات سابقة وأن يعكس هذا المحتوى الدور الاجتماعي (المسؤولية الاجتماعية) أو الدور المتعلق بالبيئة لما له من تأثير على المجتمع الذي تعمل به المؤسسة.

2.3 أهمية القوائم المالية:

تتمثل أهمية القوائم المالية فيما يلي:[1]

ـ تساعد أطراف عديدة كالمستثمرين والمقرضين على اتخاذ قرارات مالية رشيدة؛

ـ قياس تغيير السياسات المحاسبية، على الأرباح والمكاسب المعلنة وحقوق الملكية والتدفق النقدي والمقاييس المختلفة لأداء المؤسسة مثل النسب المالية وتحليل التدفقات النقدية لتقييم المقدرة المالية للمؤسسة؛

ـ في حالة وجود رغبة لدى محاسبي المؤسسة في تأجيل وتأخير الاعتراف والإثبات والتسجيل المحاسبي لبعض الصفقات والأحداث المالية، أو تغيير لأسس وطرق التقييم إلى ما بعد تاريخ الإقفال، فإن هذا يعني أن بنود هذه القوائم المالية يمكن أن تتأثر بهذه الرغبة وهذا الميل، ولهذا يجب إعداد هذه القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الوطنية والدولية؛

ـ استخلاص معلومات موثقة، يمكن تقبلها والاعتماد عليها للحكم على كيفية قياس أداء المؤسسة ووضعها المالي وكيفية الإفصاح عنه، ولهذا يجب تحليل وتفسير ونقد محتويات هذه القوائم المالية.

4 الانتقادات الموجهة إلى القوائم المالية:

بالرغم من الكم الهائل من البيانات التي تحتويها القوائم المالية والتي يمكن أن تمثل أساسا مهما في توفير المعلومات الملائمة التي يمكن أن يستفيد منها العديد من الجهات التي تستخدمها والتي لها علاقة (مباشرة وغير مباشرة) بالمؤسسة إلا أن الملاحظ أن هناك مجموعة من الانتقادات أو نواحي قصور يمكن أن يطلقها البعض على القوائم المالية، والتي يمكن توضيحها كما يأتي[2]:

---

[1] ـ طه الطاهر إبراهيم إسماعيل وآخرون، **تحليل ونقد القوائم المالية**، (القاهرة: مصر، مركز جامعة القاهرة، 2014)، ص3.

[2] ـ قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، المرجع السابق، ص64.

_ تحتوي القوائم المالية على بيانات إجمالية، وبالتالي فإن عملية فهمها من قبل المستخدمين غالبا ما تحتاج إلى كشوف توضيحية وتفسيرية مرفقة بهدف التعرف على التفاصيل اللازمة عن تلك البيانات، وبما يمكن أن يساعدهم في اتخاذ قرارات أكثر دقة؛[1]

_ لا يمكن للنظام المحاسبي أن يسجل جميع مظاهر نشاط المؤسسة، والتي يمكن أن تمثل عوامل هامة لنجاح المؤسسة، وتعد الموارد البشرية واحدة من تلك العوامل الهامة، كما تمثل الإدارة والعمالة في بعض الأحيان أهم أصول المؤسسة ورغم ذلك هذا البند لا يظهر في ميزانية المؤسسة، حيث تتحدد القوائم المالية بتلك العناصر التي يمكن قياسها بموضوعية مناسبة تتطلبها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛[2]

_ يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة. وتؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة الأعمال والمركز المالي والقرارات التي تتخذ من قبل الأطراف المهتمة بالمؤسسة؛[3]

_ تغيرات الأسعار مع ثبات قيم بعض الأصول والخصوم يمكن أن تؤدي إلى تعقيدات واضطرابات في القوائم المالية. ففي فترات التضخم وارتفاع الأسعار تظهر أهم الآثار التي نذكر من بينها:[4] التكلفة التاريخية تكون أقل من التكلفة الاستبدالية الجارية؛ عند تغير المستوى العام للأسعار تصبح وحدة القياس النقدي غير ثابتة، وثبات وحدة القياس النقدي هو فرض أساسي في منهج التكلفة التاريخية وفي إعداد القوائم المالية وفق القواعد المحاسبية المقبولة عموما؛ تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للأصول غير النقدية، ولكن لا يقرر عنها؛ تجرى مقابلة غير عادلة بين بعض المصاريف القديمة التاريخية مثل الاستهلاكات وبين إيرادات المبيعات الحالية؛

_ البيانات التي تحتويها القوائم المالية هي بيانات تاريخية من حيث تعلقها بالفترة الزمنية المعدة عنها، وبما يعني أن استخدامها سوف يكون محدودا لأغراض اتخاذ القرارات المستقبلية، نظرا لأن الأساس التاريخي غالبا ما يمثل أساسا ضعيفا عند الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المستقبلية خاصة في ظل التغيرات العديدة والمستمرة لكافة العوامل، التي يمكن أن تؤثر في عملية اتخاذ القرارات المختلفة؛[5]

_ التقديرات ضرورية سواء للأصول أو للخصوم، مما يجعل رقم صافي الدخل وبعض أرقام الميزانية تعاني من أخطاء التقدير، كتقدير الديون غير القابلة للتحصيل، تقدير العمر الإنتاجي للأصول القابلة للإهتلاك، تقدير معدلات الإهتلاك للأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع وتكاليف البحث والتطوير. إن تراكم الأخطاء أو التحيز في التقدير قد يسبب تشويها أو تحريفا هاما في القوائم المالية.[6]

الانتقادات الموجهة إلى القوائم المالية أو إبراز أوجه القصور فيها، يعود إلى تعدد احتياجات مستخدمي هذه

---

[1] _ قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، المرجع السابق، ص64، 65.

[2] _ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص73.

[3] _ نفس المرجع، ص73.

[4] _ رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص302.

[5] _ قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، نفس المرجع، ص65.

[6] _ رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، نفس المرجع، ص301.

القوائم وزيادتها بمرور الوقت وزيادة الاعتماد عليها من جهة، ونتيجة التغيرات التي تحدث في محيط المؤسسة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: إعداد وعرض القوائم المالية:

تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة المؤسسة، حتى لو قام بإعدادها محاسب خارجي، فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. وبذلك تستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وظيفة الوصاية التي أسندها الملاك للإدارة بتسيير أعمال المؤسسة واستخدام موارد المؤسسة.[1]

1 الاعتبارات الأساسية لإعداد القوائم المالية:

عند إعداد القوائم فإن هناك مجموعة من الاعتبارات يجب مراعاتها وهي:[2]

_ تحديدها بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي يتم عرضها في نفس التقرير؛

_ يجب بيان الأمور التالية عن القوائم المالية بوضوح وهي:

_ اسم المؤسسة التي تعود لها القوائم المالية؛

_ اسم القائمة وتاريخها؛

_ فيما إذا كانت القوائم المالية منفردة لمؤسسة معينة أو موحدة لمجموعة معينة من المؤسسات؛

_ العملة التي يتم إعداد القوائم المالية بها كالدينار أو الدولار وغيرها؛

_ تحديد الفترة الابلاغية: Reporting Period وتعني التوقف في نهاية كل فترة مالية لإعداد القوائم المالية للمؤسسة وترتبط بمفهوم الدورية Periodicity، وذلك من أجل التعرف على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية، وتكون هذه الفترة عادة سنة يتم تحديد بدايتها ونهايتها، على أنه إذا تغيرت الفترة المالية السنوية وتم إعداد القوائم المالية لفترة مختلفة، فيجب على المؤسسة الإفصاح عن سبب هذا التغير وتنويها للمشاكل المتعلقة بالمقارنة.

2 الخصائص النوعية للقوائم المالية:Qualitative Characterstics

هدف البيان رقم 02 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية عام 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، إلى توصيف الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.[3]

والذي يعتبر الدراسة الأكثر شمولية وأهمية، حيث ميز بين الخصائص الرئيسية والخصائص الثانوية، بالإضافة إلى أهم اجتهادات المعاهد والمنظمات المهنية حول العالم في هذا الموضوع والتي نذكر منها:[4]

_ دراسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1982؛

---

[1] _ خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص96.

[2] _نفس المرجع، ص112.

[3] _ صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، **مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP** ، (القاهرة: مصر، مكتبة الانجلو، 2007)، ص961.

[4] _ جرد نور الدين، آيت محمد مراد، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، (مجلة البديل البديل الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، العدد01، جوان 2018)، ص ص139- 141.

_ اتفاقية نوروالك والتي كانت نتيجة لجهود مشتركة بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في إطار مساعي الهيئتين لتوحيد الإطار الفكري للمحاسبة وتقريب وجهات النظر سنة 2002؛

_ اتفق المجلسين على ضرورة زيادة جودة المعايير القائمة ولتحقيق ذلك تم تحديد أولويات العمل والبدء بتطوير الإطار الفكري الذي يمثل الركيزة الأساسية في تطوير المعايير وإدخال التحسينات عليها سنة 2004؛

_ 6 جويلية 2006 استجابة لاتفاق نوروالك بإصدار مشروع للإطار الفكري المشترك الذي يضم كمرحلة أولى أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات على أن يتم استكمال باقي المراحل لاحقا؛

_ سبتمبر 2010 اكتمال المرحلة الأولى من مشروع الإطار الفكري المشترك بإصدار بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 08(Statement of Financial Accounting Concepts No 08) الذي يحل محل البيانين رقم 1 و2 والذي يتضمن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات المالية، هذا بالنسبة للإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية، أما بالنسبة لإطار مجلس المعايير الدولية فقد صدر بنسخة جديدة تضمنت تعديلا لأهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات المالية، أما باقي أجزاء الإطار التصوري فقد بقيت على حالها.

ويقصد بالخصائص النوعية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة لتحقيق أهداف المؤسسة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين من إعداد التقارير والقوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظام معلومات محاسبي حديث. ولكي تتحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها، لابد أن تتصف بمجموعة من الخواص (السمات أو الصفات)، وتتعلق هذه الخواص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية.[1]

تطرقنا سابقا لأهداف القوائم المالية التي تتمركز حول تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وحتى تحقق هذه الأهداف، لابد أن تتسم القوائم المالية بمجموعة من الخصائص الأولية أو الأساسية التي يجب توفرها حتى تكون القوائم المالية مفيدة، والخصائص الثانوية التي تزيد من فائدة هذه القوائم.

1.2 الخصائص الذاتية للقوائم المالية: Fundamental Qualitative Characterestics

تتحدد الخصائص الذاتية التي يجب أن تتسم بها القوائم المالية من خلال:[2]

1.1.2 الخصائص الرئيسية: Primary Qualities

تنحصر هذه الخصائص في خاصيتين رئيسيتين هما الملاءمة والموثوقية (إمكانية الاعتماد عليها):

[1] _ معمري خيرة، قورين حاج قويدر، **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي**، (مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 21، سبتمبر 2019)، ص245.

[2] _ Fatema Sami ALTAJI, Saleh Khalil ALOKDEH, **The Impact Of The Implementation Of International Financial Reporting Reporting Standards No.15on Improving The Quality Of Accounting Information,** (Journal Of Management Science Letters, Jordan, Vol 9, 2019),p2372.

1.1.1.2 الملاءمة: Relevance

تعتبر المعلومات المحاسبية التي توفرها المؤسسة لمستخدميها ملاءمة إذا كانت هذه المعلومات قادرة على إحداث تأثير على القرارات التي يتخذها هؤلاء المستخدمون، وحتى وإن لم يستخدموا هذه المعلومات بالفعل عند اتخاذ القرارات إلا أن المؤسسة مطالبة بتزويد المستخدمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالمعلومات الملاءمة. أي أن المعلومة الملاءمة ينبغي أن تساعد متخذ القرار على تحسين قدرته على التنبؤ (القيمة التنبؤية)، كما أن المعلومة الملاءمة هي تلك التي تساعد مستخدميها في تأييد أو تصحيح توقعاتهم السابقة، أي تكون لهذه المعلومات القدرة على تقديم تغذية عكسية، كما يجب لوصف المعلومة بأنها ملاءمة أن تتوافر فيها صفة (الوقتية) فما فائدة المعلومة إذا ما أتيحت بعد اتخاذ القرار.[1]

_ القيمة التنبؤية: Predictive Value

يجب أن تكون المعلومات قادرة على تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي إلى تصحيح أو تعزيز توقعاته الحالية، فهذه الخاصية تعتبر ضرورية لمساعدة المستخدمين على زيادة احتمالية تصحيح تنبؤات سابقة أو أحداث حاضرة، ومن أمثلة ذلك التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل مقارنة بالحاضر والماضي، والتعرف على مؤشرات المديونية، التعرف على عائد الاستثمارات في الأصول وتطوراته.[2]

_ الملاءمة في التوقيت: Timeliness

لعل من أهم خصائص المعلومة أن تصل متخذ القرار في الوقت الملائم، وإلا فقدت قيمتها أحيانا، وأصبحت غير مفيدة للمستفيد.[3] توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كاف أو توقيت غير ملائم. ولعل دعوة الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية للمؤسسات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضا بإصدار التقارير المالية الفترية الربع السنوية والنصف السنوية هي محاولة لإضفاء الملاءمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.[4]

_ التقييم الارتدادي: (التغذية الاسترجاعية): Feed back Value

أو ما يعرف أيضا بالقيمة التأكيدية Confirmatory فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها). [5] حيث أن من أهم خصائص منتجات أي نظام معلومات قدرته على إمداد متخذي القرار بمعلومات ارتدادية تقيس قدرة وفاعلية ذلك النظام، وبما أن المحاسبة مهمة لإمداد متخذي القرار الاقتصادي بالمعلومات، فمن باب أولى أن تعزز فائدتها للمستفيد عند تميز معلوماتها بإمداد

[1] _ محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة**، (الإسكندرية: مصر، اليوبيل الماسي، 2017)، ص13.

[2] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص112، 113.

[3] _ عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، (الرياض: السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية، ط1، 2009)، ص115.

[4] _ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص18.

[5] _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص8.

المستفيد بمعلومات ارتدادية لفحص توقعات سابقة بني عليها قرارات اقتصادية فعلية، ومن ثم إمداد متخذ القرار بمعلومات لفحص نتائج قراراته وتعديلها بناء على المعلومات الارتدادية.[1]

2.1.1.3 الموثوقية: Reliability (إمكانية الاعتماد عليها)

تكون المعلومات المحاسبية مهمة ومفيدة إذا استطاع المحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها، وخاصة إذا ما توفر لهذه المعلومات قدر من الموضوعية.[2] ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها فإنه يلزم أيضا توافر مجموعة خصائص تتمثل في:

_ التمثيل الصادق: Representational Faithfulness

يشير التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية إلى المدى الذي تعكس فيه المعلومات الوضعية المالية للمؤسسة كما يشير مفهوم التمثيل الصادق إلى صحة وموضوعية محتوى القوائم المالية، علاوة على ذلك يؤكد مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) على أنه يمكن إظهار التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية من خلال مطابقة أرقام المحاسبة مع ما هو موجود بالفعل، إلى جانب أن التمثيل الصادق يمكن أن يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقرير مستويات الثقة عند اتخاذ القرارات.[3]

_ الحياد: Neutrality (البعد عن التحيز) Free From Bias

يعني هذا المفهوم أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محل الاهتمام الأول. فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن يكون لدينا قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها، وبدون الثقة في القوائم المالية لن يستخدم الأفراد المعلومات التي تتضمنها.[4] على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المؤسسة وتحيزا لهم.[5]

_ قابلية التحقيق: Verifiability

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصل عدد المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها.[6]

مما سبق يتضح أنه كي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة وفي نفس الوقت يمكن الاعتماد عليها. مع ذلك فإن دراسات عدة أشارت إلى أنه غالبا ما يكون هناك تعارض بين تحقيق الملاءمة وبين

---

[1] _ عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، المرجع السابق، ص115.

[2] _سعود جايد مشكور وآخرون، **المحاسبة المتوسطة رؤية معاصرة**، (العراق، الميزان، ط1، 2012)، ص15.

[3] _ Fatema Sami ALTAJI, Saleh Khalil ALOKDEH, Op, cit, 2019, p2372.

[4] _سمية أمين علي، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، (القاهرة: مصر، جامعة القاهرة، ج1، 2020)، ص10.

[5] _محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص9.

[6] _ دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 2014)، ص70.

إمكانية الاعتماد على المعلومات، وقد يكون من الضروري في بعض الحالات أن نضحي بدرجة معينة من الملاءمة كي نزيد من إمكانية الاعتماد على المعلومات في سبيل زيادة ملاءمتها.[1]

2.1.2 الخصائص الثانوية: Secondary Qualities

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسة التي سبق ذكرها.[2]

1.2.1.2 قابلية المعلومات للمقارنة: Comparability

تعتبر المعلومات التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، حيث تمكن صفة القابلية للمقارنة المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة.[3].

2.2.1.2 الثبات: Consistency

تعد القوائم المالية طبقا لأسس وسياسات وقواعد ثابتة من سنة لأخرى، ويمكن أن تتغير تلك الأسس أو السياسات والقواعد في حالة وجود سياسات محاسبية تكون أكثر ملاءمة لظروف المؤسسة أو عند ظهور معايير محاسبية أو قوانين جديدة، على أنه في جميع الأحوال يتعين الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن إتباع السياسة الجديدة وأثر ذلك على القوائم المالية وأسباب ذلك التغير.[4]

2.2متخذو القرار والقابلية للفهم: Decision Makers and Understandability

يختلف متخذو القرار بدرجة كبيرة في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب اتخاذ القرارات التي يستخدمونها وفي المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها من مصادر أخرى، وفي قدرتهم على تشغيل هذه المعلومات، وحتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يلزم إيجاد حلقة ربط بين هؤلاء المستخدمين والقرارات التي يتخذونها تتمثل هذه الحلقة في القابلية للفهم وهي إحدى خصائص المعلومات التي تسمح للمستخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بادراك مغزى تلك المعلومات.[5]

إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية سواء بالقوائم أو الإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتصف بمجموعة من الصفات الأساسية بما يكفل أن تكون تلك القوائم ذات فائدة لمستخدميها. وتتلخص هذه الصفات في أربع نقاط رئيسية هي:[6]

_ أن تكون المعلومات مفهومة لقارئ أو مستخدم لديه حجم معقول من المعلومات عن أنشطة الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية (القابلية للفهم Understandability)، ولديه الاستعداد لدراسة القوائم المالية بدرجة

[1] _ محمد سمير الصبان وآخرون، المرجع السابق، ص14.

[2] _ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنه، المرجع السابق، ص20.

[3] _ سمية أمين علي، وآخرون، المرجع السابق، ص10، 11.

[4] _ أمين السيد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، (الاسكندرية: مصر، دور المكتبات الكبرى، 2004)، ص11.

[5] _ أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2005)، ص191، 192.

[6] _أمين السيد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، نفس المرجع، ص12، 13.

مناسبة من التعمق مع الأخذ في الاعتبار أنه لا يجوز حذف أي معلومة من القوائم المالية على أساس أنها معقدة ولن يفهمها القارئ.

_ أن تكون المعلومة لها علاقة باتخاذ القرار (الملاءمة Relevancy)، ويتوفر هذا عندما تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية، تفيد المستخدم وتؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة، عند تقييم الأحداث المالية الماضية والحاضرة والمستقبلية أو لتصحيح التقديرات أو القرارات التي تم اتخاذها خلال الفترات السابقة. وفي هذا الشأن يتعين أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود، ذات الأهمية النسبية التي من شأنها التأثير على تقييم المركز المالي ونتيجة الأعمال، وما يترتب على ذلك من اتخاذ قرارات. ومن المعروف أن المعلومة تصبح ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو إدراجها على سبيل الخطأ يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

_ أن يكون من الممكن الاعتماد على المعلومة بما يجعلها مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية (المصداقية Reliability) وفي هذا الشأن يمكن الاعتماد على المعلومات المالية إذا كانت لا تحتوى على أخطاء جوهرية مؤثرة وتعطي صورة عادلة وصادقة عن الأنشطة المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

ترى الباحثة أن الخصائص النوعية تساعد في إثراء دور القوائم المالية وتعزز من فوائد المعلومات الواردة فيها من خلال توفير قدر أكبر من المصداقية، الذي يساهم في تقليل الفجوة في البيانات المالية بين المؤسسات المختلفة وبالتالي اتخاذ قرارات مناسبة.

3 قيود استخدام الخصائص النوعية: Constraints to the use of Qualitative Characteristics

هناك مجموعة من القيود تقف أمام الخصائص النوعية نذكر منها:

1.3 التوقيت المناسب: Timeliness

إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها. لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة. فلكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب، قد يكون من الضروري غالبا تقديم التقارير عن عملية دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة وهذا يضعف الموثوقية. وبالمقابل إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأمور فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات استخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم اتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك. لذلك عند تحقيق التوازن بين الملائمة والموثوقية، فإن الاعتبار الحاسم يجب أن يكون تلبية حاجات صانعي القرارات بأفضل شكل.[1]

2.3 الموازنة بين التكلفة والمنفعة: The blance between Cost and Benefit

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة- المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدا.[2]

---

[1] _ أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار صفاء، ط1، 2010)، ص45.

[2] _ كريمة علي كاظم الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة**، (مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 90، جوان 2011)، ص115.

3.3 الموازنة بين الصفات النوعية: Balance Between Qulitative Charactristics

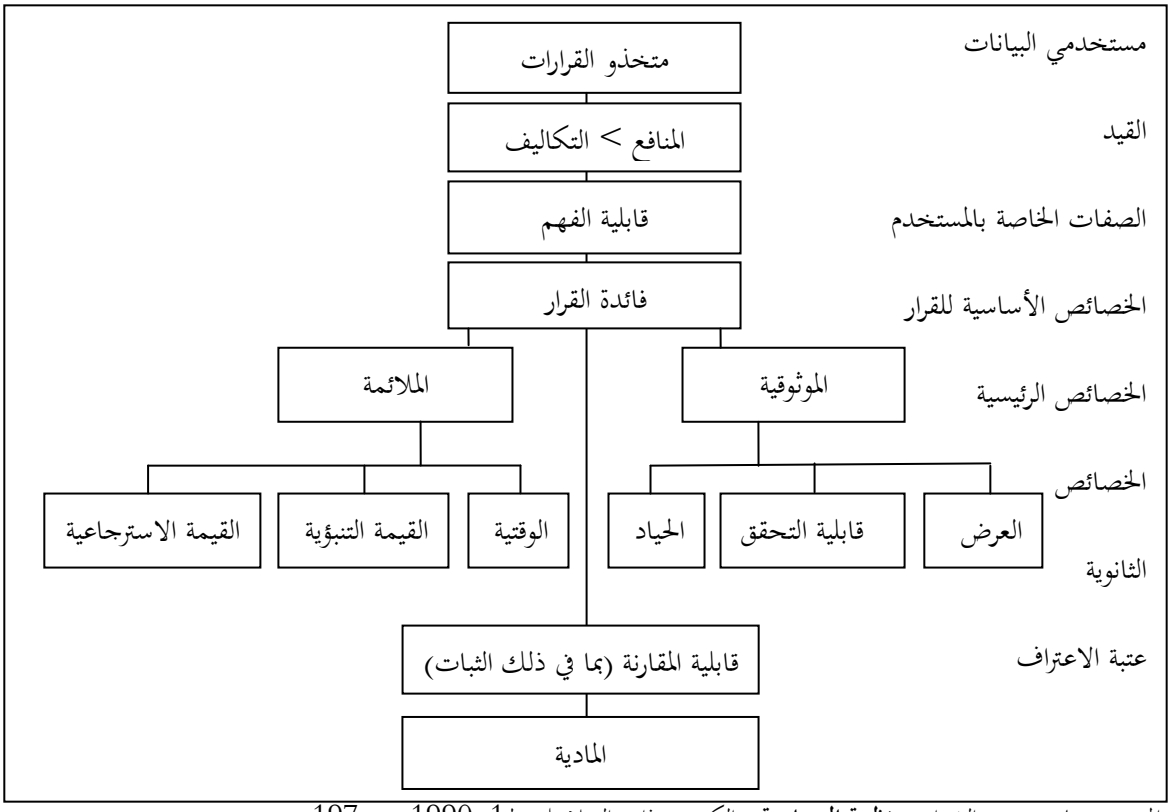
يجب أن ينظر إلى الصفات النوعية للمعلومات المالية نظرة شمولية، أي لا يتم تفضيل صفة على أخرى حيث يمكن أن يؤدي هذا التفضيل إلى تأثير سلبي على المعلومات التي يتم عرضها، وبذلك فيجب أن ينظر إلى الصفات النوعية بأنها جميعا من الضرورية بمكان أن تنطبق على المعلومات بخطوط متوازنة، ويعتمد ذلك بالطبع على مستخدمي المعلومات المالية وكيفية النظر إليها في إطار الصفات النوعية.[1]

4.3 العرض العادل: Fair Presentation

توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة. وتؤدي عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة عادة إلى إعداد قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات والأحداث الاقتصادية.[2]

والشكل الموالي يلخص الخصائص النوعية:

الشكل رقم (II.1): الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، (الكويت، ذات السلاسل، ط1، 1990)، ص197.

الشكل السابق يلخص الخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية والتي تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة لمتخذي القرارات. أي أن الخصائص النوعية تمثل مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، إلا أنه هناك مجموعة من المحددات أو المشاكل التي ظهرت وهي محددات استخدام الخصائص النوعية، احتمال التعارض بين الخصائص النوعية

[1] _ خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص56.

[2] _ كريمة علي كاظم الجوهر، المرجع السابق، ص115.

كالتعارض بين التوقيت الملائم وموثوقية المعلومات المحاسبية، أو مشكلة اختبار التكلفة والعائد حيث يمكن أن تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها، كما أن المعلومات المحاسبية قد تكون ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدمها يواجه مشكلة أو صعوبة لفهمها أو تحليلها واستخدامها لاتخاذ قراراته.

4 قياس عناصر القوائم المالية:

ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، وبشكل عام يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:[1]

الجدول رقم (1.II): أسس قياس الأصول والالتزامات

أساس القياس	الأصول	الالتزامات
التكلفة التاريخية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للشيء المقدم لاقتنائها في تاريخ الاقتناء.	تسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد، أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل)، بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية.
التكلفة الجارية وتكلفة الإحلال	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء نفس الأصل أو أصل معادل حاليا. لذلك، فالتكلفة الجارية لأصول مثل المخزون والآلات والمعدات هي تكلفة إحلالها الجارية.	تسجل الالتزامات بالقيمة غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها التي تكون مطلوبة لتسوية التعهد حاليا.
القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية)	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن حاليا الحصول عليها عن طريق بيع الأصل في ظل التخلص منه بشكل منظم. ويطبق هذا الأساس في حالة المخزون على أنه صافي القيمة القابلة للتحقق وفي حالة الاستثمارات المتداولة على أنه القيمة السوقية.	تسجل الالتزامات بقيم تسويتها، بمعنى القيم غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها المتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية.
القيمة الحالية	تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية. لذلك فالقيمة الحالية هي إما القيمة القابلة للتحقق المخصومة أو القيمة الممكن استردادها المخصومة.	تسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية.

المصدر: أحمد نور، **المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص51.

[1] _ أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص61.

وبالرغم مما تقدم فإن قياس التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المؤسسات عند إعداد بياناتها المالية، وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى على سبيل المثال تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية، وإضافة لذلك تستخدم بعض المشاريع أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع أثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.[1] كما نجد بحسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16 "الممتلكات والمنشآت والمعدات"، يعاد تقويم الأصول الثابتة عندما تطرأ تغيرات دائمة وجوهرية على قيمها للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة الدائمة.[2]

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية: The Users of Financial Statements

سبق وذكرنا أن القوائم المالية تعد على أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن أن تلبي احتياجات العديد من المستخدمين الذين نجد منهم مستخدمين داخليين أو خارجيين، حاليين أو محتملين، تربطهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة وجميعهم يتخذون من القوائم المالية مرجعا لتلبية أغراضهم المختلفة لاتخاذ قرارات بصورة صحيحة وسليمة.

1 تعدد مستخدمي القوائم المالية:

يتعدد مستخدمي المعلومات المالية حيث يعتبر كل من يتخذ القوائم المالية لدراسة أو تحليل أو اتخاذ قرارات هو مستخدم للمعلومات المالية، ولا يمكن حصر هذه الفئات لتعددها.[3]

يستخدم معلومات القوائم المالية أطراف عديدة، تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين والدائنين، والموظفين والإدارة والعملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين، والمستشارين والسماسرة وضامني الاستثمار والمسؤولين عن البورصات، والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين، والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات العمالية، والتجمعات التجارية وباحثي الأعمال وأساتذة الجامعات وطلاب البحث والعامة.[4]

ويمكن تقسيم هؤلاء المستخدمين إلى:

2.1 المستخدمين الداخليين والخارجيين:

يختلف مستخدمو القوائم المالية باختلاف مصالحهم والمعلومات التي يعتمدون عليها لاتخاذ قراراتهم المختلفة حيث يستفيد من القوائم المالية والمعلومات الواردة فيها ومرفقاتها عدد كبير من المستخدمين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة الاقتصادية، والشكلين المواليين يحددان بعض مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين بالإضافة إلى أغراضهم من القوائم المالية:

---

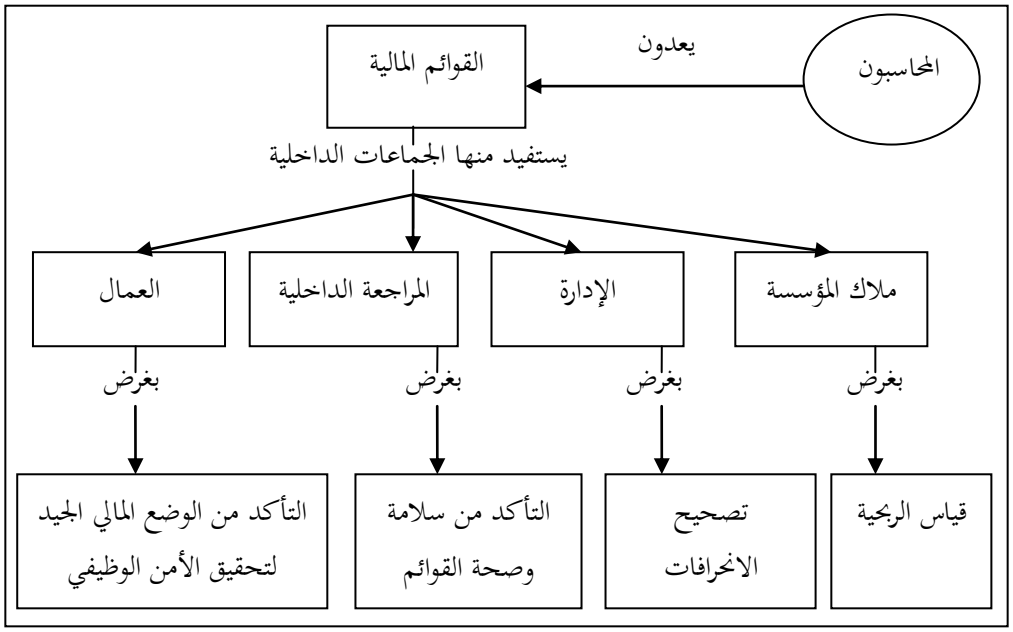
[1] _ أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص62، 63.

[2] _ نجوى عبد الصمد، المرجع السابق، ص156،157.

[3] _ خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص44.

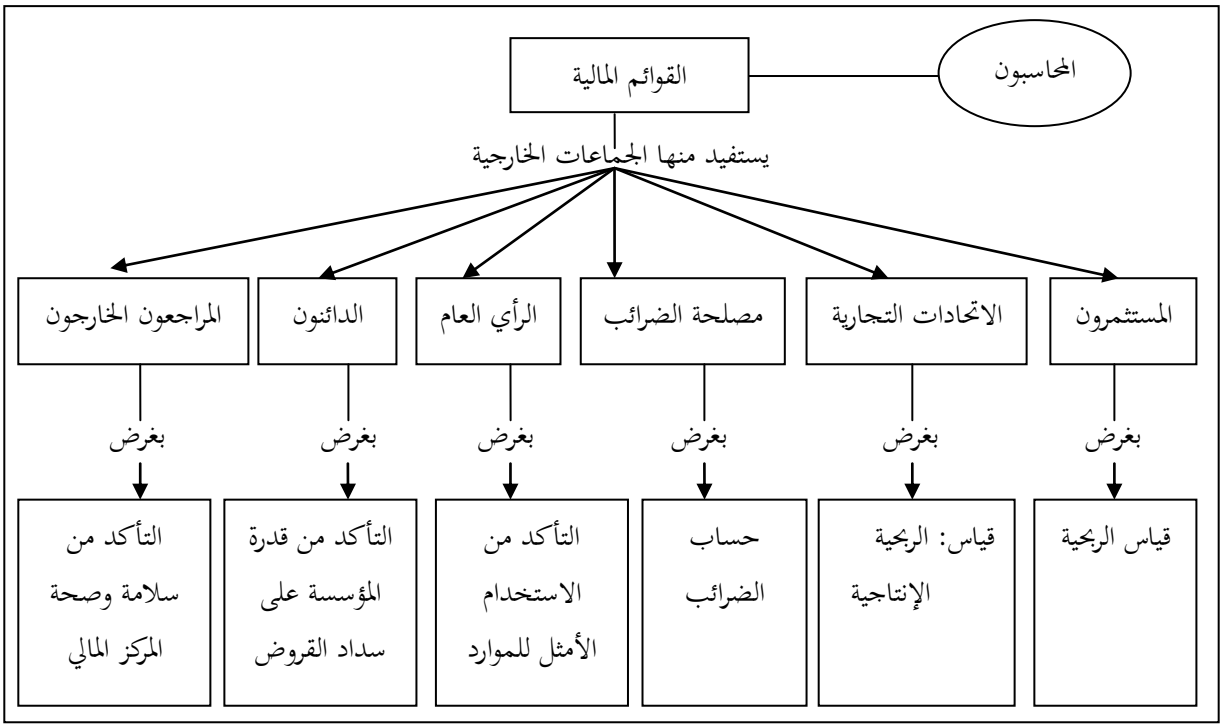
[4] _ محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد، **الطرق المحاسبية والتقارير المالية**، (القاهرة: مصر، جامعة عين الشمس، 2011)، ص16.

الشكل رقم(2.II): جهات الاستخدام الداخلي للقوائم المالية



المصدر: محمد الصيرفي، **التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية**، (القاهرة: مصر، دار الفجر، ط1، 2014)، ص14.

الشكل رقم (3.II):جهات الاستخدام الخارجي للقوائم المالية



المصدر: :محمد الصيرفي، **التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية**، (القاهرة: مصر، دار الفجر، ط1، 2014)، ص15.

2.2 المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة وغير المباشرة:

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين القسم الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة والقسم الثاني من المستخدمين فهم المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم هي مساعدة أو حماية الأطراف الذي لهم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة مثل عدم خبرتهم في المحاسبة أو لعدم توفر عنصر الوقت لإدارة استثماراتهم.[1]

1.2.2 المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة بالمؤسسة:

تختلف المنفعة التي تعود على مستخدمي القوائم المالية من المعلومات الواردة فيها، فناك بعض الفئات التي تكون الفائدة بالنسبة لهم مباشرة مثل الملاك والإدارة والعمال والدائنين...، كما يهتم المستثمرون المحتملون بالمعلومات المالية التي تتعلق بشكل مباشر بالمؤسسة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة ذلك لأن قراراتهم تتعلق بالمبالغ والتوقيتات وعدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة، وبالنسبة للمستثمرين والمقرضين والموردين والموظفين فإن المؤسسة هي مصدر النقدية لهم في شكل توزيعات أرباح أو فوائد وربما في شكل زيادة في الأسعار السوقية للأسهم، وكذلك إعادة سداد القروض، وسداد ثمن السلع والخدمات والرواتب والأجور.[2]

2.2.2 المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة بالمؤسسة:

تتضمن تلك المجموعة المحللين الماليين، وبورصات الأوراق المالية والمحامين والسلطات الرقابية، الهيئات التنظيمية ونقابات العمال، الذين تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة. ذلك لأنهم يجمعون معلومات ويساعدون أشخاص لديهم مصلحة مباشرة مع المؤسسة.[3]

3 احتياجات مستخدمي القوائم المالية:

إن التنوع الكبير في فئات المستخدمين ينتج عنه تعدد الحاجات التي يمكن تلخيص بعضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (II.2): احتياجات مستخدمي القوائم المالية

المستخدمين		احتياجاتهم
المستثمرون الحاليون والمحتملون	وهم مقدمي رأس المال الحاليين بالإضافة إلى أولئك الذين يفكرون جديا في الأمر، ولديهم القدرة على ذلك وهذه الفئة تشمل: غالبا رجال الأعمال أو المؤسسات الأخرى أو أي جهة لديها فائض من المال ترغب في استثماره في المؤسسة، وهم يعتمدون على التقارير المالية كمصدر أساسي للمعلومات،	– المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة؛ – المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم المؤسسة؛ – المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة؛ – المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة المؤسسة ومستقبلها وتقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى؛

[1] _ كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2006)، ص14.

[2] _ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص40.

[3] _ أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، المرجع السابق، ص6.

	ويهتم هذا القطاع بتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات بشأن الإبقاء أو بيع استماراتهم في المؤسسة أو ببساطة الاستثمار أو عدم الاستثمار.	– وقد يحتاج المستثمرين معلومات أخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر أخرى. مثل الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية، وأوضاع الصناعة والمؤسسة.
المقرضون الحاليون و المرتقبون	وتشمل: دائني المؤسسة من المقرضين العاديين كالمصارف أو حملة السندات أو صناديق التنمية أو المؤسسات المالية الأخرى غير الهادفة للربح، وهؤلاء يعتمدون على التقارير المالية في اتخاذ قرارات الائتمان أو الإقراض أو شراء سندات سواء في الأجل الطويل أو المتوسط أو القصير.	توفر لهم المعلومات التي تساعدهم في معرفة ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف يتم دفعها في تواريخ الاستحقاق، وبالتالي فهم يركزون على الضمانات التي توفرها المؤسسة على القروض والسندات ومعرفة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها في تواريخ استحقاقها.
العملاء	يعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات.	تمدهم القوائم المالية بمعلومات عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار خاصة إذا كان هناك علاقات وتعاقدات طويلة الأجل ويعتمدون اعتمادا كبيرا عليها.
الموظفون	ويعتبر الموظفون مورد المؤسسة الهام حيث تبني عليهم استمرارها وأداءها لأعمالها بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين.	لذلك فهم معنيون بكفاءة المؤسسة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها وأرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد، ومنافع ما بعد التقاعد التي يكمن للمؤسسة أن تقدمها.
الإدارة	على الرغم من أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية إلا أنها تعتبر أحد أكثر الفئات استخداما لها باعتبارها أحد مصادر المعلومات اللازمة للحصول على مؤشرات الكفاءة الفاعلية والعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإعداد الموازنات الخاصة بالمستقبل.	في القوائم المالية تجد المؤسسة الإجابة عن كثير من الأسئلة التي تواجهها وهي بصدد اتخاذ قراراتها ومن بين هذه الأسئلة: – ما مدى نجاح إدارة المؤسسة بشكل عام في تحقيق عائد ملائم على الموارد المتاحة لها؟ – هل أداء المؤسسة أفضل، أو أقل من نظيراتها في الصناعة نفسها؟ – هل تتحسن مبيعات المؤسسة وحصتها في السوق أم تتراجع؟ ...
الحكومة بأجهزتها المختلفة	تعتبر المؤسسات بالنسبة للحكومة من الدعائم الرئيسية التي تستند إليها في تمويل خططها من خلال الضرائب وتحقيق الأهداف الوطنية كالتشغيل والتقليل من نسب البطالة والفقر، لذلك فالحكومة مهتمة بربحية المؤسسة وتوسيع أعمالها.	تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على المؤسسة وتحديد مدى قدرة المؤسسة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني. ومن بين الأجهزة أو الدوائر والسلطات الحكومية نجد: – السلطات القضائية: لأغراض حسم الأمور والمنازعات القضائية؛

		– دائرة الإحصاء: لاستخدامها لأغراض الإحصاءات العامة.
الجمهور	الجمهور، وله متعلقات واهتمامات مختلفة منها ما يتعلق بدور المؤسسة الاجتماعي والتنموي، ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها حيث أن المؤسسة كائن حي وعضو فعال في المجتمع يؤثر ويتأثر به.	تؤثر المؤسسة على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل. وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.
الأكاديميين	كالطلاب وخريجي الجامعات والأساتذة الجامعيين والباحثين في مختلف التخصصات.	يحتاج خريجو الجامعات لمعلومات حول المؤسسات الاقتصادية تمكنهم من تحديد فرصهم في التوظيف، في حين يحتاج الأساتذة الجامعيين والطلاب والباحثين لمعلومات تمكنهم من دعم أبحاثهم بدراسات ميدانية تطبيقية أو لإجراء تربصات متنوعة تمكنهم من كسب خبرات ميدانية، كما تحتاج الجامعات إلى معلومات حول المؤسسة تمكنها من إنجاح الشراكة بينهما وبحكم أن الجامعة هي التي تساعد في بناء المعارف والمهارات لدى الموارد البشرية للمؤسسات الاقتصادية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة (Stakeholders)سواء بشكل مباشر أم غير مباشر.[1]

ترى الباحثة أن ثقافة نشر القوائم المالية ومعلومات الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة اختياريا مازالت محدودة في الجزائر، بالرغم من أن الإقدام على هذا الفعل يدل على نجاح المؤسسة ومدى تأكدها من صحة المعلومات وخلوها من أي خطأ وهذا سيميزها عن باقي المؤسسات المنافسة.

الشكل الموالي يحدد وسائل الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، حيث تجدر الإشارة إلى أن الأسهم تحدد المجال أو المصدر الذي يوفر المعلومات التي يسعى إليها مستخدمو القوائم المالية. كما تحدد نطاق تطبيق قواعد الاعتراف والقياس بالنسبة للقوائم المالية، ونطاق المعلومات المحاسبية الخاضعة للمراجعة بالنسبة للقوائم المالية والملاحظات عليها، ونطاق المعلومات المحاسبية الخاضعة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيما يخص القوائم المالية والملاحظات عنها والمعلومات الإضافية.

[1] _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص5.

الشكل رقم (4.II): المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية ووسائل الإفصاح عنها

المصدر: محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2015)، ص469.

المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية:

يرغب المهتمون بالمؤسسة بمعرفة الأوضاع المالية لها والنتائج التي حققتها خلال الفترة المالية، والتدفقات النقدية التي دخلت إلى المؤسسة والتي خرجت منها، بالإضافة إلى العديد من المعلومات التي لا يمكن حصرها والتي تستخدم في اتخاذ القرارات المالية المختلفة، ومصدر هذه المعلومات هي القوائم المالية (الكشوف المالية) بمكوناتها.

المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل:

تعتبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، الميزانية وحساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي، من أهم القوائم المالية، المعتمد عليها من طرف مستخدمي القوائم المالية.

1 قائمة المركز المالي: Financial Position Statement

قائمة المركز المالي (الميزانية) من الكشوف المالية التي تظهر أصول ومطلوبات وحقوق ملاك المؤسسة في نهاية السنة المالية.

1.1 تعريف قائمة المركز المالي:

قائمة توضح الوضع المالي للمؤسسة وتسمى أيضا الميزانية العمومية Balance Sheet وهو بيان يظهر ما تملكه المؤسسة (أصول) وما يستحق عليها من التزامات (الخصوم) وحقوق أصحاب المؤسسة (حق الملكية).[1] تعتمد هذه القائمة المعادلة المحاسبية (The Accounting equation) التوازن في تاريخ ما، والتي تسمى أيضا (هوية الميزانية العمومية) وهي أساس نظام المحاسبة. فنجد أن الجانب الأيمن من هذه المعادلة يتعلق بالموارد التي تتحكم بها المؤسسة والتي تمثل استثمارات يتوقع أن تدر أرباحا في المستقبل من خلال المشاركة في الأنشطة التشغيلية والتي تحتاج المشاركة فيها إلى تمويل، أما الجانب الأيسر يمثل مصادر التمويل (مجموع الخصوم) التي يمكن تقسيمها إلى مصادر تمويل من أطراف خارجية (الالتزامات) ومصادر تمويل من ملاك المؤسسة (حقوق الملكية).[2]

2.1 عناصر قائمة المركز المالي:

تشمل الميزانية على الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، حيث تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية وهي منافع اقتصادية محتملة في المستقبل من الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة، والخاضعة لسيطرتها ونجمت عن عمليات حدثت فعلا في الماضي، بينما تظهر الالتزامات وهي المنافع الاقتصادية المحتملة التي ينتظر أن تضحي بها المؤسسة مستقبلا للوفاء بالتزاماتها القائمة للغير، وحقوق الملكية والتي تمثل قيمة ما يمتلك أصحاب المؤسسة من أصولها، كما تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة، في الجانب الأيسر للميزانية.[3] هذه المجموعات الرئيسية الثلاثة تتضمن عناصر يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

---

[1] _ Matan FELDMAN, Arkady LIBMAN, **Crash Course In Accounting And Financial Statent Analysis, (**Canada,John Wiley & Sons, Second Edition, 2007), p41.

[2] _SUBRAMANYAM K.John, J.WILD, **Financial Statement Analysis, (**New York: USA, The Mcgraw-Hill/Irwin, Tenth Edition, 2009), p19.

[3] _ محمود الخلايلة، **التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية**، (عمان: الأردن، الجامعة الأردنية، ط2، 1998)، ص20.

الجدول رقم (3.II): عناصر قائمة المركز المالي

الأصول Assets	الديون Liabilities
1 الأصول الثابتة (غير المتداولة): هي أصول يتم اقتناءها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتتضمن: _ التثبيتات المعنوية: كشهرة المحل، براءة الاختراع، العلامة التجارية؛ _ التثبيتات المادية: كالأراضي، المباني، الآلات، المعدات ...؛ _ التثبيتات المالية: الأسهم والسندات التي تمتلكها المؤسسة لمدة تزيد عن سنة. **2 الأصول المتداولة:** هي ما تملكه المؤسسة من أصول يمكن تحويلها إلى نقد بأقل مجهود وبأسرع وقت، وتتضمن الأصول المتداولة ما يأتي: (النقد في الصندوق، النقد في البنك، المدينون، أوراق القبض، المخزون السلعي)، الاستثمارات قصيرة الأجل: تتضمن الأسهم والسندات التي لا يتجاوز عمرها أكثر من سنة. **3 الأصول الأخرى:** هي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة أو الأصول غير المتداولة، مثل: المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مقدما.	**1 حقوق الملكية:** تتمثل عادة حقوق الملكية في رأس المال المدفوع من قبل المساهمين في المؤسسة بهدف مزاولة نشاطها التجاري والأرباح المحتجزة والاحتياطيات وصافي ربح السنة أو صافي الخسارة والمسحوبات الشخصية التي تطرح من حقوق الملكية. **2 الديون:** وتتضمن ما يلي: _ **الديون طويلة الأجل:** تمثل الالتزامات الواقعة على المؤسسة والتي يجب عليها تسديدها للغير بعد فترة طويلة أكثر من فترة مالية واحدة وتتضمن عادة (القروض طويلة الأجل)؛ _ **الديون قصيرة الأجل:** تمثل الالتزامات المترتبة على المؤسسة والتي يجب عليها تأديتها للغير خلال فترة زمنية محددة لا تتجاوز السنة وعادة ما تتضمن: (الدائنون، أوراق الدفع، القروض القصيرة الأجل، سحب على المكشوف من البنك).

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر.

3.1 أهمية قائمة المركز المالي: The Usefulness of the balance Sheet

تساهم هذه القائمة في توفير معلومات تمكن المستخدمين للقوائم المالية في أي مؤسسة من توفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ العديد من القرارات، ومن أهم هذه المعلومات ما يلي:[1]

_ توفير معلومات تاريخية عن المواد المملوكة للمؤسسة في تاريخ محدد: (إجمالي الأصول= الأصول غير المتداولة + الأصول المتداولة)، والتي تعتبر الأساس في احتساب معدل العائد على الأصول خاصة وأنه يمكن احتسابه كالتالي:

معدل العائد على الأصول =صافي الدخل بعد الضريبة÷إجمالي الأصول

_ إتاحة المعلومات التي تساعد في تقييم هيكل الملكية: والذي يعادل صافي الأصول حيث أن صافي الأصول يتم حسابه كالتالي:

صافي الأصول = إجمالي الأصول – إجمالي الالتزامات

[1] _ محمد سمير الصبان، وآخرون، المرجع السابق، ص99.

_ توفير معلومات تساعد متخذي القرارات في تقييم مستوى السيولة (Liquidity):[1] وتعبر السيولة عن مقدار الوقت الذي يتوقع مروره، قبل أن يتحقق أصل معين أو يتحول إلى نقدية، أو قبل أن يسدد التزام معين حيث يهتم كل من مانحي الائتمان قصير وطويل الأجل بالنسب المالية قصيرة الأجل مثل نسبة النقدية أو الأصول النقدية إلى الالتزامات المتداولة، وذلك لتقدير قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الحالية والمستحقة. وبنفس الشكل، فإن أصحاب حقوق الملكية الحاليين والمرتقبين يدرسون سيولة المؤسسة لتقدير احتمال استمرار التوزيعات النقدية أو زيادتها أو إمكانيات التوسع في العمليات. وبصفة عامة، فإنه كلما زادت السيولة، كلما انخفض خطر فشل المؤسسة. ويمكن احتساب نسبة السيولة كما يلي:[2]

نسبة السيولة = الأصول المتداولة ÷ الالتزامات المتداولة

نذكر أن:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة

يقصد بالسيولة هنا بأنها الفترة التي تنقضي من تحويل الأصل بشكله الحالي إلى نقدية، ويمكن تحديدها من خلال الآتي:

_ توفير معلومات تمكن من تحديد درجة المرونة المالية للمؤسسة Financial Flexibility:

وتعبر المرونة المالية عن قدرة المؤسسة على تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية حتى يمكنها الاستجابة للاحتياجات والفرص غير متوقعة. فمثلا، قد تصبح المؤسسة مثقلة بالديون أي تصبح غير مرنة ماليا لدرجة تحد من مصادرها النقدية اللازمة للتوسع أو لسداد الديون المستحقة. فالمؤسسة التي لديها درجة كبيرة من المرونة المالية تكون أكثر قدرة على تجاوز الأوقات الصعبة وان تتخطى الأزمات غير المتوقعة وان تنتهز فرص الاستثمار المربح غير المتوقعة. وبصفة عامة، فإنه كلما زادت المرونة المالية، كلما انخفض خطر فشل المؤسسة.[3]

4.1 أوجه القصور التي تؤخذ على قائمة المركز المالي: Limitation of Financial position Statements

بالرغم من المنافع التي تتصف بها قائمة المركز المالي في توفير المعلومات المالية للمستخدمين، إلا أنه يؤخذ عليها مجموعة من الانتقادات تتلخص في الآتي:

_ يتم تقييم العديد من البنود في قائمة المركز المالي اعتمادا على الحكم والتقدير الشخصي Judgements & Estimates وذلك على سبيل المثال (العمر الافتراضي للأصول الثابتة القابلة للإهتلاك، المخصصات (منها مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص هبوط أسعار المخزون، الأصول غير الملموسة "مثل شهرة المحل").[4]

_ إن الميزانية لا تشتمل على كل العناصر التي تؤثر على قيمة المؤسسة، فكثير من العوامل التي تؤثر على تقييم المؤسسة لا تدرج في الميزانية لصعوبة قياسها بشكل موضوعي، ومن الأمثلة على الأصول التي يصعب

[1] _ دونالد كيسو، جيري ويجانت، المرجع السابق، ص224.
[2] _ محمد سمير الصبان، وآخرون، المرجع السابق، ص100.
[3] _ دونالد كيسو، جيري ويجانت، نفس المرجع، ص225.
[4] _ محمد سمير الصبان، وآخرون، نفس المرجع، ص101.

إدراجها في الميزانية: المهارات والخبرات المميزة للعاملين، والشخصية المتميزة للمدير العام، وسمعة المؤسسة وغيرها وكل هذه العناصر تؤثر على تقييم المؤسسة ولكن يصعب وضعها في قوالب كمية. كما أنه توجد بعض الالتزامات التي لا تتضمنها الميزانية مثل: بعض الالتزامات المحتملة والتزامات عقود الإيجار التشغيلية.[1]

ـ إن استمرار الاعتماد على التكلفة التاريخية في تقييم الأصول غير المتداولة بالميزانية العمومية له بعض المحددات ولعل أهمها هو عدم استقرار أقيام العملات دائما. فعندما تنخفض قيمة العملة فمعنى ذلك أنها سوف يمكن الشراء بها كمية أقل من السلع والخدمات عن السابق، وهذا ما يسمى بالتضخم Inflation. وعلى العكس فعندما ترتفع قيمة العملة، فذلك يعني أننا نستطيع شراء سلع وخدمات أكثر بنفس كمية العملة عن السابق وهذا ما يسمى بالانكماش Deflation. وهكذا فعندما يعم التضخم فإن التكلفة التاريخية للأصول سوف تفقد ملاءمتها كأساس لاتخاذ القرارات، ولهذا أوصت بعض البلدان أنه عند إعداد الميزانية العمومية فإنها يجب أن تظهر الأصول بالقيمة التقديرية الحالية، أو بالقيمة العادلة.[2]

يتضح مما سبق أن للميزانية فوائد عدة كإعطاء صورة عن حجم نشاط المؤسسة، من خلال حجم ونوعية مواردها الاقتصادية ومجموعة موجوداتها، بالإضافة إلى ما يترتب عليها من التزامات وحقوق لأصحاب المؤسسة. كما أن تحليل عناصر الميزانية يساعد في تحديد قدرة المؤسسة على سداد ديونها. في حين نجد أيضا عدة انتقادات أو أوجه قصور في الميزانية ظهرت بتطور المحاسبة وبتطور محيط المؤسسة.

2 قائمة الدخل: Income Statements

قائمة الدخل (حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي) كشف من الكشوف المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها تتضمن الإيرادات والنفقات وصافي نتائج العمليات.

1.2 تعريف قائمة الدخل:

هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية. يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة. يجب على المؤسسة إعداد حساب النتائج (قائمة الدخل) حسب طبيعته، بالاعتماد على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب طبيعتها، وهذا ما يمثل الطريقة التفضيلية لإعداد حساب النتائج. كما للمؤسسة أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق باستعماله لمدونة الحسابات حسب وظيفة مكيفة مع خصوصياتها واحتياجاتها، وهو ما يمثل الطريقة البديلة المكملة لإعداد حساب النتائج.[3]

يتم إعداد قائمة الدخل لغرض بيان نتائج الأعمال والإفصاح عن مكوناتها بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الإيرادية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الإيرادية المستقبلية، وإمكانية تحويلها إلى

---

[1] ـ محمود الخلايلة، المرجع السابق، ص30.

[2] ـ طلال الجحاوي، ريان نعوم، المرجع السابق، ص245.

[3] ـ محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟** (مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد 02، 2018)، ص209.

تدفقات نقدية Cash Flows وتكتسب قائمة الدخل في الإطار المفاهيمي للمحاسبة أهمية بالنظر إلى تحقيقها للأهداف التالية:[1]

_ تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتكلفتها؛

_ تقييم مدى كفاءة الإدارة ودرجة تحقيقها للأهداف المخطط لها؛

_ تقييم مدى جدارة المؤسسة وقدرتها على الحصول على التمويل؛

_ الوقوف على المقدرة الكسبية للمؤسسة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

2.2 عناصر قائمة الدخل:

العناصر الأساسية لقائمة الدخل هي:[2]

_ الإيرادات: تدفقات داخلة أو زيادات في أصول المؤسسة أو تسوية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للمؤسسة؛

_ المصروفات: تدفقات خارجة أو أي استخدام للأصول أو التحمل بالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للمؤسسة؛

_ المكاسب: زيادات في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك؛

_ الخسائر: انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك؛

_ الدخل الشامل: قدم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام 1985م تعريفا لمفهوم الدخل الشامل بأنه عبارة عن التغير في حقوق الملكية الناتج عن العمليات والأهداف والظروف الخاصة بالفترة التي ليس لها صلة بأصحاب رأس المال بصفتهم ملاك للمؤسسة. وبموجب شمولية المفهوم المحاسبي لصافي الدخل (أو صافي الخسارة) يمكن تحديد مصادر رئيسية للدخل الشامل كما يلي:[3]

_ الدخل الناتج عن العمليات التبادلية أو التحويلية التي تجريها المؤسسة مع الغير (إعانات، هبات، تبرعات) بخلاف أصحاب رأس المال؛

_ الدخل الناتج عن النشاط الإنتاجي للمؤسسة وما يسفر عنه من منافع في شكل سلعة أو خدمات؛

_ الدخل الناتج عن تفاعل المؤسسة مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التقنية ومما تسببه من تقادم، كوارث طبيعية، سرقات...إلخ.

---

[1] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص121.

[2] _دونالد كيسو، جيري ويجانت، المرجع السابق، ص172.

[3] _ علي عبد الله شاهين، نفس المرجع، ص149، 150.

3.2 الانتقادات الموجهة لقائمة الدخل:

قائمة الدخل تبين نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة ومن الانتقادات التي توجه إلى قائمة الدخل، أن الربح الوارد فيها لا يشتمل على كل العوامل التي أثرت، أو تؤثر على قيمة المؤسسة خلال الفترة المالية التي تغطيها قائمة الدخل، فمثلا لا يعكس الربح المحاسبي الزيادة التي تطرأ على قيمة الأصل الثابت في السوق نتيجة لارتفاع المستوى العام للأسعار، أو تقلبات سعر الصرف، أو لأية أسباب أخرى، ولا يعكس كذلك أي تغيير في المتغيرات الاقتصادية الأخرى. كما أن هناك عوامل قد تؤثر إيجابيا على قيمة المؤسسة، مثل تحسن مهارات العاملين فيها وتحسن سمعة المؤسسة لدى العملاء، فهذه لا تعكسها قائمة الدخل لعدم قابليتها للقياس بقوالب كمية.[1] وينتقد البعض الربح المحاسبي بأنه يتأثر بالطرق المحاسبية المتبعة. فقد تختار إحدى المؤسسات طريقة القسط الثابت لإهتلاك الأصول الثابتة بينما تطبق مؤسسة أخرى طريقة القسط المتناقص. ومع بقاء كافة العوامل الأخرى دون تغيير، فإن المؤسسة الأولى ستظهر أرباح أعلى من المؤسسة الثانية. وبالتالي، فإن جودة العائد المحاسبي Quality of Earnings تتأثر سلبيا باستخدام الطرق المحاسبية أو القرارات الاستثمارية والتمويلية الأخرى التي قد تزيد من صافي الربح المحاسبي في الأجل الطويل.[2]

من بين الانتقادات السابقة سيتم التركيز لاحقا على علاقة التضخم بما يوجه لقائمة الدخل من انتقادات.

المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية:

من القوائم التي تحظى ربما بدرجة أقل من الاعتماد من قبل مستخدمي القوائم المالية، مقارنة بالقائمتين السابقتين، بالرغم من أهميتها وإبرازها لمعلومات تنفرد كل قائمة منهما بعرضها.

1 قائمة التدفقات النقدية: Cash Flow Statement

قائمة التدفقات النقدية أو جدول سيولة الخزينة هو الكشف المالي الذي يحدد قيمة ومصدر التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة، وقيمة وفيما تم إنفاق التدفقات النقدية الخارجة.

1.1 تعريف قائمة التدفقات النقدية:

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم 7" قائمة التدفقات النقدية "، متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة.[3]

تظهر قائمة التدفقات النقدية التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات النقدية، بمعنى أنها تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة والخارجة وخلاصتها إظهار التغير في النقدية والنقدية المعادلة بين أول الفترة وآخرها، وتوضح قائمة التدفقات النقدية الأثر النقدي لكافة

[1] _ محمود الخلايلة، المرجع السابق، ص16.

[2] _ كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المرجع السابق، ص58.

[3] _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع سابق، ص94.

النشاطات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية وطبيعة التدفقات.[1]

تساعد قائمة التدفقات النقدية مستخدمي البيانات المالية على الحصول على المعلومات ذات الصلة بشأن مصدر واستخدام النظام المالي بأكمله خلال فترة معينة. وارتفاع تدفق النقد، بالمقارنة مع كفاية الرصيد النقدي لغرض الاستثمار. يسمح التدفق النقدي للمؤسسة بتوسيع عملياتها، واستبدال الأصول اللازمة، والاستفادة من فرص السوق، ودفع أرباح للملاك. كل مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معلومات قائمة التدفقات النقدية حيث يهتم الموردون بسيولة المؤسسة للضمان حقوقهم، والمستثمرين في السندات، الذين يقرضون المؤسسة على المدى المتوسط أو الطويل، مهتمون إلى حد ما بقدرة المؤسسة على توليد التدفق النقدي لخدمة الدين...[2]

تصنف التدفقات النقدية المختلفة في قائمة التدفقات النقدية تبعا لثلاثة أنشطة رئيسية هي:[3]

الأنشطة التشغيلية: هي تلك الأنشطة التي تمثل جزءا من النشاط الرئيسي للمؤسسة، معظم التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة تتضمن نتائج بيع السلع وتقديم الخدمات، في حين معظم التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة تتضمن المدفوعات للموردين، دفع الأجور، الضرائب، الفوائد، الإيجارات وغيرها من المدفوعات المماثلة؛

الأنشطة الاستثمارية: وتتمثل في التدفقات الناتجة عن شراء وبيع الأصول طويلة الأجل حيث تتضمن التدفقات الناتجة عن شراء و بيع الأراضي، البناءات والمعدات...؛

الأنشطة التمويلية: وتتمثل في التدفقات الناتجة عن حقوق المالكين أو التزامات الدائنين مثل التدفقات الناتجة عن بيع أسهم ملكية، العائدات من القروض للغير، التدفقات الناتجة عن تسديد القروض...؛

تجدر الإشارة إلى أن كلمة نقدية في التدفقات النقدية لها مفهوم واسع فهي تشمل النقدية والنقدية المعادلة والنقدية المعادلة هي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة مثل: سندات الخزينة، والأوراق التجارية، والأوراق المالية والتي يكون الغرض منها تحقيق عائد مؤقت للنقدية العاطلة بدلا من الاحتفاظ بها، ولكي يطبق عليها هذا المفهوم يجب أن يتوفر بها شرطان هما: سهولة وقابلية تحويلها إلى نقد و أن تكون مدة استحقاقها قصيرة الأجل بحيث لا تتأثر قيمتها السوقية بالتقلبات في أسعار الفائدة .[4]

2.1 الغرض من قائمة التدفقات النقدية:

وفقًا لمجلس معايير المحاسبة المالية، فإن الغرض الأساسي من بيان التدفق النقدي هو تقييم سيولة المؤسسة، الملاءة المالية، الجدوى والقدرة على التكيف المالي. نسب تشغيل التدفق النقدي هي مؤشرات للأداء تحدد مدى توليد المؤسسة أموال كافية لسداد القروض، للحفاظ على قدرات التشغيل، لدفع الأرباح، القيام

[1] _ رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص344.

[2] _ Amah KALU OGBONNAYA, Michael CHIDIEBERE EKWE, Ihendinihu JOHN UZOMA, **Relationship Of Cash Flow Ratios And Financial Performance of Listed Banks In Emerging Economies**, (Journal Of Accounting, Auditing And Finance Research, Nigeria, No.4, 2016), p89.

[3] _Steve W. ALBRECHT, Earl K.STICE, James D. STICE, **Financial Accounting Concepts And Applications, (**South-Western: USA, Cengage Learning , 11th Edition,2010), p38.

[4] _ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص248.

باستثمارات جديدة دون استخدام التمويل الخارجي.[1]

الغرض الرئيسي لقائمة التدفقات النقدية، هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، كما يمكن الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية من تقييم سيولة الوحدة ومرونتها المالية وربحيتها والمخاطر المتعلقة بها، وتستهدف قائمة التدفقات النقدية مساعدة المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم النقدية المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات، مدى المقدرة على تمويل النمو المتوقع للمؤسسة من المصادر الداخلية وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية، كما يمثل عدم جدوى رأس المال العامل في تقييم السيولة بالمؤسسة سببا آخر للتركيز على النقدية بدلا من رأس المال العامل في إعداد القائمة.[2]

من خلال ما سبق يتضح أن قائمة التدفقات النقدية تكشف عن معلومات متعلقة بنقاط قوة وضعف المؤسسة في نشاطها، كما يساعد تحليل هذه القائمة باستخدام مجموعة من النسب المالية على تقييم سياسات المؤسسة في مجال الاستثمار والتمويل والأوجه المختلفة لنشاط المؤسسة ومدى كفاءتها في توظيف الموارد المالية.

3.1 خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

البيانات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تستمد من المصادر التالية:[3]

قائمة المركز المالي المقارنة: وذلك لتحديد مقدار التغيرات في الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية بين أول المدة وآخرها؛

قائمة الدخل للسنة الجارية: وذلك لتحديد مقدار النقدية (الزيادة أو النقصان) المتحققة عن الأنشطة التشغيلية خلال تلك المدة؛

بيانات منتقاة من دفتر الأستاذ العام: تفيد في تقديم بيانات تفصيلية إضافية تلزم في تحديد كيفية الحصول على النقدية واستخدامها خلال المدة المالية.

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بإتباع الخطوات التالية:[4]

_ تحديد التغير في النقدية: حيث يتم إيجاد النقد بمقارنة رصيد النقدية في ميزانيتي عامين مختلفين؛

_ تحديد النقدية في الأنشطة التشغيلية: حيث يتم تحليل قائمة الدخل للسنة الجارية بالإضافة إلى الميزانيات؛

_ تحديد النقدية في الأنشطة الاستثمارية: حيث يتم تحديد بنود الأصول طويلة الأجل في الميزانيات المقارنة والمعلومات المتفرقة التي تم جمعها؛

---

[1]_ Jooste LEONIE, **Cash Flow Ratios As A Yardstick For Evaluating Financial Performance In African Businesses**, (Journal Of Managerial Finance, University Of Woollongong in Dubai, EAU, No.7, 2006), p4.

[2]_ ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص287.

[3]_ آمال نوري محمد، **مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 34، 2013)، ص339.

[4]_ عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، المرجع السابق، ص284.

_ تحديد النقدية في الأنشطة التمويلية: حيث يتم تحليل بنود الميزانيات المقارنة والمعلومات المستقاة من دفتر الأستاذ العام.

يوجد طريقتان مقبولتان في المعيار IAS 7 لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، نوضح فيما يلي كيفية استخراج التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في ظل الطريقتين:

الطريقة المباشرة: أوصى المعيار الدولي رقم 7 المؤسسات بإتباع الطريقة المباشرة عند إعدادها لقائمة التدفقات النقدية، لما يمكن أن تقدمه هذه الطريقة من معلومات عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إضافة إلى إتباعها نفس المنهج في عرض التدفقات النقدية للأنشطة المختلفة عبر المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة كما تسمى هذه الطريقة بطريقة قائمة الدخل حيث التعديل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي يشمل كل بنود الدخل ذات الصلة بالنشاط التشغيلي.[1]

تجدر الإشارة إلى أن إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة يستوجب حساب النقدية المحصلة من العملاء والنقدية المدفوعة للموردين مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في رصيد المشتريات، وكذلك النقدية المدفوعة في مصروفات التشغيل.

الطريقة غير المباشرة: يتم بموجب هذه الطريقة احتساب صافي التدفقات النقدية للنشاط التشغيلي عبر تعديل صافي الدخل (الناتج النهائي لقائمة الدخل)، ببنود أخرى هي البنود التي أثرت على صافي الدخل المستخرج ولم تؤثر على النقدية لذا فإن البعض يطلق على هذه الطريقة طريقة التسوية، وتضم هذه البنود:[2]

_ التغيرات الحاصلة في بنود الأصول والالتزامات المتداولة والتي لها ارتباط مباشر بالأنشطة التشغيلية؛

_ البنود ذات الطبيعة غير النقدية في قائمة الدخل، كإهتلاك الأصول الثابتة الملموسة ومصروفات الإطفاء على الأصول غير الملموسة؛

_ المكاسب والخسائر ذات العلاقة بالأنشطة التمويلية والاستثمارية في المؤسسة كمكاسب وخسائر بيع الأصول. ويمكن التعبير عن آلية تعديل صافي الدخل في هذه البنود من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4.II): تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي حسب الطريقة غير مباشرة

إضافة المصروفات غير النقدية	تعديل التغيرات في رأس المال العامل	تعديل البنود غير التشغيلية
(+) إهتلاك الأصول الثابتة	(-) الزيادة في الأصول المتداولة	(-) أرباح بيع الأصول الثابتة
(+) إطفاء الأصول غير الملموسة	(+) النقص في الأصول المتداولة	(+) خسائر بيع الأصول الثابتة
(+/-) التغير في المخصصات	(+) الزيادة في الالتزامات المتداولة	
والمصروفات غير النقدية الأخرى	(-) النقص في الالتزامات المتداولة	

المصدر: طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية ، 2000)، ص277.

[1] _ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق،ص200.

[2] _ نفس المرجع، ص198.

نلاحظ من خلال ما سبق أن الطريقة غير المباشرة تبدأ بصافي الربح المتوصل إليه في قائمة الدخل، الذي يعدل بعناصر الإيرادات والمصاريف أو المكاسب والخسائر التي لا تحتوي على تدفقات نقدية، كإهتلاك الأصول الثابتة ومكاسب أو خسائر التنازل عن الأصول الثابتة وغيرها من الأصول.

2 قائمة التغير في حقوق الملكية: Statement of Changes Equity

قائمة أو جدول التغير في حقوق الملكية الذي يمثل حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.

1.2 تعريف قائمة التغير في حقوق الملكية:

هي قائمة توضح مقدار النقص أو الزيادة التي تطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال فترة معينة، ومن المؤكد أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأسمال من قبل المالك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة.[1]

تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية على التغيرات التالية:[2]

ـ المبالغ المستثمرة من قبل حملة الأسهم بصفتهم ملاكا للمؤسسة، وقد تتم بصورة نقدية أو عينية، وهي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية؛

ـ التوزيعات على حملة الأسهم وقد تتم بصورة توزيعات أرباح محتجزة أو إعادة تخفيض رأس المال وهي تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية؛

ـ التغير في رأس المال المحتسب مثل مكاسب أو خسائر إعادة التقويم، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية؛

ـ التغير في رصيد الأرباح المحتجزة مثل تصحيح أخطاء سنوات سابقة، توزيع أسهم مجانية على المساهمين علما بأن هذا التغير لا يؤثر على إجمالي حقوق المساهمين.

2.2 مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:[3]

ـ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

ـ التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛

ـ التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع Available For Sale (AFS).

---

[1] ـ زوينة مخلخل، يحياوي مفيدة، **دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية**، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد03، جوان 2020)، ص266.

[2] ـ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص129، 130.

[3] ـ خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص 126.

3.2 الأسباب الرئيسية لتغير حقوق الملكية:

إن من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تغير حقوق الملكية ما يلي:[1]

_ وجود صافي دخل شامل أو صافي خسارة شاملة؛

_ وجود معاملات مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكا؛

وفيما يتعلق بعناصر الدخل الشامل فقد سبق توضيحها، أما المعاملات مع أصحاب رأس المال فتنقسم إلى نوعين هما:

1.3.2 استثمارات أصحاب رأس المال:

وهي الزيادة في الاستثمارات الناتجة عن تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات مقابل الحصول على حقوق ملكية، أي أنها معاملات في اتجاه واحد بين المؤسسة وأصحابها، وبهذا فهي تعتبر عمليات غير تبادلية (ليست بين المؤسسة والغير).

2.3.2 التوزيعات على أصحاب رأس المال:

وهي تعد في جوهرها استثمار سالب تتمثل في تحويل ملكية أصول إلى أصحاب حقوق ملكية أو تحمل بعض الالتزامات مقابل تخفيض مماثل في حقوق ملكيتهم وهذه التوزيعات تعتبر أيضا في اتجاه واحد بمعنى أنها غير تبادلية تمييزا لها عن المعاملات التبادلية الأخرى وهي المعاملات التي تقع بين المؤسسة والغير.

المطلب الثالث: الملحق والعلاقة بين القوائم المالية:

بالرغم من أهمية القوائم المالية الأربعة السابقة، إلا أنه هناك معلومات هامة وضرورية لا يمكن إيرادها في القوائم المالية السابقة، وإنما نجدها في الملحق الذي يوفر معلومات إضافية عن الوضع المالي للمؤسسة. بالإضافة إلى أن تكامل وترابط هذه القوائم يوفر قراءة أفضل ومعلومات أكثر.

1 ملحق القوائم المالية:

هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول حساب النتائج، ويخضع عرض البيانات في الملحق إلى شرطين هما أن يكون العنصر ذا أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملحق، وأن يكون من الممكن قياس العنصر بموثوقية.[2]

يجب أن يشمل ملحق المؤسسة على ما يلي:[3]

_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير)؛

---

[1] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص150.

[2] _ طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، (مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، العدد02، أكتوبر 2020)، ص103.

[3] _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 الصادرة في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد19، الجزائر، ص27.

_ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة؛

_ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات؛

_ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

كما نجد الملاحظات التي توفر معلومات إضافية عن الوضع المالي للمؤسسة وتشرح البنود الغامضة وتفسرها لضمان أفضل عرض للمعلومات، ذلك لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة.[1]

2 العلاقة بين القوائم المالية:

القوائم المالية تكمل بعضها الآخر، فنلاحظ أن نتيجة قائمة الدخل ربح أو خسارة تنقل لتظهر في قائمة التغير في حقوق الملكية ورصيد حقوق الملكية في نهاية المدة يظهر في قائمة الميزانية، وقائمة التدفقات النقدية تبين أسباب التغير بالنقد خلال الفترة، ورصيد النقد لنهاية الفترة يتفق مع رصيد النقد في الميزانية.[2]

من خلال الاستعراض السابق لكل من قائمتي الدخل والمركز المالي وما تحتويه كل منهما من بيانات مالية عديدة، يمكن القول أن هناك علاقة وثيقة بين القائمتين، وذلك من خلال علاقات التكامل والترابط بين البيانات التي تحتويها كل منهما، بحيث يمكن القول أن قراءة أي قائمة لوحدها لا يمكن أن تقدم فائدة تامة للمستخدم دون قراءة وفهم القائمة الأخرى نظرا لوجود العديد من البيانات ذات التأثير المتبادل على كل منهما، ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي:[3]

_ إن البيانات التي تحتويها كل من قائمتي الدخل والمركز المالي هي بيانات محاسبة (مالية) تم استخدام الإجراءات والمبادئ والطرق المحاسبية في إعدادها، وبما يعني أن كلا من القائمتين قد تم إعدادها في ضوء نفس الأسس المحاسبية من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص في مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

_ تمثل عملية إعداد قائمة الدخل خطوة مسبقة لإعداد قائمة المركز المالي من حيث أن الهدف العام من قائمة الدخل هو التوصيل إلى تحديد نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة)، وبالتالي فإن رصيد حقوق الملكية سوف يتأثر بهذه النتيجة عند تحديده ضمن قائمة المركز المالي؛

_ هناك العديد من أرصدة الحسابات التي يرتبط تفسيرها بأرصدة حسابات أخرى يمكن أن تظهر في إحدى القائمتين، ومن الأمثلة على ذلك:

---

[1] _ محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص71.

[2] _ طلال الجحاوي، ريان نعوم، المرجع السابق، ص264.

[3] _ قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، المرجع السابق، ص63، 64.

ـ إن رصيد المدينين وأوراق القبض (الحسابات المدينة) الوارد في قائمة المركز المالي له ارتباط قوي ومتبادل مع رصيد المبيعات الوارد في قائمة الدخل من حيث العلاقة بالمبيعات الآجلة والمبيعات النقدية؛

ـ إن رصيد الدائنين وأوراق الدفع (الحسابات الدائنة) الوارد في قائمة المركز المالي له ارتباط قوي ومتبادل مع رصيد المشتريات الواردة في قائمة الدخل من حيث العلاقة بالمشتريات الآجلة والمشتريات النقدية؛

ـ تشترك كل من قائمتي الدخل والمركز المالي في تفسير وتوضيح أسباب التغير في رصيد النقدية الوارد في قائمة المركز المالي (بين أول المدة وآخرها)، وذلك من خلال الاعتماد على البيانات الواردة فيهما في إعداد قائمة التدفقات النقدية التي توضح من خلالها أسباب التغير في رصيد النقدية من خلال عملية التحليل إلى الأنشطة الرئيسية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بكل من الأنشطة التشغيلية والأنشطة التمويلية والأنشطة الاستثمارية؛

ـ هناك العديد من الكشوف التوضيحية والتفسيرية التي يمكن إعدادها وإرفاقها بالقوائم المالية، والتي تعتمد بصورة أساسية على علاقات الترابط بين البيانات المالية التي تحتويها كل من قائمتي الدخل والمركز المالي.

1.2 تكامل القوائم المالية:

أهمية التكامل بين القوائم المالية الأساسية يبين كما يلي:[1]

ـ قائمة المركز المالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للمؤسسة وبالتالي يمكن استخدامها في مجال تقييم السيولة والمرونة التمويلية؛

ـ قائمة الدخل تعطينا معلومات هامة عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وسوف تكون هذه المعلومات ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ما تم ربطها بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي؛

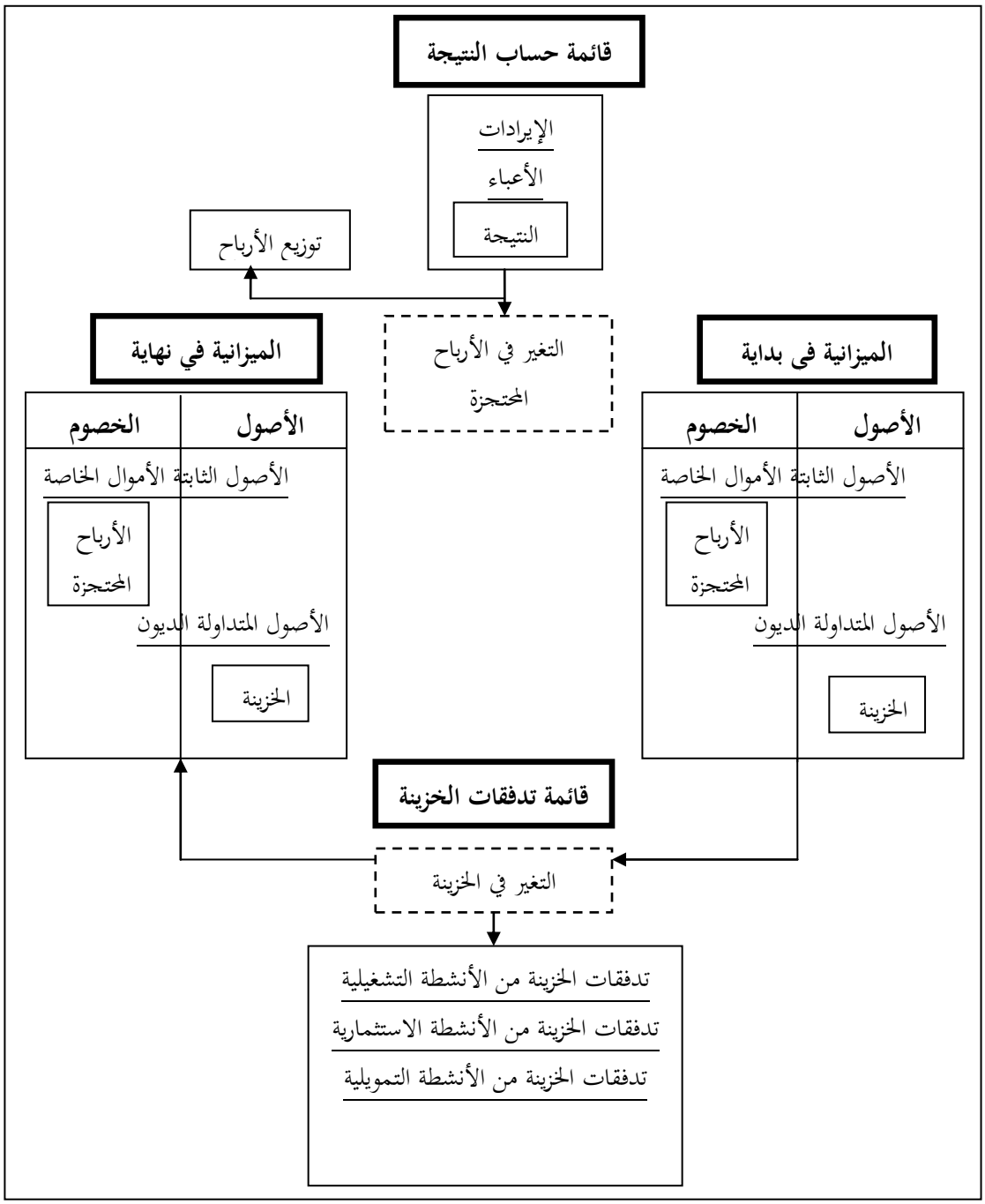
ـ قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (التاريخية) والتي تتأثر بطبيعة الحال بنشاط الفترة السابقة مما يجعلها ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ بالمستقبل إلا أنه بربط المعلومات الواردة في هذه القائمة مع قائمة الدخل فإنها ستكون ذات فائدة للتنبؤ؛

ـ قائمة التغير في حقوق الملكية توفر لنا معلومات عن مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لن تكون ذات فائدة إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.

يتضح من خلال ما سبق أن لكل قائمة من القوائم المالية السابقة دور مهم في إعطاء معلومات يعتمد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية، إلا أن تكامل القوائم المالية وتوفرها جميعا يعطي قراءة أكثر وضوحا ويزيد من هذا الدور ويساهم في تحسين عرض البيانات المحاسبية.

[1] ـ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص137.

الشكل رقم (II.5): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد، **الطرق المحاسبية والتقارير المالية**، (القاهرة: مصر، جامعة عين الشمس، 2011)، ص74.

الشكل السابق يوضح العلاقة بين القوائم المالية، وكيف تكون أحد هذه القوائم أساس أو يتم الاستعانة بمعلوماتها لإعداد قائمة أخرى، بالإضافة إلى ترابط هذه القوائم وعدم إمكانية الاستغناء عن إحداها ذلك لأن هذا النقص سيؤدي إلى إنقاص المعلومات المحاسبية وإنقاص الفائدة منها.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية:

تعددت تعاريف جودة القوائم المالية، إلا أن الهدف منها واحد وهو أن تكون هذه القوائم المالية مساعدة لاتخاذ قرارات مالية صائبة من قبل مستخدميها، ولتكون هذه القوائم المالية ذات جودة لابد من مراعاة معايير قانونية، رقابية، مهنية وفنية لإعدادها، إلا أنها تبقى متأثرة بمجموعة من العوامل، ولمعرفة مدى جودة القوائم المالية هناك عدة نماذج يمكن استخدامها لقياس هذه الجودة.

المطلب الأول: ماهية جودة القوائم المالية:

جودة المعلومات المحاسبية هو ما تتصف به هذه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من مصداقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريفات الجوهرية، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

1 تعريف جودة القوائم المالية:

ترتبط جودة القوائم المالية بنوعية المعلومة المحاسبية والمالية التي تتضمنها، بالإضافة إلى ملائمتها وموثوقيتها لاتخاذ مختلف القرارات وفيما يلي سيتم التطرق لتعريف جودة القوائم المالية بنوع من التفصيل.

1.1 الجودة كمصطلح محاسبي:

يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته، كما عرفت الجودة أنها ترتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية، عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه استنادا إلى الخصائص الرئيسية، التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، و المسؤولين عن القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية لأهدافها.[1]

تشير أدبيات الجودة Quality Literature إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام Fitness for use ويؤكد هذا المفهوم على أهمية أخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات، في معنى جودتها باعتبار أن المستخدم النهائي هو الفيصل في الحكم على مدى جودتها ومواءمتها، وعرفت جودة البيانات Data Quality بأنها البيانات الملائمة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي.[2]

2.1 جودة المعلومة المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي:

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي (SCF) أفضل خيار حسب المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لتحسين الممارسة المحاسبية بالجزائر والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) المنصوص

[1] _ رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، (عمان: الأردن، دار وائل، 2006)،ص189.

[2] _ عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، (مجلة العلوم والتقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 02، 2011)، ص113.

عليها في إطار العرض والإفصاح عن القوائم المالية.[1]

3.1 جودة المعلومة المالية وفقا للجهات المهنية:

تعتبر جودة التقارير المالية مفهوم واسع لا يشير إلى المعلومات المالية فقط، وإنما يتضمن المعلومات غير المالية أيضا والمفيدة في اتخاذ القرارات. ووفقا لما جاء بمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة [UK] (ASB)، ومجلس معايير المحاسبة الأسترالي (AASB) فإن جودة التقارير المالية تمثل القوائم المالية التي توفر معلومات دقيقة وعادلة عن حقيقة المركز المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسة.[2]

وتتحدد عناصر إعداد تقارير مالية عالية الجودة، كما هو موضح في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية للمشروع المشترك بين الـ (FASB) والـ (IASB)، في الخصائص النوعية للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المشتركة، تلك الخصائص النوعية تعزز سهولة تقييم فائدة التقارير المالية، كما تؤدي أيضا إلى مستوى عال من الجودة. وتشمل الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية على: الملاءمة، التمثيل الصادق، الفهم القابلية للمقارنة، التحقق، التوقيت المناسب، والموثوقية،[3] والتي تطرقنا إليها سابقا.

تعرف جودة القوائم المالية بأنها تلك المعلومات المترجمة في القوائم المالية التي تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش، ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة للبنود من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة، وهناك كثير من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لجودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات ومنها إدارة الأرباح وكلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب لصالح إدارة المؤسسة.[4]

ترى الباحثة أن تعريف جودة القوائم المالية يأخذ اتجاهين اتجاه أول مرتبط بخصائص المعلومات، وما يجب توفره في المعلومات والاتجاه الثاني مرتبط بمحتوى القوائم المالية، حول مصداقية وشفافية وخلو الأرقام التي تقيس أداء المؤسسة من الأخطاء والتحريفات. ولكن كلا الاتجاهين يعملان على تحقيق الأهداف من إعداد القوائم المالية وخدمة مستخدميها ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، فكلما زادت جودة القوائم المالية انخفضت المخاطر وحالات عدم التأكد التي يمكن أن يقع فيها مستخدمو القوائم المالية. إذا جودة القوائم المالية تعني إعداد قوائم مالية بمستوى عالي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات مستخدميها.

---

[1] ـــ زعفران منصورية، بودونات أسماء، **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، (مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد06، سبتمبر 2018)، ص189، 190.

[2] ـــ علي محمود مصطفى خليل، **تحليل العلاقة بين مدى الالتزام بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية في ضوء المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI G4)**، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد 02، 2019)، ص 31.

[3] ـــ نفس المرجع، ص31.

[4] ـــ عدي صفاء الدين، فيحاء عبد الحق، **قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية**، (مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، العدد14،2015)، ص21.

4.1 مداخل جودة القوائم المالية:

جاء في الفكر المحاسبي مفاهيم ومداخل متنوعة للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، يمكن تلخيص أهم هذه المداخل فيما يلي:[1]

_ مدخل جودة المحاسبة: هو مفهوم جد واسع حيث اعتبرت جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة؛

_ مدخل الخصائص النوعية: طبقا لهذا المدخل تعتبر القوائم المالية ذات جودة عالية إذا كانت المعلومات المحاسبية الموجودة فيها تتصف بالخصائص النوعية التي تجعل منها مفيدة ومساعدة لمستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية المختلفة؛

_ مدخل جودة المعايير المحاسبية: جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، حيث تتمثل جودة المعايير في قدرتها على توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي التقارير المالية وأن تحسن في الممارسات العملية.

2 معايير جودة المعلومة المحاسبية:

تتحقق جودة المعلومة المحاسبية انطلاقا من مجموعة المعايير التالية:[2]

1.2 معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المختصة في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء، بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2.2 معايير رقابية:

يتوقف نجاح هذه المعايير على وجود رقابة فعالة، بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية، وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

3.2 معايير مهنية:

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

4.2 معايير فنية:

توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد

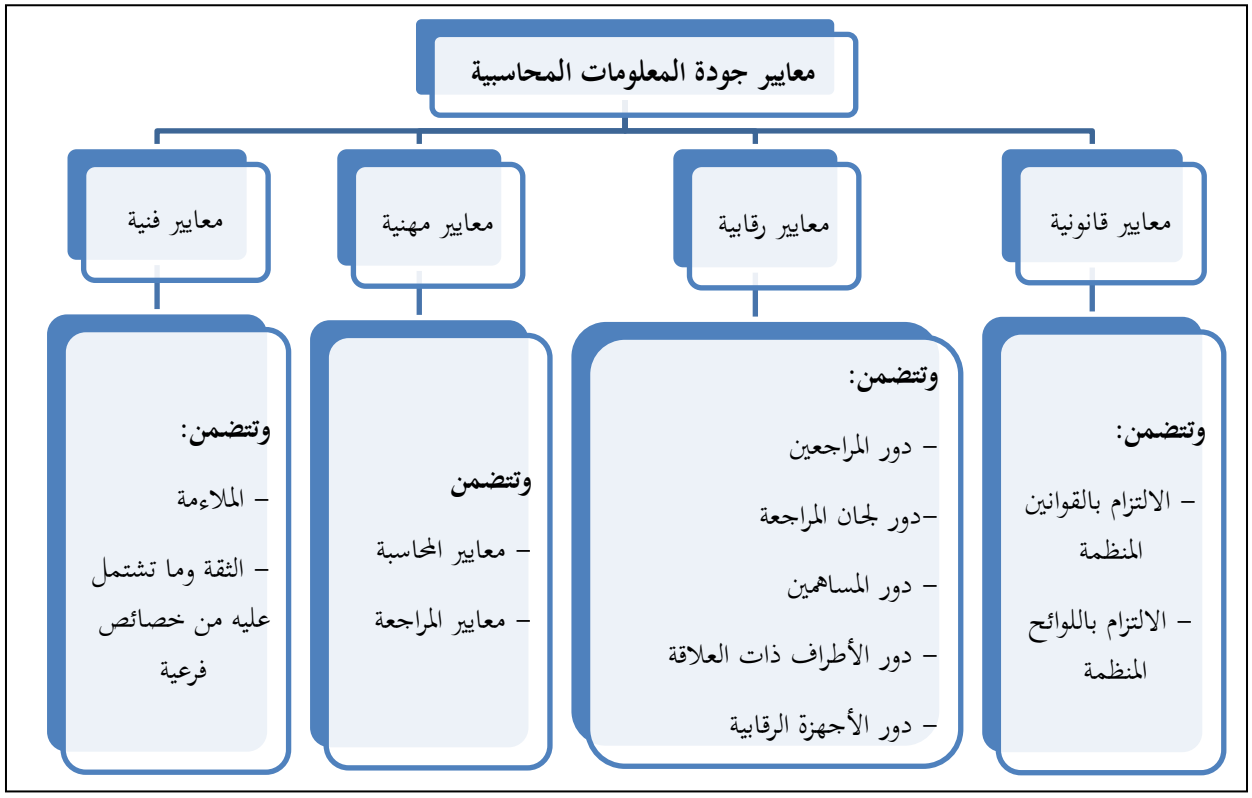
---

[1] _ أمينة حفاصة، عباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**، (مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 02، ديسمبر2018)، ص88، 89.

[2] _ محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 01، 2007)، ص22.

ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

الشكل رقم (6.II): معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 01، 2007)، ص23.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية:

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في إنتاج معلومات ذات جودة وتقارير مالية ذات جودة.

1 العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بمجموعة من العوامل التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1.1 العوامل البيئية: (بيئة المحاسبة)

إن المحاسبة كغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية هي نتاج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي تختلف من وقت لآخر. ونتيجة لذلك، فإن الأهداف والممارسات المحاسبية الآن تختلف عما كانت عليه في الماضي لأن نظرية المحاسبة قد تطورت لتتوافق والمتطلبات والمؤثرات المتغيرة.[1]

إن البيئة المحاسبية تؤثر بصورة مباشرة في أهداف المحاسبة، كما تؤثر في عملية الاتفاق المنطقي للمبادئ

[1] _ دونالد كيسو، جيري ويجانت، المرجع السابق، ص25.

والقواعد المحاسبية التي تحدد جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ومقدارها وأثرها في المؤسسة ومقدار الاستفادة منها من إجراء المقابلة مع المؤسسات الأخرى.[1] يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئية المحاسبية إلى:

1.1.1 العوامل الاقتصادية:

يجب أن تكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية، وإذا لم تترتب عليها مثل هذه النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتتضمن النتائج المرغوبة تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات، وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة، أو تخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات.[2]

1.1.1.1 طبيعة ونوع النظام الاقتصادي:

دور المحاسبة في النظام الاقتصادي المركزي يكون أكثر أهمية منه في النظام الاقتصادي الحر لأن نظام التسعيرة والتكاليف يتم تحديده من خلال الإجراءات والمعلومات المحاسبية بدلا من معطيات السوق، كذلك فإن الدولة تتخذ مختلف القرارات وتمسك معظم وسائل الرقابة والتخطيط. ولتسهيل القيام بهذه المهام فإن النظام المحاسبي غالبا ما يعد في شكل نظام محاسبي موحد، يلجأ إلى التنميط المحاسبي للقواعد والإجراءات والمعايير المحاسبية لتخفيض درجة عدم التأكد في بيئة النظام الاقتصادي.[3]

2.1.1.1 التضخم:

يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية. حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.[4]

3.1.1.1 حجم الأنشطة الاقتصادية:

إن تطور الحياة الاقتصادية ونمو التجارة الدولية وظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات أدى إلى ظهور عدة مشاكل محاسبية وخاصة مشكل تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، فالمؤسسة نفسها مختارة في اختيار سعر الصرف الذي يتم اعتماده في عملية الترجمة وتأثير فروق الصرف على القوائم المالية، ومشكلة أسعار التحويل والضرائب على الدخول الأجنبية. وهذا ما جعل حجم الأنشطة الاقتصادية من بين العوامل التي أثرت على الممارسات المحاسبية وجعلت المحاسبة تساير هذه التطورات من خلال تقديمها لمختلف التقنيات والأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تجريها المؤسسة.[5]

---

[1] _ عباس فاضل، محمود طه، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية**، (مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة البصرة، العراق، العدد 55، 2019)، ص132.

[2] _ إلدون س. هندريكسن، **النظرية المحاسبية**، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، (الإسكندرية: مصر، دار المطبوعات الجامعية، 2009)، ص216.

[3] _ محمد بلمبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص138.

[4] _ سعود جايد مشكور، تحليل القوائم المالية، (السماوة: العراق، دار العالمية، ط1، 2018)، ص69.

[5] _ إلدون س. هندريكسن، نفس المرجع، ص216.

2.1.1 العوامل السياسية:

العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، وعلى المؤسسة والمهنة تقع مسؤولية توجيهه وتطوير إمكاناتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.[1]

ومن التأثيرات السياسية الأخرى على الممارسات المحاسبية عملية تأثّر الأنظمة المحاسبية لدولة ما بالأنظمة المحاسبية لدولة أخرى بسبب الروابط السياسية القوية بين تلك الدول، ففي الماضي كان للاستعمار أثر مباشر في نقل الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى كما كان في المستعمرات البريطانية والفرنسية والاسبانية، أما في السنوات الأخيرة فقد حلت الروابط والعلاقات السياسية محل الاستعمار المباشر وأثرت بشكل كبير على الأنظمة المحاسبية بها كالعلاقات السياسية القوية بين دول أوروبا. ولا يختلف إعداد السياسات المحاسبية جوهريا عن السياسات الخاصة بإعداد الإحصائيات الاقتصادية، إذ أنه يجب التركيز على دقة وجودة العرض والإفصاح عن المعلومات الملائمة كما يجب تحقيق خاصية الحياد فيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية والمعلومات المعروضة.[2]

3.1.1 العوامل الاجتماعية:

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان، ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية، وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي.[3]

وعلى الرغم أن المحاسبة بقيت وقتا طويلا تهتم بالجوانب الفنية إلا أن العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر أصبح لها صداها على التطبيقات المحاسبية، حيث يحتم البعد الاجتماعي للمحاسبة أنه يجب على المحاسب الإفصاح الشامل عن المعلومات التي تفي باحتياجات كافة الفئات في المجتمع وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى، لأن هذا يؤثر على عدالة الإفصاح المحاسبي وعدالة التوزيع للمنافع بين كافة الفئات المكونة للمجتمع.[4]

4.1.1 العوامل القانونية:

تأثرت المحاسبة سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة بالمتطلبات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى كقوانين، تطبيقات الاحتكار والتجارة المقيدة وقانون تنظيم أسعار

[1] _ عباس فاضل، محمود طه، المرجع السابق، ص132.
[2] _ محمد بلمبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص148.
[3] _عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص27.
[4] _ نفس المرجع، ص27، 28.

الصرف الأجنبية. ولاشك أن تلك القوانين قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة المعلومات المحاسبية. ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعية أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمرا مرغوبا ويعتمد ذلك على مرحلة التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة في البلد.[1]

كما أن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشرة وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارساتها خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، حيث تخضع للتشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصنيفها، مما ينعكس على الطريقة التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف توفير الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، والقواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي تؤثر على إعداد وعرض التقارير المالية.[2]

5.1.1 العوامل الثقافية:

إن للمستوى الثقافي لأي بلد أثره على النظم والعمليات المحاسبية والمالية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسات المحاسبية والتدقيق بشكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية، ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماما متزايد في الوقت الحاضر نجد أن هذه المنظمات تلعب دورا كبيرا في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية والمالية.[3]

2.1 العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة القوائم المالية المتضمنة في التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص النوعية للحكم على منفعتها في اتخاذ القرارات، حيث يتم التمييز من خلال هذه الخصائص والصفات بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، وكذلك بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب توفيرها وعرضها.[4]

ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على

---

[1] _ أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص18.

[2] _ قمار عمر، باكرية علي، **أهمية جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية**، (مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 01، 2019)، ص136.

[3] _ نفس المرجع، ص136.

[4] _ نفس المرجع، ص137.

المعلومات وزيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب.[1]

3.1 تقرير المراجع الخارجي:

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت، وما تزال، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها.[2]

يعد تقرير مدقق الحسابات الخارجي الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة و كذلك متطلبات القوانين المعمول بها. تقرير مدقق الحسابات يؤثر في ملائمة وموثوقية ومدى الاستفادة من المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، مما ينعكس على جودة التقارير من خلال الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.[3]

المطلب الثالث: قياس جودة القوائم المالية:

قوائم مالية ذات جودة عالية، هو ما يسعى إليه مستخدمو القوائم المالية، وكما حددت عدة معايير لقياس جودة المعلومة المحاسبية طُوّرت وما زالت تُطّور العديد من النماذج التي تستخدم لقياس جودة المعلومات.

1 معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية:

لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلاف الجودة تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف متبني ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات على النحو الآتي:[4]

1.1 الدقة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، ولا شك كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

2.1 المنفعة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ أحد الصور التالية:

1.2.1 المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.

2.2.1 المنفعة الزمنية: أي توفر المعلومات لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه.

---

[1] _ عباس فاضل، محمود طه، المرجع السابق، ص133.

[2] _ محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص23.

[3] _ عباس فاضل، محمود طه، نفس المرجع، ص133.

[4] _ صدام محمد الحيالي، وآخرون، **أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومة المحاسبية**، (مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 03، 2006)، ص136.

3.2.1 المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة.

4.2.1 المنفعة التقييمية والتصحيحية: أي قدرة المعلومات على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

3.1 الفاعلية بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

تعتمد الفاعلية على مدى أو درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها، وبالنسبة للمعلومات فإن الفاعلية هي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة.

4.1 التنبؤ بوصفه مقياسا لجودة المعلومات:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تمثل مقدرتها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد.

5.1 الكفاءة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

يقصد بالكفاءة حسن استخدام الموارد أي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات.

2 مداخل نماذج قياس جودة القوائم المالية:

يمكن تصنيف مختلف النماذج إلى ثلاثة مداخل وهي:[1]

1.2 مدخل جودة الربح:

يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن الربح المحاسبي هو أكثر مداخل المعلومات المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة، من أشهر نماذج هذا المدخل نموذج انحدار الأرباح الذي وضع لقياس استمرارية الأرباح، ونموذج لقياس القدرة التنبؤية للأرباح. ويعاب على هذا النموذج اعتماده على بيانات سلاسل زمنية لفترة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة فأكثر.

2.2 مدخل جودة الاستحقاق:

يشير هذا المدخل إلى المدى الذي تفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية تحقق كل من الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي، ومن أهم نماذج هذا المدخل نموذج جودة الاستحقاق المعدل باعتباره أكثر النماذج دقة.

3.2 مدخل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر:

يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات (الأرباح أو الخسائر) في التوقيت المناسب يضعف من جودة الربح ومن ثم يضعف من جودة المعلومات المحاسبية. ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية، ونموذج خاصية وقتية الربح.

[1] _ مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، **أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية**، (مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، القاهرة، مصر، العدد2، 2014)، ص10.

3 نماذج قياس جودة التقارير المالية:

يتطلب قياس وتقييم جودة التقارير المالية نطاقا واسعا من المقاييس، وقد تم استخدام العديد من النماذج والطرق والأساليب المختلفة لقياس جودة التقارير المالية، ولا تزال عملية تطوير طرق وأساليب جديدة للقياس مستمرة. ويتوقع المهنيون في المحاسبة بصفة عامة أن يتم تحديد مقياس الجودة مباشرة من المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، ولكن يمكن أن تعتمد مقاييس الجودة على المعلومات غير المالية، حيث يعتمد أحد هذه المقاييس على أساس الأتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجين، أو على أساس التوقعات التي قام بها المحللون الماليون للتنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية.[1] وتتمثل أكثر نماذج قياس وتقييم جودة التقارير المالية شيوعا فيما يلي:

1.3 القياس الكمي للخصائص النوعية: (نموذج النقاط المعيارية): Standardized Scores

قام **فان بيست Van Beest** بدراسة هدفت إلى تقديم أداة قياس يمكن من خلالها الحكم على جودة التقارير المالية وذلك من خلال قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، على النحو المشار إليه في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المعدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ولتحقيق هذا الهدف قامت الدراسة باستخدام بعض المقاييس (21 مقياسا)، التي تم من خلالها قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للحكم على جودة التقارير المالية لعدد (231) تقريرا سنويا للشركات المدرجة في أسواق المال في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، وهولندا خلال الفترة من 2005 إلى 2007. خلصت الدراسة إلى أن أداة القياس التي تم استخدامها يمكن الاعتماد عليها لقياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كميا، ومن ثم الحكم على جودة التقارير المالية.[2]

كما يمكن أن يتحدد مستوى جودة المعلومات المقدمة في التقارير المالية من خلال اختبار الخصائص النوعية في هذه المعلومات بالإجراءات المحققة لها، كالإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم، الملاءمة، القابلية للمقارنة والموثوقية في المعلومات المالية.[3]

حيث يتم من خلال النموذج السابق قياس الخصائص النوعية كميا لتقييم جودة التقارير المالية بطرح أسئلة تختبر في كل مرة مدى تحقق الخصائص النوعية ومستوى فائدة المعلومات المالية.

2.3 نموذج جودة الاستحقاق: Accrual Quality Model

يعتبر أحد النماذج الهامة والمستخدمة في قياس جودة التقارير المالية، ويعتمد على أساس الاستحقاق في المحاسبة، حيث الاعتراف بالإيرادات والمصروفات بشكل مستقل عن المتحصلات والمدفوعات النقدية. ومن الناحية النظرية، يجب أن تتطابق التدفقات النقدية للمؤسسة مع الإيرادات والمصروفات المستحقة خلال دورة تشغيل واحدة قبل أو بعد الاستحقاق. ولكن في الواقع العملي، تختلف التطابقات الفعلية بين التدفقات النقدية

[1] _ علي محمود مصطفى خليل، المرجع السابق، ص34.

[2] _ ملهم غسان، رزان حسين، **قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية**، (مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، جامعة القدس، فلسطين، العدد 44، مارس 2018)، ص151.

[3] _ هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، "**نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، (مداخلة ضمن أعمال المؤتمر الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، المنعقد في الفترة 29-30 نوفمبر 2011، جامعة لونيسي علي، البليدة، الجزائر)، ص ص 17- 19.

والمستحقات بين المؤسسات وعبر الزمن، وبعبارة أخرى قد تتجاوز الإيرادات والمصروفات المستحقة مبالغ التدفق النقدي الفعلي المحصل أو المدفوع من قبل المؤسسة. ويرتكز نموذج جودة الاستحقاق على درجة عدم اليقين في التطابق بين التدفقات النقدية والمبالغ المستحقة، فكلما زاد التغير في التطابق بين مستحقات المؤسسة وبين التدفقات النقدية خلال دورة التشغيل، كلما انخفض مستوى جودة الاستحقاق، ومن ثم انخفض مستوى جودة التقارير المالية للمؤسسة.[1]

3.3 نموذج M. Scoreو Beneish Model:

كذلك لقياس وتقييم جودة التقارير المالية يتم استخدام Beneish Model أو M. Score ويعتبر هذا النموذج بمثابة مقياس مباشر لجودة المعلومات المالية، التي تعتمد على متغيرات مصدرها مقاييس المحاسبة الكمية مثل عدد المبيعات في الحسابات المستحقة القبض.[2]

حيث يهدف هذا النموذج إلى التحقق مما إذا كانت إدارة المؤسسة تقوم بالتلاعب في التقارير والقوائم المالية، ويحدد (M. Score) مستوى هذا التلاعب.

4.3 نماذج المؤشرات: Indexes

غالبا ما يستخدم الباحثون هذه الطريقة لقياس وجود العناصر في التقارير المالية للمؤسسات، ومن ثم الحكم على جودة التقارير المالية من خلال جودة الإفصاح بالتقارير المالية لكل مؤسسة، ومن تلك النماذج:[3]

1.4.3 نموذج (AIMR): جمعية إدارة الاستثمار والبحوث: Association of Investment Management and Research

حيث قامت هذه الجمعية بإنشاء قائمة مستقلة للبيانات التي يجب الإفصاح عنها للمستثمرين اعتمادا على أراء المحللين الماليين من خلال تغطية 27 صناعة أمريكية ومن خلال فحص التقارير المالية للمؤسسات تقوم بإعطاء درجة معينة لكل مؤسسة، ثم يتم ترتيب المؤسسات تنازليا على حسب جودة الإفصاح بكل مؤسسة وبالتالي جودة التقارير المالية. ويقسم نموذج (AIMR) إلى ثلاثة أقسام وهي: المعلومات المنشورة سنويا المعلومات الفترية والمعلومات الجوهرية، علاقات المحللين.

2.4.3نموذج (CIFAR): المركز الدولي للبحث والتحليل: Center for International Analysis and Research

حيث قام هذا المركز بتقديم نموذج لفحص جودة الإفصاح بالتقارير المالية للمؤسسات بالاعتماد على فحص التقارير المالية للمؤسسات في (42) دولة حول العالم، وينقسم هذا النموذج إلى سبعة أقسام، تتمثل في: معلومات عامة، قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية، معلومات عن المساهمين، المعلومات التكميلية.

---

[1] _ علي محمود مصطفى خليل، المرجع السابق، ص35.

[2] _ عباسي صابر، زنودة إيمان، "**ضرورة قياس وتقييم جودة التقارير المالية في الجزائر...متى؟**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني الأول حول "تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة كدعامة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية"، المنعقد في الفترة 29- 30 أكتوبر 2018، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر)، ص11.

[3] _ علي محمود مصطفى خليل، نفس المرجع، ص36.

3.4.3 نموذج (S&P): الأمريكية: Standard and Poor

قدمت مؤسسة (S&P) الأمريكية نموذجا للحكم على شفافية وجودة التقارير المالية للمؤسسات في أسواق رأس المال العالمية. ويتكون هذا النموذج من 84 بندا أو معلومة يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، ويتم إعطاء وزن نسبي بالنقاط لكل معلومة حسب أهميتها ليكون مجموع النقاط مساويا 98 نقطة. وتم تقسيم هذا النموذج إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تتمثل في هيكل الملكية وحقوق المساهمين، الشفافية المالية والإفصاح عن المعلومات هيكل وعمليات مجلس الإدارة.

5.3 نموذج ملاءمة المعلومات لأغراض تحديد القيمة : Value Relevance Models

الذي يقيس جودة المعلومات الواردة بالتقرير المالي من خلال العلاقة، أو الارتباط، بين الأرقام المحاسبية وردود فعل السوق. ففي حالة وجود ارتباط قوي بين سعر السهم (والذي يمثل القيمة السوقية للمؤسسة) والقيم المحاسبية (والتي تمثل قيمة المؤسسة المقاسة على أساس الإجراءات المحاسبية) يمكن القول أن أرباح المؤسسة توفر معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وبرغم سهولة القياس المتوفرة في هذا النموذج واتفاقه مع الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة المالية، إلا أنه مقياس غير مباشر لجودة التقرير المالي، فهو يعتمد على جودة الأرباح بالإضافة إلى عدم تمييزه بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد أو التمثيل العادل وأخيرا في حالة عدم وجود سوق كفء لن يعبر سعر السهم عن القيمة السوقية للمؤسسة.[1]

6.3 نموذج العناصر المعينة في التقرير السنوي: Specific elements in Annual Reports

مثل كلمة رئيس مجلس الإدارة، المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة الداخلية وتقرير المراجعة، والمعلومات ذات الصلة بحوكمة المؤسسات. وتقوم هذه النماذج بالتعمق في فحص هذه العناصر لغرض قياس جودة التقرير المالي بشكل مباشر. وبرغم أن هذه النماذج تختبر أثر مستوى نفعية المعلومات المالية المنشورة بصورة مباشرة للقرار من خلال تشغيل الخصائص النوعية للمعلومات إلا أن هناك صعوبة في قياسها، بالإضافة إلى أنها مقياس غير شامل حيث تعتمد على عناصر معينة بالتقارير المالية وليست التقارير المالية ككل.[2]

ترى الباحثة أن تعدد نماذج قياس جودة التقارير المالية، وعدم الاعتماد على نموذج موحد متفق عليه، يعود إلى أن كل نموذج من النماذج السابقة يوفر مؤشرات، يمكن من خلالها الاستدلال على جودة التقارير المالية والمقاييس المختلفة المناسبة التي يمكن الاعتماد عليها للتحقق من جودة التقارير المالية في كل حالة.

فبالنسبة لنموذج جودة الاستحقاق، الذي يقيس مدى إدارة الأرباح في ظل القواعد والقوانين السائدة، تفترض هذه النماذج قيام الإدارة باستخدام الاستحقاقات الاختيارية والتي يمكنها التحكم فيها بغرض إدارة الأرباح والتي بدورها تؤثر سلبا على نفعية القرارات مما يؤدي في النهاية إلى التأثير سلبا على جودة التقرير المالي. وبرغم سهولة هذا المقياس لأنه يعتمد على المعلومات الواردة في التقارير السنوية، إلا أنه يعتبر مقياسا غير مباشر

[1] _ هبة الله عبد السلام بدوي، **أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والمثيل العادل**، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد 5، أكتوبر 2017)، ص174.

[2] _ نفس المرجع، ص174، 175.

لجودة التقارير المالية، فهو يعتمد على جودة الأرباح، بالإضافة إلى أنه يصعب التمييز بين الاستحقاقات الاختيارية والاستحقاقات غير الاختيارية.[1] إلا أن هناك من يعتبر أن نموذج الاستحقاق المعدل قياسا يعتبر أكثر النماذج دقة لعدم قدرة الإدارة على التلاعب بقيم الاستحقاق المحاسبي. ويمكن صياغة نموذج جودة الاستحقاق المعدل من خلال المعادلة التالية:[2]

$$\frac{\mathrm{TC_{it}}}{\mathrm{Total\ Asset_{it-1}}} = \mathrm{b_0} + \mathrm{b_1^*}\frac{\mathrm{CFO_{it}}}{\mathrm{Total\ Asset_{it-1}}} + \mathrm{b_2^*}\frac{\mathrm{CFO_{it}}}{\mathrm{Total\ Asset_{it-1}}} + \mathrm{b_3^*}\frac{\mathrm{CFO_{it-1}}}{\mathrm{Total\ Asset_{it-1}}} + \mathrm{b_4^*}\frac{\Delta\mathrm{REV_{it}}}{\mathrm{Total\ Asset_{it-1}}} + \mathrm{b_5^*} + \mathrm{b_1^*}\frac{\mathrm{PPE_{it}}}{\mathrm{Total\ Asset_{it-1}}} + \varepsilon\mathrm{b_{it}} \dots$$

حيث:

TC_{it}الاستحقاق الإجمالي الاختياري للشركة i في السنة t.

$\mathrm{Total\ Asset}_{t-1}$: إجمالي الأصول للشركة i في السنة t-1.

CFO_{it}: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة i في السنة t.

$CFO_{\mathrm{t-1}}$: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة i في السنة t-1.

$\Delta\mathrm{REV_{it}}$: التغير في الإيراد الكلي للشركة i بين السنة t والسنة t-1.

$\mathrm{PPE_{it}}$: الأصول الثابتة للشركة i في السنة t.

$\mathrm{CA_{it}}$: الأصول المتداولة للشركةi في السنة t.

$\mathrm{CL_{it}}$: الالتزامات المتداولة للشركة i في السنة t.

$\mathrm{Cash_{it}}$: النقدية المتاحة للشركة i في السنة t.

$STDEBT_{\mathrm{it}}$: الجزء المتداول من الديون طويلة الأجل للشركة i في السنة t.

TP_{it}: الضرائب المستحقة على الشركة i في السنة t.

$b_1 \dots \dots \dots \mathrm{b_5}$: المعاملات الخاصة بالمتغيرات المستقلة في النموذج.

كما نجد أن نموذج "Beneish"M.Score الأنسب في حالة التحقق من التلاعب في التقارير المالية، ونموذج جودة الاستحقاق الأنسب إذ كان الهدف هو الكشف عن عدم اليقين في التطابق بين التدفقات النقدية والمبالغ المستحقة...

[1] _ هبة الله عبد السلام بدوي، المرجع السابق، ص 174.

[2] _ أحمد عبده الصباغ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد4، 2019)، ص ص24- 26.

خلاصة الفصل الثاني:

تسعى المحاسبة كنظام خدمي إلى إنتاج مجموعة من القوائم المالية تعرف حسب النظام المحاسبي المالي SCF بالكشوف المالية (الميزانية، حساب النتائج، تدفقات الخزينة، تغيرات الأموال الخاصة، والملاحق)، يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق اعتبارات وأسس وإجراءات متعارف عليها لتلبية احتياجات مستخدميها ذوي العلاقة المباشرة أو من لهم علاقة غير مباشرة بالمؤسسة. وحتى تحقق أهدافها لابد أن تتوفر فيها خصائص عديدة منها الملاءمة والموثوقية، القابلية للفهم، والمقارنة.

توفير القوائم المالية للمعلومات التي تمثل الأساس المعتمد عليه لاتخاذ مختلف القرارات يعتبر غير كاف إذا لم تكن هذه القوائم المالية ذات جودة، هذه الأخيرة التي تتحقق حسب مختلف الهيئات المهنية المختصة بتوافر الخصائص النوعية للمعلومات، والتي تعزز سهولة تقييم فائدة التقارير المالية، كما تؤدي أيضا إلى مستوى عال من الجودة حيث يمكن القول أنه كلما زادت جودة القوائم المالية كلما زادت الفائدة من استخدامها.

إلا أن التغيرات السريعة التي يشهدها العالم بأسره والتي تؤثر على كل المجالات بما فيها المحاسبة، تؤثر أيضا على جودة القوائم المالية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي.

الفصل الثالث

علاقة التضخم بمحتوى القوائم المالية

تمهيد الفصل الثالث:

سبق وأشرنا في الفصل الأول أن لظاهرة الارتفاع في المستوى العام للأسعار آثار سلبية على الفروض والمبادئ المحاسبية، والاستمرار في إعداد القوائم المالية وفق فرض ثبات الوحدة النقدية ومبدأ التكلفة التاريخية دون الأخذ بعين الاعتبار الارتفاع في المستويات العامة للأسعار والانخفاض في القوة الشرائية للنقود، سيؤدي إلى حدوث تشويه وتضليل في نتائج أعمال المؤسسات الاقتصادية ومركزها المالي، ما يجعل القوائم المالية التي يتم من خلالها الإفصاح على هذه النتائج مضللة و أقل ملاءمة وموثوقية لاتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف مستخدمي القوائم المالية بما فيهم إدارة المؤسسة المعنية. ولمعالجة مختلف الآثار ظهرت بعد اجتهادات كثيرة من قبل الجهات المهنية المختصة أساليب محاسبة التضخم والتي تهدف أساسا إلى إعداد القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبارات التغيرات في المستويات العامة للأسعار.

سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: أثر التضخم على القوائم المالية؛

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التضخم لتعديل القوائم المالية خلال فترات التضخم؛

المبحث الثالث: محاسبة التضخم وجودة القوائم المالية.

المبحث الأول: أثر التضخم على القوائم المالية:

تعد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وهو أحد المبادئ الأساسية، الذي ينص على أن تسجيل الأصول والخدمات التي تقتنيها المؤسسة يكون بالسعر الذي تم سداده أو الالتزام بسداده في تاريخ الشراء، حيث أن هذا المبدأ يقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس وهي النقود، في حين التضخم يترتب عليه انخفاض في القوة الشرائية للنقود، وعليه فإن الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات التضخم المرتفع (التضخم الجامح) سوف ينعكس سلبا على البيانات الواردة في القوائم المالية.

المطلب الأول: القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية والتضخم:

تعد التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية في حالة استقرار الوحدة النقدية، وعدم وجود تآكل في قيمها، إلا أن إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما وتجاهل التغيرات في المستويات العامة للأسعار يؤدي إلى حدوث تشوهات في القوائم المالية.[1]

1 نواقص القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية:

يعتري القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية عدد من النواقص والعيوب في ظل الارتفاع المستمر في أسعار عناصر القوائم المالية لعل أبرزها ما يلي:

1.1 قياس الدخل:

الدخل في القوائم المالية يظهر بقيم مبالغ فيها بسبب ما يسمى أخطاء الزمن أو أخطاء المقابلة بين مصروفات تاريخية وإيرادات جارية، بالإضافة إلى أخطاء التقويم لعناصر المركز المالي، حيث أن التكاليف والمصروفات تتحقق في زمن غير زمن الإيرادات، وبالتالي فإن أسعار المصروفات تختلف عن أسعار الإيرادات، لأن أسعار المصروفات قد تم حسابها في زمن سابق وهي أقل من القيم الجارية بسبب التضخم، وبهذا فإن المقابلة في قائمة الدخل بين العناصر المكونة لتلك القائمة هي مقابلة غير عادلة وهذا بدوره سيؤدي إلى أرباح غير واقعية.[2]

أي أن البعد الزمني للمعلومات خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار له أثر على قياس الدخل ذلك لأن مقابلة المصاريف المعبر عنها بتكاليف تاريخية بالإيرادات مقاسة بتكاليف جارية سيؤدي لا محالة إلى التأثير على قياس دخل المؤسسة.

2.1 قياس كفاءة الأداء:

يوجد طريقتان لقياس كفاءة الأداء للمؤسسة:[3]

الطريقة الأولى: تقوم على أساس مقارنة أداء المؤسسة الواحدة في فترات زمنية مختلفة؛

الطريقة الثانية: تقوم على أساس مقارنة أداء المؤسسات (من نفس القطاع أو النشاط) في فترات زمنية واحدة.

---

[1]_Hilda SHAMSADINI, Farah. M MANDNIA, Op, cit, 2013, p65.

[2]_عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، **قضايا محاسبية معاصرة**، (عمان: الأردن، دار الإعصار العلمي، ط1، 2017)، ص151.

[3]_ نفس المرجع، ص ص151- 154.

يصعب قياس كفاءة الأداء في كلتا الطريقتين، ففي الطريقة الأولى تتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير الزمن حيث تتناقص القوة الشرائية لوحدة النقد بسبب التضخم وارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن القياس سوف يختل أما في الطريقة الثانية فإن القياس صعب بسبب التباين العمري لأصول المؤسسات، وبالتالي فإن القوائم المالية لهذه المؤسسات لا تسمح بالحصول على مقياس دقيق لكفاءة الأداء بسبب انعكاس قيم هذه الأصول على التكاليف مما يجعل مقياس الأداء متحيزا إلى الأعلى بالنسبة للمؤسسات ذات الأصول المتقدمة في العمر.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه يصعب قياس كفاءة أداء المؤسسة خلال فترات التضخم، ذلك لأن مقارنة نتائج المؤسسة الواحدة خلال فترات زمنية مختلفة لن يكون دقيقا لاختلاف وتباين أو انخفاض القوة الشرائية للنقود مع مرور الزمن، كما أن قياس أداء المؤسسة بمقارنة أدائها بأداء مؤسسات أخرى لن يكون بدوره دقيقا لتأثر القوائم المالية لهذه المؤسسات بالتضخم.

3.1 الأرباح صورية وغير حقيقية:

إن الأرباح التي تفصح عنها المؤسسات خلال فترات التضخم تعتبر أرباحا وهمية نتيجة التمسك بمبدأ ثبات وحدة النقد رغما عن تقلبها نتيجة التغيرات في المستوى العام للأسعار.[1] عند قياس دخل المؤسسات يتعين التمييز بين الربح واسترداد التكلفة Cost Recovery، ويحدث الربح عادة عندما تزيد الإيرادات عن قيم التكاليف والمصروفات وعادة ما يخصص المحاسبون قيم لتلك الموارد المستخدمة عن طريق استخدام مبالغ نقدية تاريخية. مصروف الإهتلاك الذي يحسب على أساس الأسعار السابق دفعها للحصول على الأصول الثابتة من سنوات ماضية، إلا أنه عندما يرتفع المستوى العام للأسعار غالبا ما تصبح التكاليف التاريخية منخفضة بدرجة ملحوظة عن القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المستخدمة، ومن ثم تظهر تكاليف المصروفات أقل من قيمتها، ويتبع ذلك ظهور الأرباح بأكثر من قيمتها الحقيقية.[2]

الأرباح المبالغ فيها ستؤدي إلى دفع مبالغ أكثر من الضرائب قد تكون في الأصل ضريبة على رأس المال كما ستؤدي إلى توزيع أرباح غير حقيقية.

4.1 عدم احتواء القوائم المالية للأرباح والخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة النقد:

مما لا شك فيه أن التغيرات التي تطرأ على الأسعار سوف تؤثر حتما على القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي ذاتها مما يؤدي ذلك إلى حدوث أرباح أو خسائر لم تكن ناجمة عن عملية المتاجرة المتمثلة بشراء وبيع السلع وتقديم الخدمات. إذ نجد أن المحاسب لم يسجل تلك المعاملات وعليه لم تتضمن القوائم المالية للأرباح أو الخسائر الناجمة عن انخفاض أو ارتفاع القوة الشرائية للنقود.[3]

5.1 استخدام العملة المحلية كوحدة للقياس باعتبار أنها وحدة ثابتة والواقع أنها وحدة متغيرة بشكل دائم:

إن أرصدة عناصر القوائم المالية في أي فترة تكون مزيجا مختلطا من قيم نقدية ذات قوة شرائية مختلفة

[1] أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص191.

[2] نفس المرجع، ص191، 192.

[3] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية التطبيق**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط1، 2004)، ص401.

لا يصح جمعها وإضافتها لإظهار المركز العادل للمؤسسة ولبيان نتائج أعمالها. إلا أن مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل التغير في مستوى الأسعار ففي ميزانية أي مؤسسة يظهر بند رأس المال الذي بدأت فيه المؤسسة حياتها والقرض يظهر في السنة التي تم الاكتتاب عليه، أما الأصول الثابتة والتي تم شراؤها في سنوات مختلفة تظهر في الميزانية بقيمتها التاريخية، مع العلم أن هناك تغير مستمر في مستويات الأسعار مما لا يجعل الربح يحسب بوحدة نقدية متماثلة.[1]

من خلال ما سبق يمكن القول أن قائمة الدخل المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية و مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، قد تظهر صافي الدخل مبالغ فيه خلال فترات ارتفاع المستوى العام للأسعار. ذلك لأنه تم مقابلة إيرادات جارية محققة خلال فترة إعداد القوائم المالية مع مصاريف مقاسه بتكلفة تاريخية. ضف إلى ذلك إظهار المركز المالي بصورة غير حقيقية في نهاية السنة المالية.

6.1 الأرباح لا تسمح بالمحافظة على رأس المال سليما:

قواعد المحاسبة المتعارف عليها تقوم على أساس المحافظة على رأس المال النقدي سليما بينما تتغير قيمة رأس المال العيني بالزيادة أو النقص، وبما أن التضخم هو السائد فإن القيمة الفعلية والحقيقية لرأس المال تكون منخفضة.[2]

التغيرات المذكورة في القوائم المالية بسبب التضخم نابجة عن تأثير هذا الأخير على عناصر القوائم المالية وهو بدوره ما يؤثر على جودة المعلومات المنتظر من القوائم المالية تقديمها، وعليه الأثر في الأخير أيضا يكون على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية بالاعتماد على هذه المعلومات وفيما يلي سنتطرق لأثر التضخم على عناصر القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل).

2 أثر التضخم على عناصر قائمة المركز المالي:

يؤدي التضخم إلى إظهار المركز المالي للمؤسسة في شكل لا يعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لعناصر الأصول والالتزام وحقوق الملكية.

1.2 الموجودات: Assets

تشمل الموجودات البنود الرئيسية الآتية:

1.1.2 الموجودات الثابتة: Fixed Assets

تظهر الموجودات الثابتة المقتناة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية أو قيمة دفترية (Book Value) تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها، وبسبب ما قد حصل في هذا الوقت من تقدم تكنولوجي وتغيير في البيئة الاقتصادية وارتفاع محتمل للأسعار. ونتيجة لذلك ينشأ فارق كبير بين القيمة الدفترية للموجودات وقيمتها الحالية بحيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الأولى في الميزانية، فضلا عن أن مبلغ

[1] _ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، المرجع السابق، ص153.

[2] _ نفس المرجع، ص154.

الموجودات الثابتة يمثل قيمة تاريخية واحدة لكنه لا يمثل قيما حقيقية، على الرغم من تماثلها من ناحية طبيعتها المادية لكنها تختلف من ناحية أوقات دخولها ملكية المؤسسة.[1]

وعليه فإن الاحتساب بالكلفة التاريخية يخفض قيمة عناصر الموجودات الثابتة، إهتلاكات الموجودات الثابتة تكون منخفضة هي الأخرى طالما تحتسب على أساس الكلفة التاريخية للموجودات الثابتة. وهذا الانخفاض في الإهتلاكات، التي تشكل أحد العناصر التشغيلية، يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الربح التشغيلي، ومن ثم إلى زيادة معدل العائد على حقوق الملكية (الأموال الممتلكة).[2]

يمكن تلخيص تأثير التضخم على الموجودات الثابتة، في أن هذه الأخيرة تظهر بقيمة منخفضة عن قيمتها الحقيقية خلال الارتفاع العام للأسعار، وأن الإهتلاكات التي تم حسابها بالاعتماد على هذه القيم لن تكون كافية لاستبدال الموجودات الثابتة المهتلكة تماما بسبب ارتفاع أسعارها، وعدم قدرة المؤسسة على الحفاظ على نفس طاقتها الإنتاجية أو تحسينها.

2.1.2 المخزون: Inventory

يختلف عادة حال المخزون عن بقية الموجودات الثابتة، إذ أنه يتميز بعدم بقائه فترة طويلة داخل المؤسسة بل يمتاز بالتجدد والحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفارق بين كلفته التاريخية وقيمته الحالية في ظل الارتفاع الاعتيادي للأسعار، أما إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار فإن القيمة السوقية للمخزون تبتعد كثيرا عن كلفته التاريخية، مما يجعل من غير الممكن الاعتماد على أساس تقييم المخزون بالكلفة التاريخية لأنه يصبح من العسير إعادة تجديده في ظل ارتفاع الأسعار.[3]

يمكن القول أن تأثير التضخم على المخزون قد يبدو في البداية لمصلحة المؤسسة إلا أنه في حقيقة الأمر سينعكس ذلك عليها بمرور الوقت.

وعليه فإن عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى انخفاض كميته المادية، كما أن المخزون في ظل انخفاض قيمة النقد يظهر في الميزانية بقيمة منخفضة وأن أهمية هذه القيمة تزداد أو تقل بحسب معدل دورانه وبحسب الطريقة المستخدمة في التقييم. لذلك يتعين عادة تكوين مخصص لانخفاض قيمة المخزون حينما تكون قيمته عند الجرد أقل من كلفته التاريخية.[4]

كما يمكن تلخيص تأثير التضخم على المخزون السلعي كما يلي:[5]

ـ عدم ظهور موجودات المؤسسة بما فيها المخزون بالقيمة الحقيقية له والتي تتوافق مع أسعار السوق الجارية؛

---

[1] ـ سعود جايد المشكور، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، (عمان: الأردن، دار زهران، ط2، 2014)، ص115، 116.

[2] ـ **نفس** المرجع، ص115، 116.

[3] ـ **نفس** المرجع، ص116.

[4] ـ نفس المرجع، ص116.

[5] ـ زهير خضير ياسين، **أثر التضخم على تقويم المخزون في المنشآت الاقتصادية**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 10، 2005)، ص236.

_ التأثير في نتيجة النشاط عن طريق التوصل إلى أرباح غير حقيقية؛

_ التأثير في الموقف المالي عن طريق ظهور عناصره بقيم غير حقيقية، ما يجعله لا يتوافق والواقع الذي هو عليه؛

_ قد تضطر المؤسسة إلى توزيع أرباح صورية ناتجة عن معالجات دفترية تؤثر بالضرورة في رأسمالها وتؤدي إلى تآكله، لأن مخزون آخر المدة سيكون بقيم قليلة وأن كلفة البضاعة المباعة سوف تزداد ويقل الربح.

بالإضافة إلى ما سبق، ترى الباحثة أن تأثير ارتفاع المستوى العام للأسعار على المخزون هو تأثير مزدوج على قائمة المركز المالي باعتبار أن المخزون السلعي يظهر كأصل من أصولها المتداولة، مقيما على أساس التكلفة التاريخية. وعلى قائمة الدخل التي تظهر فيها تكلفة المخزون المباع كمصروف يتم مقابلته بالإيرادات المحققة من المبيعات. وعليه فتأثير التضخم يكون على تحديد المخزون في الميزانية، وعلى مقابلة تكاليف المخزون المباع التاريخية مع إيرادات المبيعات الجارية.

3.1.2 البنود النقدية المدينة: Debtmonetary-items

تشمل البنود النقدية المدينة عناصر الموجودات المتداولة الأخرى مثل القروض الممنوحة والمدينين وأوراق القبض وما شابه ذلك. إن هذه البنود تتأثر كذلك بالتضخم وانخفاض قيمة العملة النقدية، مما يجعل الحقوق المترتبة للمؤسسة بذمة الغير تدفع بالنقود المنخفضة، وذلك بسبب فقدان العملة النقدية جزءا من قوتها الشرائية.[1]

2.2 المطلوبات: Liabilities

تشمل المطلوبات البنود الرئيسية الآتية:

1.2.2 حقوق الملكية : Stockholders'Equity

تتمثل حقوق الملكية (الأموال الممتلكة) في رأس المال المدفوع من قبل المساهمين والاحتياطات والأرباح المحتجزة وأيه تخصيصات أخرى تتخذ صفة الاحتياطات. إن حقوق الملكية تتأثر هي الأخرى بالتضخم وهبوط قيمة العملة النقدية، فتبتعد قيمتها التاريخية المسجلة في الميزانية عن قيمتها الحقيقية. وهذه القيمة التاريخية لهذه البنود لا تعبر عن حقوق المساهمين في المؤسسة بصورة صحيحة.[2]

2.2.2 البنود النقدية الدائنة: Creditmonetary-items

تشمل البنود النقدية الدائنة عناصر الخصوم الأخرى مثل القروض المستلمة والدائنين وأوراق الدفع والبنوك الدائنة وما شابه ذلك. فبالنسبة للقروض بشكل عام تكون قيمتها الحقيقية أقل بكثير من القيمة التي تظهر في الميزانية. ومن المعروف أن الانخفاض النقدي يمثل مكتسب (gain) للمقترضين وهذا المكتسب يمكن أن يقاس بحساب ربح التضخم من مبلغ القروض في الميزانية وذلك من خلال مقارنة هذا المبلغ بمبلغ القروض المعدلة، كما أنه يمثل خسارة (Loss) بالنسبة للمقرضين بسبب فقدانهم بشكل كبير القوة الشرائية نتيجة ارتفاع معدلات التضخم. لذلك تنشأ خلافات بين المقرضين والمقترضين أثناء فترة التضخم وخاصة فيما يتعلق بأسعار الفائدة، مما

[1] _ سعود جايد المشكور، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص117.

[2] _ نفس المرجع، ص117.

يؤدي إلى إلغاء العقود أو إعادة إبرامها من جديد.[1]

إذا يمكن القول أن نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود تظهر البنود النقدية بقيمة منخفضة عن قيمتها الحقيقية خلال فترات التضخم، على غرار حقوق الملكية التي لن تعبر فعليا عن حقوق المساهمين والمالكين.

3 أثر التضخم على قائمة الدخل:

تتأثر قائمة الدخل (حساب النتائج) بالتضخم كما يلي:[2]

ـ يؤدي التضخم إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج التي تحملها المؤسسة على أسعار مبيعاتها، ومن المؤكد أن ارتفاع أسعار المستلزمات السلعية والخدمية ينعكس على أسعار بيع المنتجات، لذلك فإن القرارات المتخذة بخصوص تخفيض أسعار البيع قد لا تتوافق تماما مع الارتفاع الحاصل في أسعار المستلزمات السلعية والخدمية؛

ـ وفي إطار الحديث عن حساب النتيجة أو كشف الدخل فإن التغير في المخزون يحتسب عن طريق الفرق بين مخزون آخر المدة وأولها معبرا عنه بوحدات نقدية ذات قيم مختلفة، إن الانحرافات الناجمة عن حسابات المخزون يمكن أن تصحح جزئيا عن طريق تكوين تخصيصات لارتفاع الأسعار لكنه يصعب تقييم التأثير الاقتصادي لهذه الانحرافات، لذلك فإن طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا (LIFO) يمكن أن تتضمن حلا مناسبا لتعلية الربح المحاسبي في فترة التضخم لاسيما أنها تستبعد تكلفة البضاعة المقتناة حديثا من المبيعات؛

ـ بالنسبة للإهتلاك وخاصة الإهتلاك الثابت، فإن المبالغ المتراكمة للإهتلاكات لا تكفي لإعادة تجديد الموجودات الثابتة، الأمر الذي يستلزم إضافة إهتلاكات تكميلية للإهتلاكات المحسوبة بغية المساعدة في تجديد الموجودات الثابتة، ومن ثم المحافظة على المعنى الاقتصادي لقائمة المركز المالي. وهذه الإهتلاكات لا تعامل معاملة الإهتلاكات الاعتيادية ضمن المصروفات التشغيلية بل تدخل ضمن المصروفات الاستثنائية ويجرى تسويتها بالتخصيصات التي تكونها المؤسسة لهذا الغرض، كما أن هذه الإهتلاكات قد لا تخصم من الربح الخاضع للضريبة بهدف تشجيع المؤسسات على إتباع هذا الأسلوب بالتعجيل في احتساب الإهتلاكات خلال فترة التضخم، فضلا عن أن هذه الإهتلاكات يتم احتسابها سنويا خلال الفترة المعنية؛

ـ بالمقابل فإن المصروف الحقيقي للفوائد على القروض يخفض من المكتسب المتحقق من تسديد هذه القروض ويحتسب هذا المكتسب عن طريق الفرق بين ما يجب تسديده في حالة تعديل القرض وبين قسط التسديد الفعلي؛

ـ أما بالنسبة للأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناجمة عن عمليات التصرف بالموجودات الثابتة بالبيع، فإنها تظهر هي الأخرى بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية لأنها تحتسب على أساس التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة، لذلك يجب احتساب هذه العناصر على أساس القيمة الحقيقية (المعدلة) للموجودات التي يتم التخلي عنها.

من خلال ما سبق يمكن أن نلخص أثر التضخم على قائمة الدخل، في تأثير الارتفاع العام للأسعار على

---

[1] ـ سعود جايد المشكور، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص117.

[2] ـ كويسي محمد، **آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011)، ص54، 55.

العناصر المعتمد عليها في تحديد نتيجة نشاط المؤسسة، وعليه الدخل لا يعكس حقيقة نتائج الأعمال بسبب مقابلة إيرادات متحققة في فترة ارتفاع المستوى العام للأسعار مع أعباء مقاسه بتكلفة تاريخية خلال فترة سابقة مما ينتج عنه دخل متضخم، بالإضافة إلى عدم كفاية أقساط الإهتلاك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لاستبدال التثبيتات المهتلكة تماما، ذلك لانخفاض القوة الشرائية للنقود خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وهنا من بين الحلول المقترحة قيام المؤسسة بإعادة تقييم تثبيتاتها للحصول على تثبيتات بقيم جارية، مع تعديل أقساط الإهتلاك لهذه التثبيتات حسب التغير الحاصل في القيمة الأصلية.

4 أثر التضخم على مستخدمي القوائم المالية:

تهتم فئات وأطراف مختلفة بمحتوى القوائم المالية من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم، ولكل فئة منها هدف ومصلحة مختلفة من فئة لأخرى. وكل منها ترتكز على اهتمام معين فيها.[1] إلا أنه في ظل اقتصاد ذو تضخم يكون مستخدم القوائم المالية غير قادر على استخدام معلومات ذات دلالة لهذه القوائم، بل وتتأثر قراراتهم المبنية على هذه المعلومات.

1.4 الإدارة:

تزود القوائم المالية الإدارة بالمعلومات التي تعتبرها أساسا للحكم على قوة المركز المالي للمؤسسة أو ضعفه كما تساعد الإدارة على توجيه أعمال المؤسسة، ورسم السياسات طبقا لأهداف محددة مقدما والرقابة على أعمالها. لتستطيع الإدارة تحقيق أهدافها لابد لها من استخدام معطيات وأرقام صحيحة وأرباح تمثل الوضع المالي العادل في لحظة زمنية معينة، إلا أن إتباع مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى إظهار أرباح غير عادلة في ظل الارتفاع المستمر في أسعار عناصر القوائم المالية خلال حياة المؤسسة، واعتماد تلك الأرباح في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة سوف يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة، مثل الأرقام الواردة في قوائم الدخل والتي يشار إليها في تقارير مجلس الإدارة على أنها زيادة في الأرباح وأنها مظهر من مظاهر نمو المؤسسة ونجاح الإدارة هذه الأرقام إذا عبرنا عنها بوحدات نقدية ثابتة ربما تظهر انخفاضا في الأرباح، وهي ليست أكثر من ارتفاع أسعار المبيعات بسبب التضخم. لذلك فإن اعتماد الإدارة مبدأ التكلفة التاريخية هو خطر في حالة التضخم في الكثير من الأحيان.[2]

ومن أهم الصعوبات التي تواجهها الإدارة، عدم الدقة في التسعير، عدم الصحة في القرارات المستقبلية، تضخم مصروف الضريبة، عدم الدقة في التوزيعات.[3]

2.4 حملة الأسهم:

يهتم حملة الأسهم بمعرفة الطريقة التي يتم فيها استغلال موارد المؤسسة والتعرف على المقدرة الإيرادية الحالية والمستقبلية للمؤسسة والتعرف على الديون والالتزامات الواجبة السداد قبل أن تصبح المؤسسة قادرة على توزيع

[1] _ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، المرجع السابق، ص148.

[2] _ نفس المرجع، ص148.

[3] _ مرازقة صالح، وادي رقية، **مساهمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية**، (مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، العدد 03، جوان 2016)، ص169.

الأرباح على حملة الأسهم، وإمكانية استرداد رأس المال في حالة التصفية. من هنا نجد أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في حالة الارتفاع في الأسعار سيؤدي إلى ظهور أرباح غير عادلة وتأثيرها سوف يظهر في حالة التصفية لأن المبالغ الموزعة سابقا لم تكن كلها أرباح بل جزء منها أرباح والجزء الآخر استخدام لرأس المال بالإضافة إلى أن الضرائب التي تم دفعها كان جزءا منها على رأس المال وليس على الربح المتحقق.[1]

3.4 المستثمرون:

يعتمد المستثمرون الحاليون والمرتقبون في اتخاذ قرارات استثماراتهم على التدفقات النقدية الإيجابية وأرباح المؤسسة الموزعة المعلن عنها، فإذا كانت تلك الأرباح غير عادلة لسبب أو لأخر فإن القرارات المتخذة للاستثمار حتما سوف تكون غير صحيحة وسوف تؤدي إلى سوء توزيع الثروة بين أفراد المجتمع نتيجة لتلك القرارات الخاطئة.[2]

4.4 الدائنون:

بصفة عامة كل من يمول المؤسسة بقروض قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، يهتم هؤلاء بالمقدرة المالية لها ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وبالنتائج المالية القصيرة الأجل، وفي حالة طلب المؤسسة للقرض فسوف ينصب الاهتمام بشكل رئيسي على القوائم المالية للمؤسسة طالبة القرض، وفي سنوات التضخم عادة تكون أرباح المؤسسة أعلى من معدلها الطبيعي وهذا يغري الممولين لزيادة قيمة القرض مما يؤدي إلى قرارات غير صحيحة.[3]

5.4 الموظفون والعمال:

تهتم النقابات العمالية بمعلومات ومؤشرات القوائم المالية لربط مستوى الأجور بمستويات الأداء لدى المؤسسة وبالتالي المطالبة بزيادة الأجور، ومن المعلوم أن الأرباح الظاهرة في حالة التضخم في القوائم المالية هي في الأساس أرباح غير عادلة، وموافقة الإدارة على زيادة الرواتب سوف يعني زيادة التكلفة وهذه الزيادة تعني زيادة الأسعار وزيادة في التضخم، وبالتالي مطالبة جديدة بزيادة في مكافآت وتعويضات جديدة.[4]

تأثير التضخم على القوائم المالية وعدم إعطاء الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، سيؤدي بدون شك إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية من داخل وخارج المؤسسة، والتأثير على قراراتهم.

المطلب الثاني: أثر التضخم على القرارات المالية والتحليل المالي:

المحاسبة نظام إبلاغ المعلومات لمستخدمي القوائم المالية والتي تكون مفيدة لهم لاتخاذ مختلف القرارات، إلا أن إعداد القوائم المالية دون مراعاة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد يؤثر على المعلومات التي يمكن استخدامها من قبل مجموعات المستخدمين المختلفة لتحديد الأرباح، المركز المالي، الحاجة للتنبؤ بالقدرة على الكسب، المقارنة

[1] _ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، المرجع السابق، ص149.
[2] _ نفس المرجع، ص149.
[3] _ نفس المرجع، ص150.
[4] _ نفس المرجع، ص150.

والتقييم وبالتالي التأثير على مختلف القرارات[1]

1 أثر التضخم على القرارات المالية:

المؤسسة في حاجة دائمة إلى توفير معلومات دقيقة حول محيطها وحول قدراتها لمسايرة التطور الحاصل وذلك من أجل المنافسة وتحسين الأداء، وكل ذلك يعتمد على القرارات التي تتخذها المؤسسة ونظرا لأهمية القرارات المالية فإنها ترتكز أساسا على المعلومات المحاسبية والمالية المتوفرة والدقيقة والتي تتصف بالموضوعية، إلا أنها تبقى عرضة للتغير بسبب التضخم.[2]

1.1 التضخم والقرارات المالية المتوسطة والطويلة الأجل:

إن المعني الأول بتشوه المعلومات المالية والمحاسبية هو مسؤول المؤسسة أو المساهمون، فكل تشوه في هذه المعلومات من شأنه خلق حالة تذبذب واختلال في إدارة المؤسسة وكل هذا يؤثر على قراراتهم التي يتخذونها في العمليات المالية الاستثمارية وتخصيص النتيجة وكذلك قرارات الجمعية العامة للمساهمين خصوصا تجاه البنوك ومصالح الضرائب، ولهذا نميز بين القرارات الطويلة والقصيرة الأجل والآن نبين أثر التضخم على القرارات المالية الطويلة والمتوسطة الأجل.[3]

1.1.1 التضخم والتخطيط المالي:

تقوم أغلب المؤسسات بعملية البرمجة قبل عملية التخطيط المالي، فوضع خطة مالية لأجل طويل عملية صعبة تزداد صعوبتها بحسب مدتها الزمنية التي تغطيها الخطة، رغم وجود تعديلات على الخطة والتصحيحات المتكررة والدورية. وفي ظل التغيرات السعرية يجب مراعاة بعض الأسس والمبادئ المالية لاستمرارية تطبيق الخطة على الوجه الصحيح وسنعرض بعض التخطيطات المالية المرتبطة بالتغيرات السعرية:[4]

1.1.1.1 التخطيط المالي لتغيرات التموين:

عند شراء المؤسسة لمواد أولية أو منتجات أو عند استيرادها فإنها تقوم بالتجارة في ظل التضخم وتسمح بانتقال الاحتكار في ظل ارتفاع الأسعار، أي أنه عند استيراد المواد الأولية يعني استيراد التضخم من الآخرين "التضخم المستورد" وبالتالي انتقاله إلى المؤسسات الصغيرة.

2.1.1.1 التخطيط المالي لتغيرات الأجور:

تمثل نفقات الأجور بالتأكيد متغيرات صعبة والتي تستعملها المؤسسة، فكل القياسات كانت تعالج رد فعل الأجور وما له من أثر على رفع الأسعار بالنسبة للسلع والخدمات، فكل ارتفاع في الأجور يؤدي إلى زيادة الطلب على سلعة أو خدمة معينة وبذلك ترتفع الأسعار وبالتالي خلق موجة تضخمية، ومنه فالقرارات المالية المتعلقة بتخطيط الأجور تتأثر بالتضخم الذي يؤدي إلى مراجعتها وتصحيحها عدة مرات حسب الظروف الاقتصادية

[1]_Hilda SHAMSADINI, Farah. M MANDNIA, Op, cit, 2013, p65.

[2]_ أحمد قايد نور الدين، المرجع السابق، ص6.

[3]_ نفس المرجع ، ص6، 7.

[4]_ نفس المرجع، ص7.

وحسب ما تتطلبه كل مرحلة وحسب السياسات المالية والنقدية التي تعتمدها الدولة.

3.1.1.1 التخطيط المالي لمتغيرات تجديد البرامج:

في بلدان العالم الثالث تلجأ معظم المؤسسات إلى استيراد التجهيزات التكنولوجية الحديثة مما يجعلها تعيد النظر في برامجها الاقتصادية، وهو ما يؤكد على تبعيتها في تحرير برامجها، كما تبقى هذه البرامج عرضة للتعديل على المدى الطويل رغم كل تجديد وبذلك ستتأثر القرارات المالية المتعلقة بتجديد البرامج بالمتغيرات السعرية غير المستقرة.

2.1 التضخم والقرارات المالية قصيرة الأجل:

التضخم لا يؤثر على القرارات المالية الطويلة والمتوسطة الأجل فقط بل يؤثر كذلك على القرارات المالية قصيرة الأجل ومن بين هذه القرارات المتأثرة بالتضخم ما يلي:[1]

1.2.1 التضخم وتسيير المخزون:

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

_ في حالة دوران سريع للمخزون أي تصريف المخزون في وقت قصير فالنتيجة تبقى على حالها؛

_ أما في حالة دوران ضعيفة لتصريف المخزون وتتطلب وقتا طويلا فالنتيجة في هذه الحالة تتغير بالنقصان من ذلك يتجلى أن التضخم يؤثر على القرارات المتعلقة بالمخزون، كما يلجأ مسؤول المؤسسة أو المساهمون بتغيير سياسة التخزين بحسب فترات الإنتاج، حتى يتمكنوا من التصريف السريع للمخزون، وبنفس الشيء بالنسبة للمؤسسات التجارية، وتأثير التضخم على سياسة التخزين يظهر حسب القرارات التي تتخذ لتحسين مدة دوران المخزون.

2.2.1 التضخم وتسيير الخزينة:

إن التدفقات مرتبطة أساسا بدورة الاستغلال أما التدفقات الناتجة عن عمليات خارج الاستغلال فهي متأثرة بالتضخم، وفي هذه الحالة احتياجات الخزينة تزداد أكثر فأكثر حتى تكون أكبر من الموارد، والتدفقات الناتجة عن نشاط الاستغلال تتأثر كذلك بالتضخم وينتج هذا الأثر عن أثر التضخم على المخزون وبالتالي تتأثر الخزينة.

3.2.1 التضخم وتوزيع الأرباح:

إذا كانت المؤسسة تعتمد على مبادئ المحاسبة التقليدية خاصة مبدأ التكلفة التاريخية فإنها تتحصل على أرباح مبالغ فيها وينتج عن ذلك توزيع أرباح اعتبارية ظاهرية، تكون أساس لدفع أكبر للضرائب وكذلك مطالبة

[1] _ أحمد قايد نور الدين، المرجع السابق، ص7، 8.

العمال بالزيادة في أجورهم بالنظر إلى الأرباح المحققة.

4.2.1 التضخم وصعوبة التنبؤ:

يسمح التنبؤ بتقدير كل احتياجات المؤسسة من الموارد الخاصة بنشاط الاستغلال، كما يحدد كل الإيرادات وكل النفقات، والتضخم قد يشوه كل هذه المعطيات وبالتالي يصعب التقدير وإجراء المقارنة بين المؤسسات خصوصا المنافسة لاتخاذ قرارات صحيحة.

5.2.1 التضخم وتسيير القروض:

حتى تتمكن المؤسسة من الاستعمال الأمثل لرأس المال العامل يجب عليها تفادي القرارات المبنية على معلومات مضللة، خصوصا تلك المتعلقة بالبحث عن التمويل قصير أو طويل الأجل، وكذلك اللجوء إلى البنوك التي تشكل خطر حقيقي والديون التي تفوق أصول الاستغلال مما يؤدي بالمؤسسة إلى عدم القدرة على الوفاء بديونها. تتأثر مختلف القرارات الإدارية، الاستثمارية، والائتمانية... للمؤسسات الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية بالتضخم، ذلك لأن المعلومات التي تحتويها تلك القوائم تم إعدادها على أساس تاريخي دون الأخذ بعين الاعتبار الارتفاع في المستوى العام للأسعار والانخفاض في القوة الشرائية في النقود.

2 أثر التضخم على التحليل المالي:

يؤثر التضخم على التحليل المالي وكل نسبه المتخذة للقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار أساسا لها.

1.2 أثر التضخم على ربحية الاستثمار:

يمكن إيجاز تأثير التضخم على الاستثمارات وتقييم ربحيتها بما يلي:[1]

_ تشكل ضريبة الأرباح، التي تعتمد على احتساب الربح المحاسبي في ظل التضخم، حالة تضليل وتشويه، وخاصة حينما يحتسب هذا الربح بعد تنزيل الإهتلاكات المحتسبة على أساس التكلفة التاريخية؛

_ تؤدي زيادة الضريبة الناجمة عن زيادة الربح المحاسبي إلى عدم زيادة القيمة الحالية لعائد الموجود الرأسمالي بنفس معدل الزيادة الاسمي اللازم للتضخم؛

_ تنخفض الوفورات النقدية في المؤسسة بشكل ملحوظ حينما يعاد تقييم استثمارات الاستبدال والصيانة (الإهتلاكات من خلال خصمها بمعدل خصم معين)؛

_ يؤدي التضخم بالنسبة للمؤسسة، إلى خفض النمو الصناعي الناجم عن إعادة استثمار أقساط الإهتلاكات بمعدل معين خلال فترة حياة الاستثمار؛

_ يتسبب التضخم، بالنسبة للمؤسسة التي يكون فيها النمو ضعيف، في إضعاف موجوداتها الرأسمالية؛

_ تكون الموجودات الرأسمالية بعيدة عن تأثير التضخم إذا كانت قيمتها النهائية مرتفعة؛

_ يعاد تقييم احتياج رأس المال العامل تلقائيا مع التضخم، الأمر الذي يتطلب من المؤسسة أموال إضافية.

[1] _ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم الاقتصادي والمعالجات المحاسبية**، المرجع السابق، ص164، 165.

2.2 أثر التضخم على الوظيفة المالية:

يؤدي التضخم إلى حدوث مشكلات في القرارات التي تتخذها الوظيفة المالية ومن بين هذه المشكلات ما يأتي:[1]

1.2.2 يؤدي التضخم الاقتصادي إلى ارتفاع أسعار الفائدة:

إن ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة العملة النقدية يدفع المودعين والمستثمرين والمقرضين إلى طلب أسعار فائدة أعلى من الأسعار الاعتيادية لغرض تعويضهم عن الخسائر التي تلحق بهم نتيجة لانخفاض القوة الشرائية للنقود أو العملة النقدية، وبذلك ترتفع أسعار الفائدة نتيجة لانخفاض أسعار السندات (القروض).

2.2.2 يؤدي التضخم إلى صعوبات التنبؤ والتخطيط للمصروفات والإيرادات:

لا يمكن التنبؤ بصورة صحيحة وموضوعية في الإيرادات المتوقعة أو المصروفات التي ستنفق مستقبلا وذلك بسبب التقلبات بالأسعار وخاصة الارتفاع في مستواها العام.

3.2.2 يؤدي التضخم إلى زيادة الطلب على رؤوس الأموال:

تستلزم عملية الاستثمار في المؤسسات توفير موارد مالية كبيرة لشراء موجودات ثابتة، وحيث أن التضخم الاقتصادي يؤثر في ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة فإنه يتطلب من المؤسسة توفير الأموال أو البحث عنها من أجل اقتناء الموجودات الثابتة.

المطلب الثالث: مفاهيم وأهداف تعديل القوائم المالية:

تأثير التضخم على القوائم المالية وعلى المؤسسة ومتعامليها ومختلف قراراتهم، جعل تعديل القوائم المالية لتعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة ضرورة حتمية.

1 مفاهيم معالجة آثار التغيرات في مستوى الأسعار:

تتمثل مفاهيم معالجة آثار التغيرات في مستوى الأسعار فيما يلي:

1.1 مفاهيم رأس المال:

يتم التفريق عادة بين مفهومين لرأس المال:[2]

ـ المفهوم المالي لرأس المال: ويقصد به الأموال المستثمرة وهو مرادف لصافي الأصول وحقوق الملكية في المؤسسة؛

ـ المفهوم المادي لرأس المال: ويقصد به القدرة التشغيلية حيث يعتبر رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

ويتم اختيار المفهوم المناسب لرأس المال تبعا لحاجة مستخدمي القوائم المالية.

2.1 مفهوم المحافظة على رأس المال: Concept of Capital Maintenance

وفقا لهذا المفهوم يفترض بالمؤسسة أن تسعى دائما للمحافظة على مواردها الاقتصادية التي كانت بحوزتها في بداية الفترة المالية وذلك إذا ما رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الأقل طاقتها التشغيلية التي توفرت لها في بداية الفترة.[3]

---

[1] ـ سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم الاقتصادي والمعالجات المحاسبية**، المرجع السابق، ص206، 207.

[2] ـ حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، المرجع السابق، ص171.

[3] ـ وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص150.

حيث توجد ثلاث طرق للمحافظة على رأس المال نوردها في ما يلي:

1.2.1 طريقة المحافظة على رأس المال النقدي: The Maintenance Concept of Financial Capital

وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال النقدي، ينتج الدخل من الزيادة في مقدار رأس المال الاسمي، ويعتبر المدخل التقليدي للتكلفة التاريخية مفهوما للمحافظة على رأس المال النقدي، حيث يظهر الدخل عندما تزيد الإيرادات عن التكاليف التاريخية. وبالمثل قد يقوم مدخل التكلفة الجارية على أساس مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي ومع ذلك فإن الزيادة في أسعار الأصول التي تحوزها مؤسسة ما خلال فترة معينة تؤدي لمكاسب حيازة، كما يؤدي النقص إلى خسائر حيازة.[1]

2.2.1 طريقة المحافظة على رأس المال المادي: The Concept of Physical Capital Maintenance

قد يرغب أصحاب المؤسسة في الإبقاء على حجم الطاقة التشغيلية للمؤسسة، أي أن يتوافر لديهم رأس مال يمكنهم من الاستثمار في نفس القدر من صافي الأصول التي كانت متوافرة لهم في بداية الفترة. ويظهر هذا المفهوم على وجه الخصوص في الأوقات التي تتزايد فيها الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة غير النقدية (كالأصول الثابتة والمخزون السلعي). ولتطبيق هذا المفهوم يتعين استخدام خاصية أخرى من خواص مقاييس الأصول على أسعار السوق الجارية للأصول (التكاليف الجارية للاستبدال مثلا) بدلا من خاصية التكاليف التاريخية.[2]

3.2.1 طريقة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال: The Concept of the general purchasing power Capital Maintenance

يقوم مدخل التكلفة التاريخية (على أساس القيمة الثابتة لوحدة النقد) على أساس مفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال. ويحدد مقدار الدخل الزيادة في رأس المال عند نهاية الفترة عن رأس المال في بداية الفترة. على أن يتم التعبير عن كل منها بمقاييس القوة الشرائية العامة الثابتة لوحدة النقد. وطبقا لذلك فإن تعديلات الأصول والالتزامات غير النقدية لا تدخل ضمن الدخل، أما ما تدرج فهي مكاسب وخسائر القوة الشرائية على العناصر النقدية فقط. وفي ظل مدخل التكلفة الجارية بوحدة النقد الثابتة، تعدل التكلفة الجارية في بداية الفترة على أساس القوة الشرائية الثابتة في نهاية الفترة. ويمثل الفرق بين القيمة الناتجة ومقدار التكلفة الجارية للأصول في نهاية الفترة ربح أو خسارة حيازة. وهذا هو التغير النسبي في السعر.[3]

الطرق الثلاثة السابقة للمحافظة على رأس المال تقابل كل واحدة منها أحد أساليب القياس المحاسبي فطريقة المحافظة على رأس المال النقدي يقابلها أسلوب التكلفة التاريخية، وطريقة المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي تقابل أسلوب سعر الدخول الجاري (تكلفة الاستبدال)، في حين طريقة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال تقابل أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة.

---

[1] _ إلدون س. هندريكسن، المرجع السابق، ص397.

[2] _ أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، المرجع السابق، ص487.

[3] _ إلدون س. هندريكسن، نفس المرجع، ص397، 398.

2 أهداف تعديل البيانات المحاسبية:

تحظى مشكلة التضخم باهتمام كبير من قبل المحاسبين، والسبب في ذلك عدم موضوعية البيانات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية فضلا عن عدم قابليتها للمقارنة مع المؤسسات المماثلة على المستويين المحلي والدولي. ومن هنا نشأت الحاجة إلى تعديل البيانات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية.[1]

تكمن أهمية البيانات المحاسبية المعدلة في إعطاء صورة حقيقية للمعلومات المحاسبية المعدة في أوقات الارتفاع في مستوى الأسعار والمقدمة إلى الجهات المستخدمة لها في عملية اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية المناسبة.[2]

1.2 بالنسبة للمؤسسة:

تزداد أهمية تعديل البيانات المحاسبية لتحقيقها العديد من الأهداف التي يمكن تلخيصها بالآتي:[3]

ـ تحديد الأرباح بالشكل الحقيقي وتقييم المركز المالي للمؤسسة أو القيمة الحالية للمؤسسة؛

ـ تجنب دفع الضرائب على دخول صورية لم تحققها المؤسسة أصلا، تأثير تغير الأسعار وانخفاض القوة الشرائية على ظهورها في الكشوف المالية؛

ـ اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف والخطط المستقبلية، والرقابة الإدارية.

بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف الأخرى بالنسبة للمؤسسة التي نذكر منها:[4]

ـ سهولة إجراء المقارنة بين المؤسسات المماثلة؛

ـ إظهار الكفاءة الحقيقية للعملية الإدارية؛

ـ صعوبة تلاعب الإدارة في مبلغ الأرباح المحققة خلال الفترة؛

ـ فصل أرباح التشغيل الجارية عن أرباح الحيازة الزمنية؛

ـ إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

ـ تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، وذلك في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المؤسسة.[5]

إن تعديل البيانات المحاسبية أهمية كبيرة يجب أن تحظى باهتمام كافة الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية، لأن الاعتماد على البيانات المحاسبية التاريخية وقت الارتفاع في المستوى العام للأسعار يضلل نتائج القياس ولا يمكن معرفة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، فقد يبين القياس أن هنالك أرباح بمقدار معين قد تقوم المؤسسة بتوزيعه كحصص للمساهمين بعد دفع الضريبة عليها ولكنها في الحقيقة أرباح صورية لأنها بنيت على

---

[1] ـ محسن عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، (صنعاء: اليمن، جامعة العلوم والتكنولوجيا، 2013)، ص20.

[2] ـ سعود جايد مشكور ، عبد الجبار علوان جبر، **البيانات المحاسبية المعدلة وأثرها في الكشف المبكر عن الفشل المالي للشركات**،(مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة المثنى، العراق، العدد1، 2018)، ص331.

[3] ـ نفس المرجع، ص331.

[4] ـ مدحت فوزي عليان وادي، المرجع السابق، ص79.

[5] ـ وليد ناجي الحيالي، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة: نماذج محاسبية مقترحة**، (عمان: الأردن، دار الحامد، 2004)، ص253.

بيانات مالية غير معدلة، ففي هذه الحالة تكون جزء من التوزيعات من رأس المال، مما يؤدي إلى تآكل رأس المال وتكون المؤسسة متجهه إلى الوقوع في فشل مالي قد يؤدي بها إلى الإفلاس ثم التصفية.[1]

2.2 اهتمامات الإداريين: Administrator Preoccupations

هناك ثلاث أسباب رئيسية تدفع إدارات المؤسسات إلى تعديل بياناتها المحاسبية تتمثل فيما يلي:[2]

_ تحليل حقيقي للوضع الحالي والماضي؛

_ اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف بأسلوب مناسب؛

_ رقابة فعلية على تنفيذ الأهداف وصيانة صلاحيتها.

كما يوجد ثلاثة اهتمامات رئيسية لدى الإدارة تنصب في استعمال البيانات المحاسبية هي:[3]

1.2.2 قياس النتائج: Performances Measure

يقصد بالنتائج قدرة المؤسسة على تشغيل عوامل الإنتاج بكامل طاقتها وعلى تحقيق مستوى مقبول من الربحية التجارية الحقيقية والربحية المالية (عائد الأموال المستثمرة).

2.2.2 المساعدة في النمو والتوسع: Growth and Expansion

يقصد بذلك رؤية إدارة المؤسسة لوضعها المالي من ناحية كفاية أموالها الداخلية (التمويل الذاتي) من عدمها لأغراض النمو والتوسع، وكذلك النظر إلى حاجة المؤسسة من الأموال الخارجية للغرض نفسه.

3.2.2 ضمان الأمان: To assure the Security

يبحث مستخدم البيانات المحاسبية عن تقييم مخاطرة عدم تحقق التوقعات أو التقديرات وتقييم نقاط الضعف التي يمكن أن تربك عمل المؤسسة مثال على ذلك نقاط الضعف في الوضع المالي للمؤسسة.

3.2 اهتمامات المستثمرين: Investors preoccupations

يشكل عائد الاستثمار المعيار الأساسي لقرار الاستثمار، لكن حينما لا يكفي التمويل الذاتي للمؤسسة فإنه يتعين عليها أن تدعو المستثمرين الخارجيين، المساهمين والمصارف في حالة الرغبة في زيادة رأس المال بالحصول على القرض، أو حتى المؤسسة في حالة الاندماج. ولغرض الاطمئنان ترغب الجهات الخارجية الممولة للمؤسسة بمعرفة قيمتها الحالية. وهنا لابد من الإشارة إلى أن هنالك نوعين رئيسيين من معايير تقييم المؤسسة. الأول يتمثل في القيمة الاقتصادية للمؤسسة التي تستند إلى توقع المكاسب المستقبلية أي العوائد والأرباح، وبذلك تصبح معرفة العوائد والأرباح الحقيقية مسألة في غاية الأهمية لتحديد قيمة المؤسسة بدقة. والثاني يتمثل في القيمة الذاتية للمؤسسة أو قيمة ثروة المؤسسة التي تمثل حالة إثبات قيمتها الحالية كما هو الحال بالنسبة إلى بيع السلع في بعض الظروف.[4]

---

[1] _ سعود جايد مشكور، عبد الجبار علوان جبر، **البيانات المحاسبية المعدلة وأثرها في الكشف المبكر عن الفشل المالي للشركات**، المرجع السابق، ص331.

[2] _ سعود جايد مشكور، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص71.

[3] _ نفس المرجع، ص72.

[4] _ نفس المرجع، ص74.

4.2 دلالة ومصداقية المؤشرات المالية:

نظرا لعدم دقة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية التقليدية التي يتم إعدادها في ضوء مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، سواء بالنسبة لرقم صافي دخل التشغيل الذي يظهر بأكثر من قيمته الحقيقة أو بالنسبة لرقم رأس المال المستثمر الذي يظهر بأقل من قيمته الحقيقية فإن معدل العائد على الاستثمار سوف يظهر بقيمة مبالغ فيها، وبشكل يفقده الكثير من الدقة المطلوبة لاستخدامه في مجال تقييم أداء الإدارة والحكم على مدى نجاحها في إدارة واستغلال الموارد المالية المتاحة لها وإجراء المقارنات بين نتائج السنوات المالية المختلفة.[1]

تتطلب عملية قياس أي مؤشر مالي لأي من العناصر المحاسبية إلى تجانس تلك العناصر من حيث وحدة القياس النقدية فالمؤشرات المالية هي علاقة بين بسط ومقام، وقيم كل من البسط والمقام مكونة من القوائم المالية المعروضة في كشف الدخل وقائمة المركز المالي، ولغرض المحافظة على دلالة ومصداقية المؤشرات المالية يجب عدم الإخلال بمكونات البسط أو مكونات المقام، فعلى سبيل المثال عند احتساب معدل دوران الموجودات لفترة معينة فإنه يحتسب من خلال حاصل قسمة صافي المبيعات إلى إجمالي الموجودات، فالمبيعات يتم التعبير عنها بقيمة تعكس الأسعار الجارية لنفس الفترة بينما مجموع الموجودات يتضمن قيم موجودات ثابتة مستثمرة منذ سنوات سابقة تختلف أسعارها عن أسعار فترة احتساب المؤشرات المالية، وبذلك فإن معدل دوران الموجودات لا يمثل مؤشرا جيدا يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرار.[2]

كذلك الحال بالنسبة إلى مؤشرات الربحية فإن صافي الربح يدخل في احتسابه عناصر محاسبية مختلفة مثل قسط الإهتلاك السنوي الذي يتم احتسابه بأسعار تاريخية أو تقييم المخزون واحتساب كلفة البضاعة المباعة بأسعار تاريخية سابقة مما أثر على احتساب صافي الربح، وبالتالي تكون المؤشرات المالية ليس بالمستوى المطلوب ولا يمكن الاعتماد عليها لغرض التحليل، لذلك يتطلب الأمر تعديل عناصر كشف الدخل والميزانية العمومية للتوصل إلى صافي ربح ومركز مالي يأخذ بعين الاعتبار أثر التغير في مستوى الأسعار.[3]

من خلال ما سبق يتضح لنا أن تعديل القوائم المالية يهدف أساسا لإزالة أثر التضخم عليها، لتقوم بدورها المتمثل في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة لكل مستخدميها، وأن تكون كل التحاليل المبنية على القوائم المالية ومحتوياتها صحيحة ويمكن الاعتماد عليها، من قبل كل الأطراف التي تستند عليها في قراراتها.

---

[1] _ نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية**، (السعودية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998)، ص326، 327.

[2] _ عبد الجبار علوان جبر، **دور القوائم المالية المعدلة بالقوة الشرائية العامة في التنبؤ عن الفشل المالي**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017)، ص48.

[3] _ نفس المرجع، ص48.

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التضخم لتعديل القوائم المالية خلال فترات التضخم:

إن تأثير إتباع مبدأ التكلفة التاريخية خلال الارتفاع في المستوى العام للأسعار أصبح واضحا وشاملا لكل مخرجات النظام المحاسبي، من تشويه لنتائج الأعمال وتضليل لمستخدمي القوائم المالية المباشرين وغير المباشرين، وجعل للمعلومات المحاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات. ذلك ما أدى بالجهات المهنية المختصة للتحرك لإيجاد حلول لمواجهة هذا التأثير، كان أولها المداخل المحاسبية الجزئية التي لاقت انتقادات ساعدت في ظهور المداخل المحاسبية الكلية المتمثلة في أساليب محاسبة التضخم قصد الحد من آثار التضخم على الغاية الأساسية التي أنشأت من أجلها المحاسبة.

المطلب الأول: أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة: Adjusted Historicol Cost

يعد أسلوب القوة الشرائية العامة من أقدم الأساليب التي قدمت في الفكر المحاسبي، ففي عام 1911 أوصت دراسة (Fisher) بضرورة استعمال مؤشرات لتعديل القوائم المالية وفق تغيرات الأسعار، ثم جاءت بعد ذلك دراسة (Sweeny) الذي وضع أسسا لطريقة القوة الشرائية عن طريق تعديل الأرقام التاريخية.[1]

1 الهدف من أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة:

ـ الهدف من المحاسبة على المستوى العالم للأسعار هو تعديل كل المبالغ التاريخية إلى وحدات القوة الشرائية العادية باستخدام مؤشر عام للقوة الشرائية.[2]

ـ توجه المحاسبة على المستوى العام للأسعار هو ببساطة لجعل المبالغ التاريخية للوحدة النقدية التي تم صرفها في مختلف الفترات قابلة للمقارنة عن طريق تعديل كل المبالغ إلى القوة الشرائية الحالية المعادلة. وفي هذا السياق فإن المحاسبة على المستوى العام للأسعار لا تلغي مبدأ الكلفة التاريخية وبدلا من ذلك وببساطة يتم إعادة تحديد المبلغ الاسمي للتكاليف التاريخية بمبالغ ثابتة للقوة الشرائية.[3]

2 تعريف التكلفة التاريخية المعدلة:

حسب مجلس المبادئ المحاسبية (Accounting Principels Board) (APB): يقصد بمحاسبة المستوى العام للأسعار "إعادة صياغة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، حسب التغيرات التي تطرأ على القدرة الشرائية العامة، ومن أجل تحقيق هذه الغاية يستخدم المؤشر العام لمستوى الأسعار".[4]

يتم بموجب التكلفة التاريخية المعدلة التي تعرف أيضا بأسلوب القوة الشرائية العامة تعديل البيانات المحاسبية على أساس نموذج محاسبة القوة الشرائية العامة، والذي يقوم على أساس أن قيمة الأصل تتكون من خلال قيمته التاريخية الحالية، ويتم التعبير عن عناصر كشف الدخل والميزانية العمومية بوحدات نقدية ذات قوة شرائية في تاريخ

---

[1] ـ عبد الجبار علوان جبر، المرجع السابق، ص58.

[2] ـ فداغ الفداغ، **مشكلات وحالات محاسبية**، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق، ط1، 2008)، ص235.

[3] ـ نفس المرجع، ص237، 238.

[4] ـ معراج هواري، حديدي آدم، المرجع السابق، ص116.

إعداد القوائم المالية.[1]

محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة أو كما تعرف بالمحاسبة على أساس وحدة النقد الثابتة القيمة Constant Monetaty Unit أو المحاسبة على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار General Purchasing Power وهي واحدة من أكثر الطرق المحاسبية انتشارا في معالجة آثار التضخم، يتم فيها تعديل وحدة القياس المستخدمة في كل المبالغ في شكل وحدات نقدية متساوية في قوتها الشرائية، وذلك باستخدام الأرقام القياسية العامة حيث تتنوع الأرقام العامة المستخدمة في هذا التعديل وفيما يلي شرح بسيط لها.

3 أسس الأرقام القياسية للأسعار:[2]

_ محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة التكاليف التاريخية معدلة وفقا لتغيرات المستوى العام للأسعار أي تقديم التقارير المالية التقليدية مقاسه بياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة؛

_ يتم قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة أو التغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية Index Numbers وهي عبارة عن نسبة بين سعرين (السعر الحالي منسوبا إلى سعر سنة الأساس)؛

_ توجد علاقة عكسية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي؛

_ هناك فروق سعريه بين الأرقام القياسية العامة والأرقام القياسية الخاصة. فالأرقام القياسية العامة هي متوسطات لمجموعة كبيرة من السلع والخدمات. وأن اختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات القوائم المالية المعدلة.

تجدر الإشارة أنه تم التطرق للأرقام القياسية العامة في الفصل الأول بنوع من التفصيل.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن تعديل القوائم المالية وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يتطلب إلى جانب القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وجود مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تغطي الفترة من تاريخ نشأة البنود التي نسعى إلى تعديلها إلى تاريخ القيام بالتعديل.

4 أسس تعديل القوائم المالية:

بعد اختيار الأرقام القياسية الملائمة لقياس تغيرات القوة الشرائية يطرح السؤال عن كيفية وشروط إجراء التعديلات وفق الأرقام القياسية المعتمدة:[3]

1.4 حساب البيانات التاريخية المعدلة:

لتحويل البيانات التاريخية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة إلى بيانات تاريخية مقاسه بوحدات من النقود ذات قوة شرائية عامة. ويتم تعديل وفق الصيغة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{القيمة التاريخية الأساسية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ اعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$$

[1] _ سعود جايد مشكور، عبد الجبار علوان جبر، **البيانات المحاسبية المعدلة وأثرها في الكشف المبكر عن الفشل المالي للشركات**، المرجع السابق، ص333.

[2] _ حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، (عمان: الأردن، دار الحامد، ط1، 2006)، ص269.

[3] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط1، 2003)، ص ص 78- 80.

من الناحية العملية إذا لم يتوفر الرقم القياسي في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربعية اعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام؛

2.4 يتم تعديل أحدث القوائم المالية التاريخية بتحويلها إلى قوائم مالية مقاسه بعدد من الوحدات النقدية ذات قوة شرائية عامة، في تاريخ إعداد آخر القوائم المالية والتي تكون أكثر ارتباطا بالواقع الحالي الذي يعيشه متخذو القرارات.

3.4 يتم التمييز بين نوعين من التعديل:

1.3.4 التعديل غير الدوري:

يقوم على فكرة إعادة تقدير بيانات القوائم المالية التاريخية بقياسها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة في تواريخ غير منتظمة. وذلك عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية.[1]

2.3.4 التعديل الدوري:

يعاد تعديل القوائم المالية بوحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية عامة في نهاية كل دورة حالية. ثم في أسلوب التعديل المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية.[2]

وتتم إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:[3]

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

وتسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام "Rolling Forward" وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة إلى أخرى.

4.4 إن عملية التعديل وإعادة التعديل يجب أن تكون شاملة تغطي كافة بنود القوائم المالية الدورية، فالقوائم المالية المعدلة جزئيا تفصح عن أثر تغير القوة الشرائية في بند واحد أو مجموعة بنود، ولكنها لا تعطي صافي أثار التضخم التي قد تكون أحيانا إيجابية وأحيانا سلبية. لذلك فإن التعديل الجزئي قد يكون مضللا لا يجوز تقديمه.[4]

5 التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية:

من الضروري عند تعديل القوائم المالية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لاختلاف معالجة كل منهما. فالبنود النقدية في تاريخ إعداد تعديل القوائم معبر عنها تلقائيا بوحدة القياس النقدي الجارية، ولا تحتاج لأي تعديل، فهي تظهر في القائمة المعدلة بنفس المبالغ الأصلية. أما البنود غير النقدية في نهاية الدورة الجارية فيجب تعديلها للتعبير عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية مثل البنود النقدية حتى تصبح المقارنة ذات

[1] _ حيدر محمد علي بني عطا، المرجع السابق، ص271.
[2] _ نفس المرجع، ص271.
[3] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص78- 80.
[4] _ نفس المرجع، ص78- 80.

مغزى وحتى يمكن إجراء العمليات الحسابية وتحديد النتائج والمركز المالي.[1]

1.5 البنود النقدية: Monetary Items

البنود النقدية تشمل الموجودات ومن الضروري التفريق بين البنود النقدية (Monetary Items) والبنود غير النقدية (Nonmonetary Items)، إن البنود النقدية تشمل الموجودات والمطلوبات التي أرصدتها لا تتغير بتغير مستويات الأسعار.[2] فهي ثابتة من حيث كمية النقد المستحقة ولكن نظرا للتغير في المستوى العام للأسعار فهي من ناحية أخرى غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية.[3]

ومن الأمثلة على البنود النقدية جميع الأصول المتداولة باستثناء المخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة والمطلوبات المتداولة والمطلوبات طويلة الأجل.[4]

2.5 البنود غير النقدية: (Non monetary Items)

العناصر التي لا تمثل قيمتها عددا ثابتا من وحدات النقود إذ تتأثر مبالغها بالتغيرات في مستويات الأسعار أي تختلف تبعا لاختلاف مستوى الأسعار.[5]

تضم هذه المجموعة إضافة للمخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل الأصول طويلة الأجل وكذلك حقوق الملكية فيما عدا الأسهم الممتازة.[6]

تجدر الإشارة إلى أنه خلال فترات التضخم يخسر ملاك الأصول النقدية بسبب الانخفاض المستمر في القوة الشرائية للمبالغ النقدية، في حين سوف تسدد المؤسسة التزاماتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة أقل، مما يقلل من عبء الالتزامات المحتفظ بها من قبل المؤسسة خلال فترات التضخم.

6 حساب ومعالجة مكاسب أو خسارة القوة الشرائية:

تنتج مكاسب أو خسائر القوة الشرائية عند الاحتفاظ بالبنود النقدية خلال تغير المستوى العام للأسعار.

1.6 حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية:

بعد التمييز بين مختلف البنود النقدية وغير النقدية، لابد من حساب مكاسب أو خسائر البنود النقدية فعلى الرغم من أن أرصدة هذه البنود مثبتة بعدد من الوحدات النقدية وهذا بغض النظر عن التغير في المستوى العام للأسعار، إلا أن هذه البنود تتغير قيمتها على أساس قدرتها الشرائية العامة، ويطلق على هذه المكاسب أو الخسائر بمكاسب وخسائر التغير في المستوى العام للأسعار للبنود النقدية:[7]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص82.

[2] يوسف محمود جربوع، المرجع السابق ص185.

[3] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص496.

[4] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط1، 2004) ص158.

[5] عبد الجبار علوان جبر، المرجع السابق، ص60.

[6] محمد مطر، نفس المرجع، ص159.

[7] أحمد رياحي بلقاوي، **نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبد الله** (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية، 2009)، 339.

يتم حساب مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار وفق الخطوات التالية:[1]

_ حساب صافي النقدية في بداية الفترة (أصول نقدية- خصوم نقدية)؛

_ تعديل صافي البنود النقدية في بداية الفترة على أساس القدرة الشرائية في نهاية الفترة على النحو التالي:

صافي البنود النقدية أول الفترة المعدلة = صافي البنود النقدية أول الفترة × (الرقم القياسي في نهاية السنة/ متوسط الرقم القياسي خلال السنة)؛

_ تعديل جميع المقبوضات النقدية (كالمبيعات مثلا) خلال السنة على أساس القدرة الشرائية في نهاية السنة بنفس الطريقة؛

حيث أن المقبوضات النقدية المعدلة = المقبوضات النقدية بالتكلفة التاريخية × (الرقم القياسي في نهاية السنة/ متوسط الرقم القياسي خلال السنة)؛

_ تعديل كافة المدفوعات النقدية خلال السنة على أساس القدرة الشرائية في نهاية السنة بنفس الطريقة؛

_ حساب صافي البنود النقدية المعدلة في نهاية السنة وذلك بالعلاقة التالية: صافي البنود النقدية المعدلة في نهاية السنة = صافي البنود النقدية أول الفترة المعدلة + المقبوضات النقدية المعدلة – المدفوعات النقدية المعدلة؛

_ حساب الفرق بين صافي البنود النقدية المعدلة ونرمز له بـ (Y) وصافي البنود النقدية الفعلي آخر السنة ونرمز له بـ (X)؛

إذا كان الفرق (X- Y) موجبا فهذا يعني تحقيق خسارة بالقدرة الشرائية بذلك المقدار، أما إذا كان الفرق سالبا فهذا يعني تحقق مكسب بذلك المقدار.

2.6 معالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية:

يثور خلاف بين المحاسبين حول هذه المعالجة، إلا أن الرأي الغالب والمقبول عموما من أغلب الاتحادات المهنية يتجه نحو اعتبار هذه الفروقات مكاسب أو خسائر ضمن عناصر الدخل ويتم إظهارها كمفردة مستقلة بعد رقم الربح للنشاط الجاري وهذا الرأي يتفق مع مفهوم المحافظة على رأس المال في صورة نقدية.[2]

إلا أن البعض الآخر يرى أن هناك معالجات محاسبية بديلة لذلك أهمها:[3]

_ معالجة المكاسب المتحققة ضمن بنود رأس المال، في حين يتم معالجة الخسائر ضمن قائمة الدخل ويستند أصحاب هذا الرأي على قاعدة الحيطة والحذر؛

_ معالجة المكاسب أو الخسائر المتحققة ضمن بنود رأس المال باعتبارها لا تمت إلى العمليات الإنتاجية للمؤسسة؛

_ معالجة المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالقروض طويلة الأجل (السندات التي لها حق التحويل إلى أسهم)

[1] _ أحمد رياحي بلقاوي، المرجع السابق، ص338، 339.

[2] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص229.

[3] _ نفس المرجع، ص229، 230.

ضمن قائمة المركز المالي بعيدا عن قائمة الدخل، ويبرر أصحاب هذا الرأي حجتهم في ذلك بأنه في حالة الارتفاع العام لمستوى الأسعار فإن المكاسب أو الخسائر المتحققة من القروض طويلة الأجل سوف يتأثر بها سلبا مباشرة حملة السندات (المقرضون) لصالح المؤسسة (المساهمون)، والعكس صحيح في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار، مما يعني أن التسويات سوف تتأثر بها المؤسسة ككل وتكون داخل منطقة حقوق الملكية، مما ينفي معه مبرر إظهارها ضمن قائمة الدخل، أما المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالقروض طويلة الأجل التي لا ينطبق عليها الشرط السابق فيؤجل الاعتراف بها حتى يتم تحقيقها عند سداد تلك الديون.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه من أبرز الانتقادات التي تواجهها طريقة التكلفة التاريخية المعدلة هي معالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية، باعتبار أن هناك آراء مختلفة حول القيام بذلك ولم يتم الاتفاق على طريقة واحدة لمعالجتها. إلا أنه تجدر الإشارة في نفس الوقت أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع قد نص على تضمين مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للمركز المالي في صافي الدخل.

7 إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار:

عند تعديل القوائم المالية لأول مرة بما يعكس التغير في المستوى العام للأسعار، فإن الأمر يتطلب ضرورة تحليل عناصر الحسابات المختلفة لتحديد سنة الحصول على هذه العناصر. وعند إعداد قوائم مالية مقارنة يجب إعادة تعديل قوائم السنوات السابقة بما يعكس أسعار السنة الحالية.[1]

1.7 تعديل قائمة المركز المالي:

يتم تعديل البنود غير النقدية عن الفترة من تاريخ نشأة البند حتى تاريخ إعداد القائمة، وذلك باستخدام معاملات التعديل الملائمة.[2]

ويتم ذلك من خلال المعادلة التالية:[3]

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{القيمة التاريخية الأساسية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ اعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$$

أما بالنسبة للاحتياطات والأرباح المحتجزة تستخرج قيمتها المعدلة كمتمم حسابي لقائمة المركز المالي المعدلة.[4]

كما يمكن تلخيص طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية بأن هذه الطريقة تتخذ من القوائم المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية والأرقام القياسية العامة أساس للتعديل. ليكون من الضروري بعد ذلك تصنيف بنود الميزانية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية، حيث يتم تعديل الأخيرة وفقا للمعادلة المشار إليها سابقا

[1] _ إسماعيل جمعة، **محمد راضي، المحاسبة المتوسطة**، (السعودية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، ج2، 1996)، ص520.

[2] _ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، (سوريا، جامعة دمشق، 2013)، ص410.

[3] _ حيدر محمد علي بني عطا، المرجع السابق، ص273.

[4] _ نواف فخر، عقبة رضا، **المشكلات المحاسبية المحاصرة**، (دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2011)، ص128.

فيما يخص الأصول الثابتة، والتي يتم تجميعها حسب تاريخ اقتناءها وهنا تجدر الإشارة إلى أن تعديل الأصول الثابتة يكون لأغراض الميزانية في حين تعديل مخصصات اهتلاكها فهو لأغراض حساب النتائج. أما فيما يخص الاستثمارات (الاستثمارات في الأسهم، والاستثمارات في السندات...) يتم تعديلها بنفس الطريقة السابقة، والتي تعدل بها أيضا المدفوعات مقدما. في حين نقتصر في تعديل المخزون السلعي على طريقة متوسط التكلفة المرجحة cump وذلك لأنها الطريقة الأكثر استعمالا في قياس وتقويم المخزون.

لتعديل تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات فإن الأمر يتطلب تحديد أولا تكلفة الكمية المتاحة للبيع خلال السنة، والتي تتمثل في المخزون أول المدة مضافا إليه تكلفة المشتريات، أو مخزون آخر المدة مضافا إليه تكلفة المبيعات، ثم يتم تعديل تكلفة الكمية المتاحة باستخدام معاملات التعديل الملاءمة.[1]

من خلال ما سبق يتضح لنا أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تسعى إلى إظهار عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية ذات قوة شرائية متجانسة، وذلك باستعمال الأرقام القياسية العامة للأسعار.

2.7 تعديل قائمة الدخل:

يتطلب تعديل قائمة الدخل وفق محاسبة المستوى العام للأسعار، تعديل بنود هذه القائمة كلها إلى ما يعادلها من وحدات نقدية ذات قوة شرائية منخفضة في نهاية العام. ويتم تعديل البنود كلها الواردة في قائمة الدخل على أساس الوحدات النقدية في نهاية السنة المالية بطريقة مباشرة، عن طريق ضرب قيمة البند في معامل التعديل على النحو التالي:[2] القيمة المعدلة للبند = القيمة التاريخية $\times \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند}}$

أما الإيرادات والمصروفات التي يتم تحصيلها ودفعها بصورة غير متكررة، وإنما في تواريخ معينة خلال السنة فيتم تعديلها باستخدام الأرقام القياسية في تاريخ تحقق بند الإيراد أو في تاريخ استحقاق المصروف.[3]

8 تقييم محاسبة المستوى العام للأسعار:

تحقق المحاسبة عن التغير في المستوى العام للأسعار العديد من المزايا، إلا أنها تعرضت أيضا لانتقادات أدت إلى اقتراح طريقة أخرى لمواجهة أثر التضخم على القوائم المالية.

1.8 ايجابيات محاسبة المستوى العام للأسعار:

يمكن تلخيص أهم الايجابيات لتطبيق محاسبة المستوى العام لأسعار كما يلي:

ـ إن تعديل البيانات التاريخية وفق تغيرات القوة الشرائية العامة والتعبير عنها بدلالة وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعل بيانات هذه القوائم المالية موثوقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات.[4]

ـ في ظل محاسبة المستوى العام للأسعار تصبح المقابلة بين النفقات والإيرادات أكثر واقعية من جراء

[1] ـ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص401

[2] ـ نفس المرجع، ص389.

[3] ـ نفس المرجع، ص389.

[4] ـ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص105.

استخدام وحدة قياس موحدة لها؛[1]

ـ إن الحجة المنطقية الثالثة لصالح محاسبة المستوى العام للأسعار هي أن هذه الطريقة نسبيا سهلة التطبيق وتعكس عدم ابتعاد عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[2]

ـ تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم المالية وتعديل الآثار التي تحدثها تغيرات القوة الشرائية.[3]

ـ تعديل بيانات القوائم المالية والتعبير عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعلها قابلة للمقارنة بين المؤسسات المماثلة. أضف إلى ذلك أن البيانات المحاسبية المعدلة للمؤسسة الواحدة تصبح أيضا نتيجة مراعاة خاصية الثبات قابلة للمقارنة عبر الدورات المالية المختلفة لمراعاة التغيرات في المستوى العام في الأسعار باستمرار.[4]

ـ تميل هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية التي تظهر أرباحا وهمية، نظرا لعدم وضعها أثر التغير في المستوى العام للأسعار في الحسبان؛[5]

ـ تساعد على حل مشكلة الاستبدال، لأن الإهتلاكات المحسوبة بناء على هذه الطريقة أكبر من تلك المحسوبة على التكلفة التاريخية؛[6]

2.8 سلبيات محاسبة المستوى العام للأسعار:

تعرض نظام محاسبة المستوى العام للأسعار لمجموعة من الانتقادات تتمثل في:

ـ طريقة الوحدة النقدية الثابتة غير مصممة لتقديم معلومات عن الأسعار لسلع أو خدمات معينة، بمعنى آخر فهي تتجاهل تغيرات المستويات الخاصة لأسعار بعض السلع والخدمات؛[7]

ـ ما زال نظام محاسبة المستوى العام للأسعار غير واضح وغير مفهوم بشكل جيد من المستخدمين وبالتالي فهو يحتاج إلى بحوث مستمرة وعميقة للتعريف به وبمزاياه؛[8]

ـ لا يقدم هذا النموذج علاجا حاسما لأوجه القصور في نموذج التكلفة التاريخية بسبب عدم معالجته لأخطاء التوقيت التي تنشأ من التغيرات في المستوى الخاص أو النسبي للأسعار، وبالتالي فهو لا يعالج كل جوانب القصور في طريقة التكلفة التاريخية؛[9]

ـ إن استخدام رقم قياسي واحد لتعديل القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط وعدم دقة في البيانات وتشويش لقراء القوائم المالية. فبالرغم من الإفصاح عن أسلوب التعديل، فإن أغلب قراء القوائم المالية المعدلة

---

[1] ـ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص411.

[2] ـ احمد رياحي بلقاوي، المرجع السابق، ص363.

[3] ـ محمد بلمبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص402.

[4] ـ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص105.

[5] ـ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، نفس المرجع، ص411.

[6] ـ نفس المرجع، ص411.

[7] ـ محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع، ص402.

[8] ـ نواف فخر، عقبة الرضا، المرجع السابق، ص146.

[9] ـ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص244.

يخلطون بين المستوى العام للأسعار والأسعار الخاصة بالسلع المعدلة بياناتها مع أن تعديل التقويم وفق المستوى العام للأسعار لا يعكس التكلفة التاريخية ولا قيمة الاستبدال؛[1]

_ يختلف تأثير التضخم على المؤسسات الاقتصادية المختلفة. فالمؤسسات ذات الأصول الرأسمالية الكثيفة أو الإنتاج الرأسمالي الكثيف (مثل مصانع السيارات والطائرات والآلات والتجهيزات...) يمكن أن تتأثر بالتضخم بشكل أكبر من المؤسسات ذات التجهيزات والإنتاج الرأسمالي القليل الكثافة والقصير الأجل (مثل المؤسسات التجارية والخدمية والمالية...) لذلك، فإن محاسبة المستوى العام للأسعار يمكن أن تشوه حساب الدخل الدوري. كما أن جزء من مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار الناتج عن الاحتفاظ بالبنود النقدية هو غير محقق (مثل الدائنين والمدينين) وينبغي استبعاده من القوائم المالية وتأجيله لدورات محاسبية لاحقة يثبت فيها عندما يتحقق فعلا. وتظهر مشكلة تحقيق هذه المكاسب أو الخسائر بشكل خاص في القروض والاقتراض الطويل الأجل؛[2]

_ المنافع المتوقعة من المعلومات التي يقدمها هذا النموذج قد لا تقابل التكاليف الإضافية اللازمة لاستخراجها فضلا عما قد تسببه من خلط وسوء فهم لدى المستخدمين لها.[3]

_ لعل من أهم المشاكل المحاسبية التي تنشأ لدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، معالجة ما يعرف بمكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تنشأ عن حيازة البنود النقدية.[4]

إن هذه الانتقادات لا تقلل من أهمية وفعالية هذه الطريقة، ومعظمها لا يعكس الحقيقة، والقول بأن المنفعة المتولدة من المعلومات الإضافية تقل عن تكلفة إعدادها أمر بجانبه الصواب، لأن إجراءات التعديل مقصورة على القوائم المالية السنوية ولا تمتد إلى العمليات اليومية والسجلات المحاسبية، وكذلك القول بأن المكاسب في القوة الشرائية لا تعتبر مصدرا للأموال، فهو يعتبر تجاوزا للحقيقة، لأن الغرض من قياس المكاسب والخسائر في القوة الشرائية للعناصر النقدية، لم يكن بغرض الإفصاح عن موارد إضافية حققتها المؤسسة أو خسائر إضافية تحملتها، ولكنها مؤشرات تساعد الإدارة على تقييم سياستها النقدية حتى تستفيد من التغيرات في الأسعار. وطبقا للنتائج التي أبرزها هذه الطريقة، سوف تتجنب إدارة المؤسسة زيادة صافي الأصول النقدية في حالة التضخم، وتسعى عكس ذلك في حالة الكساد. والانتقاد الذي يرى بأن المعلومات الإضافية قد تؤدي إلى سوء الفهم لأن المعلومات الإضافية قد لا تتلاءم مع خبرات وإدراك متخذي القرارات، يمكننا القول أن الواقع يشير إلى عكس ذلك. أما الانتقاد الذي أشرنا إليه آنفا، بأن تعديل البيانات المحاسبية باستخدام وحدة نقد ذات قيمة متجانسة لا يعد خروجا على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية، فقد كان سببا في ظهور

[1] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص108.
[2] _ نفس المرجع، ص108.
[3] _ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص244.
[4] _ وليد ناجي الحيالي، **نظرية محاسبية**، المرجع السابق، ص154، 155.

الأسلوب الثاني وهو أسلوب القيم الجارية.[1] الذي سنعرضه تفصيلا في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: أسلوب التكلفة الجارية: Current Cost Accounting

نتيجة للانتقادات الموجهة إلى محاسبة القوة الشرائية العامة فقد قدمت دراسات وبحوث من قبل لجان وجمعيات محاسبية تدعو إلى استخدام محاسبة التكلفة الجارية كأسلوب لتعديل القوائم المالية. وتحاول هذه الطريقة الربط بين مفهوم الدخل المحاسبي ومفهوم الدخل الاقتصادي باستخدام وحدة قياس تتوفر فيها الملائمة والعقلانية.[2]

1 مفهوم التكلفة الجارية:

بعد أن تناولنا بالتفصيل كيفية إظهار أثر التغير في الأسعار على القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار، نستعرض باختصار أسلوبا آخر أو طريقة بديلة لإظهار أثر التغير في الأسعار على القوائم المالية وهي استخدام مفهوم التكلفة الحالية أو الجارية Current Cost Concept. وتعتمد هذه الطريقة على استخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها الآن فيما لو تم الاستغناء عن الأصول بالبيع مثلا بدلا من استخدام التكلفة التاريخية أو الفعلية في تقييم تلك الأصول.[3]

1.1 تعريف محاسبة التكلفة الجارية:

محاسبة تقوم على تقييم موجودات المؤسسة وتحديد الدخل المستمر لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي مما يؤدي إلى المحافظة على رأس المال من الناحية الاقتصادية والنقدية. ويستخدم مفهوم القيم الجارية في العصر الحاضر على أساس أنه يمثل عملية إعداد التقارير المالية عن مواد واستخدامات المؤسسة على أساس قيمة الأصل في وقت معين وبالنسبة لموقف معين.[4]

يعتمد هذا الأسلوب على التكلفة البديلة كقاعدة رئيسية للقياس، وتتمثل التكلفة البديلة لأصل معين في التكلفة الجارية لحصول على أصل مماثل للأصل محل الإهتلاك، بهدف الحصول على طاقة إنتاج أو خدمات مماثلة، وعادة ما تستعمل الأرقام القياسية الخاصة كوسيلة لتحديد التكلفة الجارية.[5]

بالاعتماد على التعريفات السابقة يمكن تقديم تعريف لمحاسبة التكلفة الجارية على أنها الطريقة التي تقوم بقياس التغيرات في الأسعار الخاصة، فهي على عكس محاسبة المستوى العام للأسعار تعتمد على تغير أساس القياس من التكلفة التاريخية إلى القيمة الجارية، حيث يتم تعديل البنود غير النقدية عن طريق الرقم القياسي الخاص بذلك البند. مستخدمة بذلك أحد بدائلها المتمثلة في القيمة الحالية، تكلفة الاستبدال، صافي القيمة البيعية أو

---

[1] _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، ط2، 2004)، ص484، 485.

[2] _ سعود جايد المشكور، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص229، 230.

[3] _ جمعة خليفة الحاسي وآخرون ، **المحاسبة المتوسطة**، (بيروت: لبنان، دار النهضة العربية، 1996)، ص 690.

[4] _ مصطفى حامد سالم الحكيم، عبد السلام عوض خير السيد آدم، **الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية**، (مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الزعيم الأزهري السودان، العدد 17، 2016)، ص121.

[5] _ شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، (الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1، 2008) ص163.

القيمة العادلة.

2.1 أهمية أسلوب القيمة الجارية والفرق بينها وبين أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة:

تكمن أهمية أساس القيم الجارية في أنه يساعد على تلافي النقص الناجم عن استخدام التكلفة التاريخية المعدلة في ظروف التضخم، كما أن هذه الطريقة تعتبر حديثة نسبيا، إذ تم استخدامها للمرة الأولى في انجلترا في السبعينات، وذلك بعد صدور تقرير لجنة ساندي لاندز في عام 1975م والذي أوصى باستبدال النظام المحاسبي المعتمد على التكلفة التاريخية بنظام يستند على أساس القيم الجارية وليس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة.[1]

يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل وسابقه في أنه بينما سينصب التعديل هنا على أساس القياس Measurement Basis انصب التعديل في المدخل السابق على وحدة القياس Measurement-Unit بمعنى أنه في حين يبقى أساس القياس المستخدم في المدخل السابق هو التكلفة التاريخية، فإن أساس القياس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية Current Cost.[2]

كما أن هذه الطريقة تعتمد على الرقم القياسي الخاص للأسعار Specific Price Index لكن التعديل وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تعتمد على الرقم القياسي العام للأسعار.[3]

في محاسبة المستوى العام للأسعار كان التعديل شاملا لكافة بنود القوائم المالية سواء النقدية أو غير النقدية. أما في محاسبة القيمة الجارية فيقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، وتبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر. لذلك لا تظهر في محاسبة القيمة الجارية مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية العامة للبنود النقدية.[4]

2 نماذج أسلوب التكلفة الجارية:

هناك عدة طرق يمكن بواسطتها إيجاد التكلفة الجارية نذكر منها:

1.2 نموذج القيمة الحالية: Present Value Method

ويقوم هذا النموذج على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل. وكما لاحظنا يشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:[5]

التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تحقق من خلال استخدام الأصل، حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل، التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام، اختيار

[1] _ مصطفى حامد سالم الحكيم، عبد السلام عوض خير السيد آدم، المرجع السابق، ص122.

[2] _ وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص166.

[3] _ كمال عبد العزيز النقيب، المرجع السابق، ص415.

[4] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص111.

[5] _ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص414.

معدل فائدة مناسب. إذا ما تم تحديد هذه المتغيرات بموضوعية ودقة يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق المعادلة التالية:[1]

$$p_0 = \sum_{j=2}^{n} \frac{R_j}{(1+i)^j} p_1 = \sum_{j=2}^{n} \frac{Rj}{(1+i)^{j-1}} I_1 = (P_1 - P_0) + R_j$$

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= معدل الخصم المناسب، n= العمر الإنتاجي الباقي للأصل.

من خلال ما سبق يمكن القول أن نموذج القيمة الحالية يساعد مستخدمي القوائم المالية في تقدير التدفقات النقدية والتي تشكل أحد الأهداف المهمة لهم، إلا أن هناك سلبيات للنموذج كصعوبة قياس القيمة الحالية لصعوبة تحديد معدل الخصم الملائم، وصعوبة تحديد ما يترتب عن كل أصل على حدا من تدفقات نقدية.

2.2 نموذج تكلفة الاستبدال (أو سعر الدخول الجاري): Current Entry Price

تعتمد طريقة الدخول Entry Value وهي الطريقة الشائعة الاستخدام على ما يسمى بتكلفة استبدال الأصل أو تكلفة إعادة إنتاج ذلك الأصل.[2]

1.2.2 مفهوم الاستبدال كبديل للقياس:

وتتم الإشارة إلى تكلفة الاستبدال على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري (Current Entry Price).[3]

وعلى الرغم من وضوح هذا التعريف لتكلفة الاستبدال، إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين وبخاصة حول عبارة الأصول المماثلة، حيث ظهرت عدة معان لها.[4]

1.1.2.2 تكلفة استبدال الأصول المستخدمة:

التي ترتكز على وجود أصل مماثل للأصول الموجودة في سوق الأصول المستعملة، يكون له العمر الإنتاجي المتبقي ذاته. هذا المفهوم الأكثر شيوعا في الأدبيات المحاسبية.[5]

2.1.2.2 تكلفة إعادة إنتاج الأصل:

وهي التكلفة التي يجب تحملها في سبيل الحصول على أصل مماثل تماما للأصل الموجود.[6]

3.1.2.2 تكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية:

وهي التكلفة التي يجب تحملها في سبيل استبدال الطاقة الإنتاجية (Processing Capacity) المتاحة بطاقة إنتاجية جديدة مماثلة، سواء تم ذلك عن طريق الشراء أم الإنتاج، ودون مراعاة للأصول الموجودة فعليا، حيث

[1] محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص431، 432.
[2] جمعة خليفة الحاسي وآخرون ، المرجع السابق، ص690.
[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص415.
[4] نفس المرجع، ص415.
[5] نواف فخر، عقبة الرضا، المرجع السابق، ص189.
[6] نفس المرجع، ص189.

تعكس أثر التغير التكنولوجي.[1]

تجدر الإشارة أن نموذج تكلفة الاستبدال يسعى إلى المحافظة على رأس المال المادي للمؤسسة بالمحافظة على الطاقة الإنتاجية لأصولها.

3.2 نموذج القيمة البيعة (سعر الخروج الجاري): Current Exit Price

أما الطريقة الأخرى لإيجاد التكلفة الحالية وهي طريقة خروج الأصل Exit Value Method فهي تعتمد على إيجاد صافي القيمة المحققة من بيع الأصل الذي يراد إيجاد تكلفته الحالية. وتعرف صافي القيمة المحققة Net Realizable Value بأنها الفرق بين سعر بيع الأصل والمصروفات البيعية الخاصة به.[2]

تتم وفق هذه الطريقة إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين: استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع، أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.[3] وتوجه لهذه الطريقة انتقادات عدة منها:[4]

_ هناك العديد من الأصول التي لا يتوافر لها سعر سوقي حاضر؛

_ قد يبعد احتساب القيمة الممكن تحقيقها عن الموضوعية؛

_ هناك العديد من الأصول التي يتم الاحتفاظ بها بغرض الاستعمال، وليس بغرض إعادة البيع. وبالتالي فأسعار السوق لن تكون لها أهمية كبيرة لأغراض المقارنة؛

_ تتناقض هذه الطريقة و افتراض استمرار المؤسسة، إذ قد تصلح القيمة السوقية أساسا للتقييم في حالة التصفية.

وعليه نجد أن كل نموذج من نماذج التكلفة الجارية السابقة الذكر، قد تعرض لانتقادات ربما كانت السبب في تطوير آخر النماذج المتمثل في نموذج القيمة العادلة الذي سيتم التطرق له بنوع من التفصيل فيما يلي.

4.2 نموذج القيمة السوقية العادلة: (FairMarket Value)

يعد مصطلح "القيمة العادلة" أحد المصطلحات التي استخدمتها مدرسة القيمة الجارية للتعبير عن قيم عناصر القوائم المالية. وقد جاء مفهوم القيمة العادلة امتدادا لمفهوم القيمة السوقية (البيعية)، وأصبح مفهوما مستقلا بذاته.[5]

1.4.2 تعريف القيمة العادلة:

_ وتعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم IFRS 13 قياس القيمة العادلة أنها: "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين

---

[1] _ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، المرجع السابق، ص416.

[2] _ جمعة خليفة الحاسي وآخرون ، المرجع السابق، ص691.

[3] _ حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة، نفس** المرجع، ص415.

[4] _ إسماعيل جمعة، محمد راضي، المرجع السابق، ص531.

[5] _ نواف فخر، عقبة الرضا، المرجع السابق، ص280.

مشاركين في السوق في تاريخ القياس".[1]

يمكن تلخيص تعريف القيمة العادلة بأنها أحد نماذج التكلفة الجارية، التي يتم فيها تحديد المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام، مع ضرورة توفر مجموعة شروط:

_ أن تتم العملية في ظل ظروف سوق عادية تجارية؛

_ أن تكون العملية بين أطراف مستقلين راغبين في إتمامها وعلى معرفة تامة بشروط السوق؛

_ أن لا تكون العملية جبرية أو عملية تصفية أو إفلاس.

ترى الباحثة أن هناك علاقة وطيدة بين محاسبة التضخم والقيمة العادلة، فيمكن القول أن لهما نفس الهدف المتمثل في القضاء على أثر التغيرات في الظروف الاقتصادية على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وأيضا إظهار عناصر القوائم المالية بقيمة أقرب للواقع بتاريخ إعدادها، إعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات يمكن اتخاذها أساس للقرارات المالية بشكل موثوق فيه.

2.4.2 تأثير القيمة العادلة في القوائم المالية:

إن قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة يؤثر على بياناتها المالية، وخصوصا على الميزانية العامة وقائمة الدخل، وبموجب محاسبة القيمة العادلة فإن قائمة الدخل هي بقايا قياس الميزانية العامة، حيث تعلن قائمة الدخل عن التغيرات الحاصلة في الميزانية العامة نتيجة استخدام القيمة العادلة، كما أن المعلومات الواردة في الميزانية العامة وقائمة الدخل المعالجتين باستخدام القيمة العادلة لديها الخصائص التالية:[2]

_ الميزانية العامة ذات معلومات معالجة بشكل مرضي من خلال القيمة العادلة؛

_ قائمة الدخل توضح الدخل الاقتصادي لأنها ببساطة عبارة عن التغيرات في القيمة خلال فترة معينة؛

_ الدخل يوضح إشراف الإدارة على تحقيق قيمة مضافة للمساهمين؛

_ الأرباح لا تعطي مؤشرا حول العائدات المستقبلية أو قيمتها، حيث أن الأرباح هي تغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لا يمكن توقع التغيرات في المستقبل كما أنها لا تبلغ عن القيمة؛

_ قائمة الدخل تقيس التغيرات الدورية في القيمة، وبالتالي فهي تشير إلى المخاطر.

من خلال ما سبق يمكن أن نختصر تأثير القيمة العادلة على القوائم المالية (الميزانية وقائمة الدخل) أن القيمة العادلة ستعزز من الخصائص النوعية للقوائم المالية، عن طريق تفادي أوجه قصور التكلفة التاريخية وبإظهار نتائج الأعمال بصورة حقيقة مع إعطاء معلومات معالجة بشكل موثوق فيه تكون أساس ملائم يعتمد عليه لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي القوائم المالية.

---

[1] _ محمد زرقون، فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**،(مجلة الجزائر للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد04، جوان 2016)، ص5.

[2] _ ثابت حسان، عبد الواحد غازي، "**التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "معايير المحاسبة الدولية (IAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات" المنعقد في الفترة 24-25 نوفمبر 2014، بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر)، ص 375.

3 إعداد القوائم المالية وفق أسلوب التكلفة الجارية:

يتم تعديل القوائم المالية (قائمتي المركز المالي والدخل) على أساس مدخل التكلفة الجارية كما يلي:[1]

1.3 تعديل الميزانية:

يتضمن تطبيق أساس التكلفة الجارية ضرورة إظهار جميع عناصر المركز المالي بقيمها الجارية. ويتطلب ذلك ضرورة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، ويتم إظهار جميع العناصر النقدية بقيمها نفسها المثبتة في الدفاتر على اعتبار أن هذه القيم تعبر عن القيم الجارية لتلك العناصر، أما العناصر غير النقدية فإنها تظهر في الميزانية المعدلة بقيمها الجارية، بدلا من التكلفة التاريخية المثبتة في الدفاتر. ولا يتم تعديل قيمة رأس المال نظرا لافتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد؛

ـ وتتحدد الأرباح المحتجزة بالفرق بين جانبي الميزانية، كما يمكن تحديد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة بإضافة رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة على صافي الدخل المحتسب على أساس التكلفة الجارية وخصم أي توزيعات أرباح خلال السنة، ولا يتم تعديل هذه التوزيعات عند تطبيق طريقة التكلفة الجارية؛

ـ كما يمكن تحديد مكاسب الحيازة غير المحققة التي تعلى على أرباح الفترة بمقارنة مكاسب الحيازة غير المحققة أول المدة، بمكاسب الحيازة غير المحققة آخر المدة، لافتراض أن التكلفة الجارية في بداية السنة تتساوى مع التكلفة التاريخية، فإن مكاسب الحيازة في بداية السنة تكون مساوية للصفر.

2.3 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:

ـ تظهر جميع الإيرادات بقيمها المثبتة نفسها باعتبارها تمثل القيم الجارية للمبيعات؛

ـ جميع عناصر المصروفات (بخلاف المتعلقة بأصول غير نقدية) تظهر بقيمتها المثبتة مثل الإيرادات؛

ـ بالنسبة للمصروفات التي تتعلق بأصول غير نقدية مشتملة على البضاعة المبيعة والإهتلاكات فيجب تعديلها بما يتماشى مع القيم الجارية لتلك الأصول؛

ـ 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 والإهتلاكات، بينما تتعلق مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة بالأصول الموجودة في نهاية السنة.

ـ أرباح الاحتفاظ بالأصول غير النقدية أو ما يسمى بـ Holding Gains هي عبارة عن الفرق بين التكلفة الحالية للأصل والتكلفة الفعلية لاقتنائه. ويمكن أن تكون أرباح الاحتفاظ بالأصول محققة أو غير محققة. فأرباح الاحتفاظ المحققة Realized Holding Gains هي التي تنشأ عند بيع أو استهلاك الأصل، أما أرباح

[1] ـ إسماعيل جمعة، محمد راضي، المرجع السابق، ص ص534- 537.

الاحتفاظ غير المحققة Unrealized Holding Gains فهي التي تنشأ نتيجة زيادة التكلفة الحالية عن التكلفة الفعلية لأصل ما زال يحتفظ به بالمؤسسة أو المشروع.[1]

4 تقييم أسلوب التكلفة الجارية:

للمحاسبة على أساس التكلفة الجارية عدة مزايا إلا أنها تعرضت أيضا لانتقادات نذكر منهما ما يلي:

1.4 مزايا طريقة التكلفة الجارية:

من أهم مزايا أساس التكلفة الجارية:[2]

ـ تعتبر طريقة حديثة للقياس المحاسبي؛

ـ تمثل هذه الطريقة وسيلة للحفاظ على رأس المال؛

ـ يأخذ في الاعتبار التغير في أسعار الأصول وفقا لأنواعها فقد ترتفع أسعار بعض الأصول وتنخفض أسعار البعض الأخر، بينما قد يكون الارتفاع أكثر حدة في بعض الأصول دون البعض الأخر ولذلك فإن هذا الأساس يعكس القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المتاحة؛[3]

ـ تعتبر التكلفة الجارية بديلا جيدا للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل، فارتفاع التكلفة الجارية يحقق للوحدة الاقتصادية مكاسب حيازة، وهي بذلك تساعد على التنبؤ بالمنافع المتوقعة من الأصل؛[4]

ـ فضلا عن ذلك، فإن قياس الدخل يتم على أساس اقتصادي، فالمقابلة تتم بين إيرادات تتم بأسعار جارية مع تكلفة البضاعة المبيعة ومصروف الإهتلاك والمصروفات الأخرى مقومة أيضا بأسعار جارية.[5]

2.4 عيوب استخدام التكلفة الجارية:

على الرغم من أن محاسبة القيمة الجارية يمكن أن تقدم معلومات ملائمة لمواجهة التغير في الأسعار فإن هناك مجموعة من الانتقادات منها:[6]

ـ في ظل هذه الطريقة فإنه من الصعب تواجد كثير من بنود الميزانية في الأسواق بنفس حالتها عند إعداد الميزانية وذلك نتيجة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية المستمرة؛

ـ تعاني هذه الطريقة من مشكلة عدم الموضوعية، لأن تقدير التكلفة الجارية لبنود الميزانية يعتمد على عنصر التقدير الشخصي، الذي يترتب عليه قيام بعض المحاسبين بالتلاعب في البيانات والحسابات؛

ـ إذا ما حاولنا معالجة مشكلة عدم الموضوعية من خلال توفير الأرقام القياسية الخاصة للأسعار والذي يعتبر كبديل للرقم القياسي العام الذي يستخدم في طريقة التكلفة المعدلة طبقا لأساس وحدة النقد الثابتة، فإننا سنواجه مشكلة أخرى وهي تعدد الأرقام القياسية الخاصة الممكن استخدامها، بالإضافة إلى أن الأرقام القياسية

---

[1] ـ جمعة خليفة الحاسي وآخرون ، المرجع السابق، ص691.

[2] ـ كمال عبد العزيز النقيب، المرجع السابق، ص416.

[3] ـ وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص498.

[4] ـ نفس المرجع، ص498.

[5] ـ نفس المرجع، ص498.

[6] ـ وليد ناجي الحيالي، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة: نماذج محاسبية مقترحة**، المرجع السابق، ص281.

التي قد يفضلها بعض المحاسبين قد تختلف عن تلك الأرقام القياسية الخاصة التي يفضلها محاسبين آخرين، مما يؤدي إلى اختلاف النتائج والعودة مرة أخرى إلى مشكلة عدم الموضوعية.

أرباح وخسائر القوة الشرائية غالبا لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية، ولا 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 للمؤسسة.[1]

بالرجوع للأسلوبين السابقين وإلى خصائص كل منهما يمكن القول أنه من الناحية النظرية أسلوب التكلفة الجارية هو الأسلوب الأكثر فعالية للمعالجة وتعديل البيانات المالية المتأثرة بالارتفاع في المستوى العام للأسعار، إلا أنه عند محاولة التطبيق وإسقاط الأسلوب على أرض الواقع، يصعب كثيرا توفير شروط متطلبات الأسلوب الأخير وخاصة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، نظرا لضعف السوق المالي وعدم وجود الركائز لتطبيقه، على الرغم من أنه في حالة تطبيق الأسلوب تجدر الإشارة إلى أن التركيز يكون على القيمة السوقية كقيمة عادلة على المستوى الضعيف للسوق المالي.

المطلب الثالث: أسلوب التكلفة الجارية المعدلة: Adjusted Current Cost

كلا النوعين من التغيرات في مستويات الأسعار، العام والخاص، يمكن أن يؤثرا معا في تحديد قيم الأصول غير النقدية. هذا التأثير المشترك لم تأخذ به محاسبة المستوى العام للأسعار ولا محاسبة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية. فالأولى راعت فقط تغيرات المستوى العام للأسعار. والثانية والثالثة عالجت تغيرات المستوى الخاص للأسعار. ولما كان لابد من إظهار أثر نوعي للتغير في القوائم فقد ظهرت طريقة التكلفة الجارية المعدلة.[2]

1 تعريف طريقة القيمة الجارية المعدلة:

على الرغم من أن أساس التكلفة الجارية ووحدة النقد الثابتة قد تم مناقشتهما كطريقتين منفصلتين لمعالجة آثار التضخم فإن العديد من النظريات ترى أن الطريقتين مكملتان لبعضهما البعض ويجب أن يوحدا في طريقة واحدة.[3]

وحتى يتم الربط بين التغير في المستوى الخاص للأسعار والتغير في المستوى العام يجب مراعاة التغير في المستوى النسبي للأسعار. والذي يوضح إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار. فالأسعار الخاصة بسلع وخدمات معينة تتغير عادة بمعدلات مختلفة، وأحيانا في اتجاهات مختلفة عن تغيرات المستوى العام للأسعار. وتمثل التغيرات النسبية في الأسعار إلى أي حد تتحرك الأسعار الخاصة بمعدل مختلف أو اتجاه مختلف مقارنة بالأرقام القياسية العامة للأسعار.[4]

تمثل هذه الطريقة دمجا لطريقتي التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية، أي أن التعديل في هذه الطريقة

[1] _ محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص436.

[2] _ نواف فخر، عقبة الرضا، المرجع السابق، ص 302.

[3] _ محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 443.

[4] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي**، المرجع السابق، ص 180.

يشمل تعديل كل من وحدة القياس وأسعار القياس، ولذا فإن المعلومات المحاسبية في ظل هذه الطريقة تعكس كلا من التغيرات العامة في الأسعار والتغيرات الخاصة في الأسعار.[1]

تقوم هذه الطريقة على مبدأ إلى أي مدى تتوافق التغيرات في المستوى العام للأسعار مع التغيرات في المستوى الخاص للأسعار وتحسب وفق العلاقة التالية:[2]

التغير النسبي للأسعار = التغير في المستوى العام للأسعار – التغير في المستوى الخاص للأسعار.

يجمع هذا الأسلوب بين خصائص نموذجي التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية على النحو الآتي:[3]

_ التكلفة الجارية (التكلفة الاستبدالية أو القيمة البيعية أو قيمة الحالية) هي أساس التقويم؛

_ استخدام القوة الشرائية العامة لوحدة النقد كوحدة للقياس؛

_ تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات في طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة وعدم تطبيقه في الطرق الأخرى للتكلفة الجارية (القيمة البيعية والقيمة الحالية)؛

_ الفصل الثنائي لصافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية. وكذلك الفصل الثنائي لمكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية إلى محققة بالبيع أو الاستخدام وإلى غير محققة نتيجة استمرارية الاحتفاظ أو حيازة الأصول في نهاية الدورة المحاسبية؛

_ الفصل الثنائي لمكاسب الحيازة إلى مكاسب حيازة حقيقية يتم الاعتراف بها وإلى مكاسب حيازة وهمية يتم استبعادها.

2 إعادة تقييم الميزانية وحساب النتائج على أساس التكلفة الجارية المعدلة:

يتم تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وفقا لأسلوب التكلفة الجارية المعدلة كما يلي:

1.2 تعديل قائمة المركز المالي (الميزانية):

تبعا لأسلوب التكلفة الجارية المعدلة يتم تعديل وإعادة تقييم عناصر الميزانية على أساس المزج بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة التكلفة الاستبدالية، وهذا يقتضي في أول الأمر التمييز بين الأصول والخصوم النقدية والأصول غير النقدية، وعليه يتم إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، أما الأصول غير النقدية فيعاد تقييمها بالتكلفة الاستبدالية.[4]

1.1.2 إعادة تقييم الأصول غير النقدية:

يتم إعادة تقييم الأصول غير النقدية في ظل أسلوب التكلفة الجارية المعدلة على أساس التكلفة الاستبدالية. وعلى اعتبار أن طريقة القيمة الجارية المعدلة تهدف إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، فإن الأمر

---

[1] _ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، المرجع السابق، ص 167.

[2] _ موازين عبد المجيد، بريري محمد أمين، المرجع السابق، ص62.

[3] _ بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، **المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي**، (مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، العدد 2، 2020)، ص42.

[4] _ بالراقي تيجاني، المرجع السابق، ص385.

يقتضي تقسيم أرباح الحيازة إلى نوعين:[1]

ـ أرباح حيازة حقيقية تحسب بالفرق بين التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية المعدلة، هذا الربح قابل للتوزيع طالما أنه يتم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال عن طريق الاحتفاظ بأرباح الحيازة غير الحقيقية كاحتياطات؛

ـ أرباح حيازة غير حقيقية وتتمثل في أرباح الحيازة غير الحقيقة في المقدار من أرباح الحيازة الذي يجب الاحتفاظ به للمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، وتمثل الفرق بين التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة التاريخية.

2.1.2 إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية:

تتمثل الأصول النقدية في المدينين والنقديات، أما الخصوم النقدية فتتمثل في الديون، وبموجب هذا أسلوب يتم إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، حيث تتم عملية حسابها والتسجيل المحاسبي بنفس الطريقة التي تم استعمالها في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.[2]

2.2 تعديل قائمة الدخل: (حساب النتائج)

إذا رجعنا إلى أساس التكلفة الجارية يلاحظ أنه تم قياس إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات باستخدام متوسط القيم الجارية التي كانت سائدة خلال العام، بافتراض أن هذه العناصر تتدفق بصورة منتظمة على مدار العام. أما عند استخدام أساس التكلفة الجارية المعدلة فيجب قياس هذه العناصر باستخدام قيمة وحدة النقد الجارية في نهاية العام ذلك عن طريق ضرب القيم المحسوبة وفقا لأساس التكلفة الجارية مع وحدة نقد اسمية في نسبة الرقم القياسي نهاية العام إلى متوسط الرقم القياسي للأسعار.[3]

3 مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الجارية المعدلة:

أسلوب القيمة الجارية المعدلة كباقي أساليب محاسبة التضخم، له مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:[4]

1.3مزايا طريقة التكلفة الجارية المعدلة:

ـ تساعد على إبراز التغيرات في المستويات العامة والخاصة للأسعار، وبالتالي هي تتفادى أخطاء التوقيت والقياس، كما تسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة وكفاءتها في استخدام الموارد؛

ـ تتلاءم أكثر مع فرض الاستمرار، حيث تتيح للمؤسسة فرصة لاستبدال أصولها المستنفذة، كما تكون المعلومات المعدة على أساسها ملائمة لاتخاذ القرارات؛

ـ تظهر الواقع الاقتصادي للمؤسسة بإبراز الأحداث التي أثرت على القوائم المالية خلال الفترة؛

ـ تسمح بإجراء عمليات المقارنة بين عناصر القوائم المالية كونها توفر التجانس بين مختلف العناصر.

ـ تتفق مع مفهوم الأصل باعتباره منافع اقتصادية متوقعة و التقييم المحاسبي الذي يرتكز على العمليات التي قامت بها المؤسسة والأحداث التي أثرت عليها خلال فترة زمنية معينة.

---

[1] ـ بالراقي تيجاني، المرجع السابق، ص385.

[2] ـ نفس المرجع، ص385.

[3] ـ وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص503، 504.

[4] ـ موازين عبد المجيد، بريري محمد أمين، المرجع السابق، ص62.

2.3 عيوب طريقة التكلفة الجارية المعدلة:

_ غياب الموضوعية نظرا لاعتمادها على التقدير في تحديد القيم الجارية في الكثير من الحالات؛

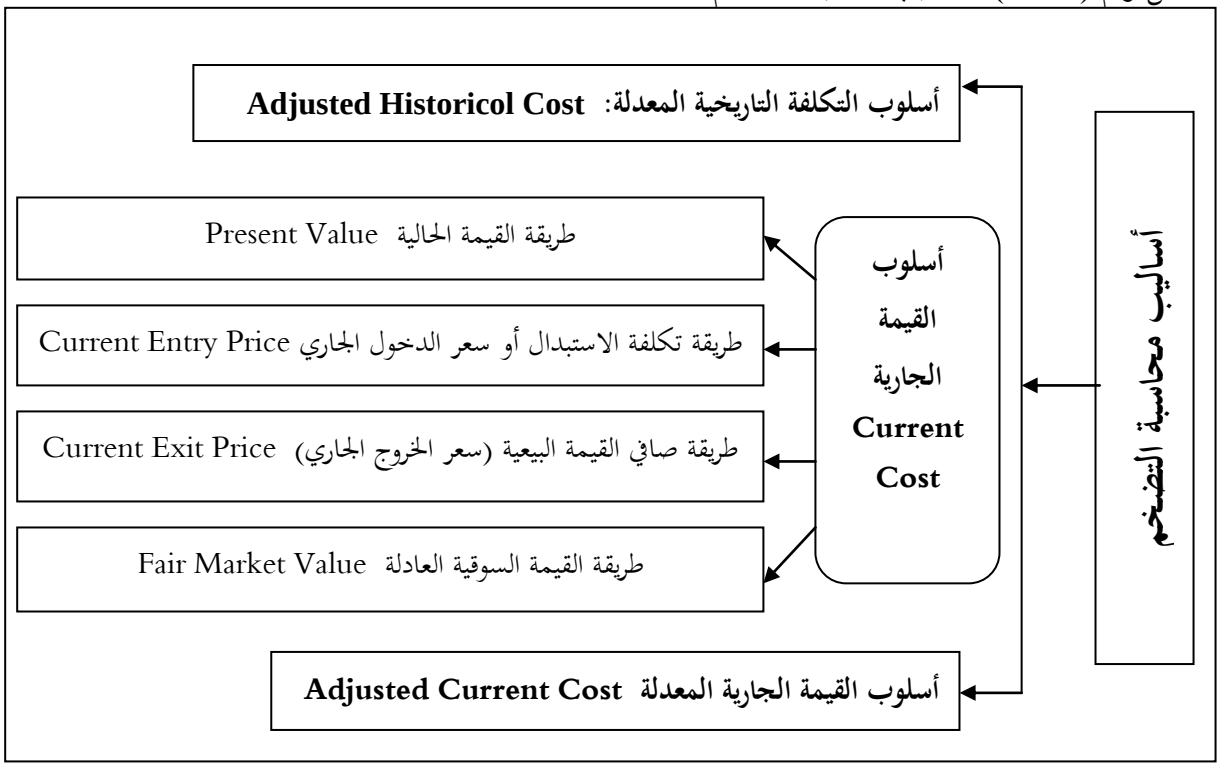
_ غير قابلة للتحقق لغياب مستندات الإثبات، واختلاف نتائجها بين مختلف الأشخاص؛

_ توافقها مع بعض المبادئ المحاسبية كمبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الثبات، القياس الفعلي، الحيطة والحذر، تحقيق الإيرادات؛

_ صعوبة تطبيقها في الواقع كونها تتطلب الجهد، التكلفة والوقت.

يمكن تلخيص أساليب محاسبة التضخم في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.III): أساليب محاسبة التضخم



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر

لكل أسلوب من أساليب محاسبة التضخم خصائص وأهداف، ومزايا مع تعرض لانتقادات، مما يصعب عملية الاختيار بين هذه الأساليب. إلا أن محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة ومحاسبة التكلفة الجارية هما الأساليب الأكثر شيوعا. محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة يمكن أن تكون البديل الذي تختاره المؤسسات التي تسعى إلى الوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقية، في حين محاسبة التكلفة الجارية هي بديل المؤسسات التي تسعى إلى حل مشكلة استبدال الأصول.

المبحث الثالث: محاسبة التضخم وجودة القوائم المالية:

لطالما كانت التكلفة التاريخية الأساس المعتمد لقياس عناصر القوائم المالية والتي كانت بدورها تعطي صورة صادقة عن الوضع المالي لمؤسسة، وتمتاز بالخصائص النوعية المحققة للجودة والملبية لاحتياجات مستخدميها. إلا أن ذلك يكون في حالة الظروف الاقتصادية الخالية من أي تغيرات في المستوى العام للأسعار، فخلال نفس الظروف إذا لم يتم تعديل البيانات المالية وفقا لأساليب تأخذ بهذه التغيرات بهدف إزالة الآثار التضخمية لتحسين جودة القوائم المالية في التعبير الصحيح والدقيق عن نتائج أعمال المؤسسة، فلن تستطيع هذه الأخيرة تجنب الوقوع في عدة مشاكل تصل إلى أزمات مالية أو إلى التصفية أحيانا.

المطلب الأول: أثر التضخم على جودة القوائم المالية:

في ظل اقتصاد يعاني من التضخم إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية مع افتراض لثبات وحدة النقد. فذلك سيؤدي إلى تضليل في حقيقة القوائم المالية مع تأثير على فعاليتها في التعبير عن الأداء الحقيقي للمؤسسة.

1 قيود وحدود المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية: Limitation of Historical Cost Accounting

لا تؤدي القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بالضرورة إلى عرض صادق وعادل عن أداء المؤسسة الحالي أو المستقبلي إذا لم يتم المحافظة على رأس المال وصيانته. علاوة على ذلك فإن التقويم الفعلي للأداء من خلال مؤشرات مثل العائد على رأس المال يعتبر غير ذي معنى إذا تم المبالغة في تحديد الأرباح أو تم تقييم رأس المال أو تم تقييم الأصول في ظل خليط من الأعراف المحاسبية. وتتضمن حدود مدخل المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية ما يلي:[1]

_ أن عبء الإهتلاك المحتسب على أساس التكلفة التاريخية للأصول يعتبر مجرد مقدار حكمي تأسيسا على قيم وأعمار اقتصادية متوقعة؛

_ لا تأخذ أعباء الإهتلاك في الحسبان التكلفة الفعلية لاستبدال الأصول بأسعار جارية؛

_ لن تعكس الأرباح التكاليف الفعلية والتي تتضمن إحلال الأصول عند نقطة معينة من الأمن؛

_ بدون المحاسبة عن التضخم ليس هناك أي تأكيد على أن المؤسسة تحافظ على رأس مالها؛

_ إن المغالاة في تحديد الربح عن طريق تخفيض تحميل عبء الإهتلاك تأسيسا على التكلفة التاريخية وتحميل تكلفة المبيعات عند التكلفة التاريخية للمخزون، (وليس على أساس التكلفة الجارية) يمكن أن يؤدي إلى استنفاد رأس مال المؤسسة من خلال وجود أعباء مرتفعة للضرائب وتوزيعات الأرباح؛

_ في حين توفر المحاسبة على التكلفة التاريخية أساس متسق للمؤسسات لإعداد الحسابات فإن التضخم يؤثر على المنتجات والأسواق ومن ثم على المؤسسات بدرجات متفاوتة ومتباينة؛

[1] _ أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية**، المرجع السابق، ص ص 230- 232.

ـ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية تجعل من الصعوبة على حملة الأسهم أو المحللين الماليين من تقييم الأداء الحقيقي للمؤسسة وكفاءة الإدارة، حيث لم يتم المحاسبة عن ظروف السوق الحالية عند استخدام أساس التقييم التاريخي؛

ـ من الصعوبة أن يتم تقدير التقييم الحقيقي للمؤسسة في ظل قواعد التكلفة التاريخية؛

ـ من الصعوبة تفسير الحسابات خلال فترة معينة من الزمن حيث أن كل سنة ترتبط بقوة شرائية مختلفة؛

ـ يتم تضخيم المؤشرات الرئيسية (على سبيل المثال العائد على إجمالي الأصول) في ظل القواعد التاريخية حيث أن الربح يتم المبالغة في تحديده وعرضه، كما يتم تخفيض تحديد إجمالي الأصول حيث أن الأصول يتم تخفيض قيمتها مقارنة بالتكاليف الجارية لها، ولذلك فإن المؤسسات التي تقوم بالاستثمار في أصول جديدة سوف تتعرض لعقوبات عند استخدامها تحليل المؤشر ذلك بسبب وجود إجمالي الأصول المرتفعة وتحديدها عند التكاليف الجارية بصورة فعالة.

يظهر جليا من خلال ما سبق القيود أو العوائق التي يمكن أن يفرضها اعتماد التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار على العرض الصادق، والتقويم العادل لأداء المؤسسة وعلى استنفاذ رأسمالها بسبب دفع ضرائب فرضت على أساس مبالغ فيه، مع توزيع لأرباح صورية غير حقيقية. بالإضافة إلى تغليط لكل مستخدمي القوائم المالية نتيجة اعتمادهم قاعدة مضللة في اتخاذ مختلف القرارات.

وفيما يلي يتم التطرق إلى أثر التضخم على الخصائص النوعية المحققة لجودة القوائم المالية.

2 أثر التضخم على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

يؤدي التضخم وارتفاع الأسعار إلى التأثير سلبيا على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتعتبر منفعة المعلومات المحاسبية الخاصية الرئيسية التي تحقق من خلال توافر خاصيتي الملائمة والثقة (إمكانية الاعتماد).[1]

1.2 أثر التضخم على الملائمة والموثوقية:

بالنظر لإهمال أثر التضخم عند إعداد البيانات المالية بالتكلفة التاريخية فإن الملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ستتأثر بعوامل التضخم أيضا، إذ أن المعلومات المحاسبية التي لا تعكس أثر التضخم تضعف من مقدرة المستخدم على التنبؤ، كون هذه المعلومات لا تخفض درجة عدم التأكد بشكل كاف لعدم دقتها بشكل نسبي الأمر الذي يفضي إلى أن تقل درجة الملائمة في هذه المعلومات. كما يؤثر التضخم على مدى الثقة في المعلومات المحاسبية، ومرد ذلك أن المعلومات المحاسبية التي تعكس أثر التضخم لا تعبر بأمانة عن قيم الموجودات أو الأحداث التي تمثلها بشكل دقيق.[2]

ونظرا لأن خاصية الملائمة تعبر عن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية عن الأحداث المستقبلية مثل التغير في سعر السهم والتوزيعات، فإن التضخم يؤثر سلبيا على هذه الخاصية لأنه يؤدي إلى فقدان الربح المحاسبي

[1] ـ كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، المرجع السابق، ص158.

[2] ـ عبد الحميد مانع الصيح، المرجع السابق، ص51.

لخاصية الاستقرار ويضعف ارتباطه بالتغيرات في أسعار الأسهم.[1]

كما أن خاصية الثقة تتمثل أساسا في الصدق في العرض Representation Faithfulness، وإظهار الحقائق الاقتصادية Economic Substance لعناصر القوائم المالية وهو ما لا يتوفر في فترات التضخم نتيجة ظهور هذه المعلومات بالتكلفة التاريخية والتي بمرور الزمن لا تعبر عن القوة الشرائية الحقيقية أو الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية. وبجانب أن القيم الظاهرة بالقوائم المالية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي لها، فإنه يصعب إجراء مقارنة بين هذه العناصر في السنوات المختلفة لاختلاف القوة الشرائية لهذه العناصر من سنة لأخرى والجدول رقم (1.III) يظهر الأثر السلبي لظاهرة التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة.[2]

وبالإضافة إلى الأثر السلبي للتضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية نتيجة عدم تحقيق الأهداف الخاصة بالقوائم المالية وعدم توفر الخصائص النوعية لهذه المعلومات، فإن المعلومات المحاسبية التي تم قياسها على أساس التكلفة التاريخية وبالوحدات النقدية الاسمية لا تتوافق مع خصائص القياس النسبي Ratio Scale الذي يميز القياس المحاسبي. فوحدة القياس النقدية الاسمية تفترض ثبات القوة الشرائية للدينار من سنة لأخرى رغم ارتفاع الأسعار. وبالتالي فإن العمليات الحسابية التي تجري عند إعداد القوائم المالية مثل احتساب الإهتلاك وتوزيع التكاليف وغيرها لا تكون سليمة لأنها تتعامل مع وحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة.[3]

الجدول رقم (1.III): أثر التضخم على عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة

عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة	أثر التضخم
1. أهداف القوائم المالية	يؤثر التضخم سلبيا على قدره المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالتغير في أسعار الأسهم وعلى إمكانية تقييم أداء الإدارة.
2. فرض ثبات وحدة النقد	يؤدي التضخم إلى عدم صحة هذا الفرض مما يؤدي إلى عدم صحة العمليات الحسابية التي تجري على الأرقام الموجودة بالقوائم المالية لعدم تساوي القوة الشرائية لوحدة النقد في السنوات المختلفة.
3. مبدأ التكلفة التاريخية	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى عدم إظهار التكلفة التاريخية للعناصر والقوائم المالية للحقائق الاقتصادية التي ترتبط بهذه العناصر.
4. مبدأ المقابلة	يؤدي التضخم إلى مقابلة الإيرادات المقاسة بالأسعار الجارية مع المصروفات المقاسة بأسعار تاريخية مما يؤدي إلى عدم تحديد الربح الحقيقي للمؤسسة.
5. ملاءمة المعلومات المحاسبية	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى التأثير سلبيا على ملاءمه المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وإضعاف القدرة التنبؤية لهذه المعلومات.
6. الثقة في البيانات (درجة الاعتماد)	يؤثر التضخم على ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية لعدم ارتباطها بالحقائق الاقتصادية الخاصة بعناصر القوائم المالية.

[1] _ كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، المرجع السابق، ص158.
[2] _ نفس المرجع، ص158، 159.
[3] _ نفس المرجع، ص158، 159.

7. إمكانية المقارنة	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى اختلاف القوة الشرائية للعناصر بالقوائم المالية في السنوات المختلفة مما يصعب إجراء المقارنات بين هذه القوائم مالم تعدل المعلومات المحاسبية بالمستوى العام للأسعار.

المصدر: كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002)، ص160.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أثر التضخم يبدأ من فرض ثبات وحدة النقد، مرورا بالمبادئ المحاسبية المتمثلة في مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ المقابلة... وصولا إلى الخصائص النوعية للقوائم المالية.

2.2 أثر التضخم على قابلية المعلومات للمقارنة:

لا تقف آثار التضخم على القوائم المالية عند هذا الحد بل تتعداه إلى صعوبة المقارنة (الأفقية، العمودية والقطاعية) بين القوائم المالية سواء للمؤسسة نفسها من فترة لأخرى أو للمؤسسات المختلفة في الصناعة نفسها.[1]

نظرا لعدم تجانس البيانات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية عن فترات زمنية مختلفة فإن هذه البيانات تكون غير قابلة للمقارنة حتى لو كان كل منها صحيحا ودقيقا في تاريخه، الأمر الذي يترتب عليه نتائج زائفة ومضللة ويصبح من المستحيل إجراء المقارنات السليمة بين البيانات الكمية ما لم تكن هذه البيانات متجانسة.[2]

ومرجع ذلك أن المؤسسات التي تملك موجودات قديمة تظهر في ظل التضخم على أنها أكثر كفاءة وربحية من تلك المؤسسة التي تملك موجودات تم شراؤها حديثا، مم يتطلب العناية عند إجراء تلك المقارنات. وهذا يتطلب إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية حتى تصبح قابلة للمقارنة.[3]

3.2 أثر التضخم على الثبات:

هناك العديد من الانتقادات التي وجهت للتوحيد المحاسبي، وهي كما يلي:[4]

_ نظرا لاختلاف درجة تأثير التضخم على المؤسسات المتشابهة وذلك لاختلاف الوزن النسبي لأصولها الثابتة فإنه لا يمكن اعتماد بديل قياس محاسبي واحد لكل تلك المؤسسات.

_ عدم إمكانية تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية المتعلقة بتوحيد النظام المحاسبي مثل مبدأ الثبات في إتباع النسق حيث أنه لا يمكن إتباع نفس الإجراءات والطرق المحاسبية في كل سنة بسبب التضخم، ومبدأ التماثل وإمكانية المقارنة حيث أنه لا يتم المقارنة والتوحيد بين المؤسسات القديمة والحالية حتى ولو كانت متشابهة في حالة التضخم.

إلا أن هناك من يرى أنه يمكن تطبيق المحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار دون التخلي عن خاصية الثبات وفي حالة اختلاف الأساليب والإجراءات الخاصة بالقياس والتقييم، فإنه يجب الإفصاح عن الأساليب والإجراءات الملائمة، وامتدادا لدور هذا المفهوم في ظل التضخم يقترح عدم تغيير الأسلوب المتبع في تعديل

[1] _ عبد الحميد مانع الصيح، المرجع السابق، ص55.

[2] _ مدحت فوزي عليان وادي، المرجع السابق، ص122.

[3] _ عبد الحميد مانع الصيح، نفس المرجع، ص55.

[4] _ إبراهيم حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 21، 2009)، ص18.

التكاليف التاريخية لبنود القوائم المالية للوحدات الاقتصادية من فترة لأخرى حتى يكون تفسير نتائج التغير في صافي الربح أو المركز المالي راجعا إلى التغيرات في القوة الشرائية للنقود وليس بسبب تغيير أسلوب المحاسبة المتبع.[1]

ترى الباحثة أن إتباع أسلوب واحد في تعديل البيانات التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار سيساعد المؤسسة على إجراء المقارنة بين نتائج أعمالها خلال السنوات المختلفة، كما سيمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم الأسلوب المتبع وما يحتويه من تعديلات وتكوين صورة أكثر وضوحا عن أسلوب معين من أساليب محاسبة التضخم.

4.2 أثر التضخم على قابلية المعلومات للفهم:

إذا لم تكن المعلومات قابلة للفهم بسهولة من قبل مستخدميها فإن قراراتهم ستمتاز بعدم التأكد، وتأثير التضخم على المعلومات لن تجعل هذه الأخيرة غير مفهومة فقط بل يؤثر على قراراتهم، والتي يمكن أن تأخذ منحى معاكس تماما لما يريده هؤلاء المستخدمين من هذه القرارات.

كاتخاذ الأطراف التي تمثل بيئة الاستثمار (المستثمرون الحاليون المرتقبون، والدائنون، والعملاء، الإدارة الجهات الحكومية، والعاملون...الخ) قرارات غير سليمة نتيجة استنادها إلى قوائم مالية مضللة بسبب ارتكازها على فرض ثبات وحدة النقد في ظل فترات التضخم وما يصاحبها من ارتفاع في المستوى العام للأسعار.[2]

ولتوضيح أهم تلك القرارات التي تتخذها الإدارة التي قد تكون غير سليمة حتما تأسيسا على ما تقدم قرارات توزيعات الأرباح، قرارات تسعير المنتجات، تحديد وزيادة مرتبات أجور العاملين، احتساب ضرائب الدخل، اتخاذ مزيد من القرارات الاستثمارية التي من شأنها زيادة الإنفاق طويل الأجل بهدف تحقيق مزيد من الأرباح. ما يترتب عليه في النهاية عدم قدرتها على المحافظة على رأس مال المؤسسة مما يهدد باحتمالات استمرارها وبقاءها في ظل الاتجاهات التضخمية الحادة Hyper inflation التي تواجه عالم اليوم، ولعل ذلك ما يفسر إلى حد بعيد وجود عدد متزايد من المؤسسات الاقتصادية التي يتم تصفيتها وانسحابها من دنيا الأعمال في العديد من دول العالم.[3]

كل هذه القرارات وغيرها اتخذت بالاعتماد على معلومات غير مفهومة لأنها بنيت على أساس غير صحيح متأثر بالتضخم.

إن الإخلال بالخصائص النوعية قد يؤدي إلى تضليل مستخدميها ويفقدها لجوهرها الحقيقي، لذلك لا بد أن تكون المعلومة محايدة وبمقدور مستخدميها من المقارنة Comparability في التوقيت المناسب لمعرفة الاتجاه العام لأداء المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي، فضلا عن ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تطرأ عليها من فترة إلى أخرى (وخاصة فترة التضخم) وبيان أثرها من الناحية الكمية والقيمة. والجدير بالإشارة أن أسس القياس المحاسبي المختلفة قد تستخدم بدرجات متفاوتة وبتركيبات متنوعة في إعداد

[1] _ أحمد طرطار، منصر عبد العالي، "**التضخم والفكر المحاسبي**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول "التضخم في الجزائر الأسباب، الآثار والعلاج على ضوء المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية الراهنة" المنعقد في الفترة 17- 18 مارس 2014، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر)، ص9.

[2] _ أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية**، المرجع السابق، ص194.

[3] _ نفس المرجع، ص194، 195.

القوائم المالية طبقا للغرض الذي تستخدم من أجله، فقد يكون الأساس هو التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو صافي القيمة السوقية المتحققة أو القيمة الحالية. ولكن واقع الحال يؤكد أن خاصية القياس المحاسبي التي يشيع استخدامها في إعداد القوائم المالية هي التكلفة التاريخية، إلا أن عدم مقدرة التكلفة التاريخية من الاستجابة لأثر التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية وإهمالها لهذه التغيرات سينعكس على إضعاف المعلومات المحاسبية وانخفاض درجة ملائمتها وموثوقيتها لمتخذي القرارات الأمر الذي يدفع بالمحاسبين في الوحدات الاقتصادية إلى ربط التكلفة التاريخية بالتكلفة الجارية من أجل زيادة مدى الملائمة والموثوقية بالمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقا للأساس المعدل.[1]

المطلب الثاني: أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي:

للإفصاح أهمية كبيرة تكمن في أهمية المعلومات المحاسبية ذات الجودة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، إلا أن إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار يؤثر على محتوى هذه الأخيرة وعليه يكون التأثير كذلك على الإفصاح المحاسبي

1 ماهية الإفصاح المحاسبي:

حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن AICPA ماهية الإفصاح المناسب لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق بما يلي: "إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي توفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، ويقصد هنا بعنصر الإفصاح هو أن يكون على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها وكذلك بالملاحظات المرفقة بها، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم."[2]

يعني مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية شاملة على كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق، التي تمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة صحيحة عن المؤسسة. ومن ثم فإذا ترتب على عدم الإفصاح عن بعض المعلومات الإخلال بالتعبير الصادق، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يعتبر مطلبا ضروريا. وبغية تحديد كمية ونوعية المعلومات الواجب عرضها بالقوائم المالية. فقد جرى العرف على أن تشتمل القوائم المالية على المعلومات الكافية الملائمة لترشيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم.[3]

لا يعني الإفصاح الشامل أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به، أن يوصل إلى مستخدمي

---

[1] _ مهند مجيد طالب، **انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية**، (مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العراق، العدد 9، 2016)، ص480، 481.

[2] _ فارس بن يدير، وآخرون، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر**، (مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2016)، ص225.

[3] _ محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، المرجع السابق، ص464.

المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي.[1]

ازدادت متطلبات الإفصاح بشكل جوهري في السنوات الأخيرة، فمجلس المحاسبة المالية الأمريكي FASB وحده أصدر العديد من المعايير التي أكدت على متطلبات الإفصاح، ناهيك عن متطلبات هيئة الرقابة والإشراف على البورصات SEC والجهات الحكومية ذات العلاقة. وتختلف مبررات تزايد متطلبات الإفصاح في السنوات الأخيرة،[2] يمكن ذكر أهم هذه المبررات فيما يلي:[3]

_ تعقد المعاملات المالية: عان المحاسبون حال قيامهم بالإفصاح من مشكلة تركيز الكثير من الأحداث الاقتصادية في تقارير موجزة، ضاعف من حدة ذلك التعقيدات في أنشطة المؤسسات في مجالات مثل عقود الإيجار طويلة الأجل والاندماج والمنح والمعاشات والترتيبات التمويلية... التي ترتبت عليها كثافة استخدام الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لشرح هذه المعاملات وآثارها المستقبلية.

_ الحاجة إلى معلومات وقتية: أصبح الطلب على المعلومات الوقتية وذات القدرة التنبؤية أكثر إلحاحا من أي وقت مضى، على سبيل المثال البيانات الدورية المرحلية Interim Data أصبحت متطلبا من متطلبات الإفصاح.

_ المحاسبة وسيلة للتوجيه والرقابة: ترغب الحكومات في الآونة الأخيرة في الحصول على معلومات أكثر وإفصاح عام عن العديد من الظواهر مثل مكافآت الإدارة وحوافزها والتلوث البيئي والمعاملات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة والأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية...الخ. وهي تلك المعلومات التي يمكن أن تفيد الحكومات في رسم مختلف السياسات ومتابعة تطبيقها وتعتمد في ذلك على خدمات المحاسبة والمراجعة.

وبالرجوع إلى الإطار الفكري للمحاسبة يلاحظ أن المهنة تبنت مبدأ الإفصاح الكامل والذي يتطلب التقرير المالي عن أي حقائق مالية تكون ذات أثر جوهري على أحكام أو تقديرات مستخدمي القوائم المالية.[4]

فبالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية يتسع نطاق التقرير المالي ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها بالأساليب التالية:[5]

1.1 الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية وتشمل:

_ الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية؛

_ المعلومات الإضافية في شكل جداول أو ملاحق مرفقة Supplementary Information.

2.1 الوسائل الأخرى للإفصاح في التقرير المالي مثل:

_ خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين Letters to Stockholders؛

---

[1] _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، 2000)، ص48.

[2] _ إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد راضي، المرجع السابق، ص560.

[3] _ محمد سامي راضي، المرجع السابق، ص466.

[4] _ إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد راضي، نفس المرجع، ص561.

[5] _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة**، **نفس** المرجع، ص50.

_ تحليلات ومناقشات الإدارة Management's Discussion and Analysis (MD&A)؛

_ مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية Management's Responsibilities؛

_ المسؤولية الاجتماعية Social Responsibilities؛

3.1 تقرير المراجع الخارجي Auditor's Report.

ما يلاحظ من خلال ما سبق أن مدى فهم مستخدمو القوائم المالية للمعلومات الواردة فيها مرتبط بشكل وثيق بدرجة الإفصاح.

2 أهمية الإفصاح المحاسبي في فترات التضخم:

إن تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم أدى إلى وجود إشكاليات في الإفصاح المحاسبي الذي يكون غير عادل وغير صحيح، فإنه من المعروف أن القياس المحاسبي الخاطئ عند إتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤدي بالتبعية إلى إفصاحات غير صحيحة وغير عادلة لأنه يتجاهل الارتفاع المستمر للأسعار وبالتالي فإن القوائم المالية ستكون مضللة للمستخدمين وبالتالي سينعكس ذلك على اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستبدال.[1]

تشتد الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تعكس التضخم في الفترات التي يسودها تضخم واضح المعالم والنسب، ففي بعض البلدان التي تزداد فيها نسب التضخم، فإن القانون يلزم بإصدار قوائم مالية على أساس معدل كالتكلفة التاريخية المعدلة أو القيمة الجارية.[2]

ففي حالة التضخم يجب على المؤسسة أن تفصح وبشكل كامل عن تغيرات الأسعار، حتى لو اعتمدت التكلفة التاريخية، فإما أن تفصح عنها بقوائم ملحقة بالإضافة إلى قوائمها التاريخية أو أن تعدل على قوائمها المالية بالأرقام القياسية (الأسعار الجارية).[3]

وقد كانت البداية سنة 1969 عندما أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين الدراسة رقم (6)، ثم أصدر مجلس المبادئ المحاسبية توصيات في هذا الصدد سنة 1969. وقد اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية بهذا الموضوع وأصدر الدراسة رقم (33) سنة 1979 ملزما المؤسسات الكبيرة بالإفصاح عن أثر التغير في الأسعار، ولكن هذا المجلس تراجع في سنة 1986 عندما أصدر الدراسة رقم (89) وجعل عملية الإفصاح اختيارية. وقد حددت هذه الدراسة كيفية قياس التغيرات في الأسعار وأسلوب الإفصاح عنها.[4]

ولقد تم وضع معيار محاسبي دولي وهو المعيار رقم 29، (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع)، الذي عمل على معالجة القياس المحاسبي في ظل التضخم كما أنه أكد على ضرورة وجود الافصاحات

[1] _ إبراهيم خليل حيدر، المرجع السابق، ص20.

[2] _ عبد المجيد مهري، **أهمية الإفصاح عن المعلومات الإضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية**، (مجلة دراسات اقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، العدد 04، 2017)، ص788.

[3] _ إبراهيم خليل حيدر، نفس المرجع، ص20.

[4] _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص122.

التالية لدى المؤسسة التي تعاني من ظاهرة التضخم وهي:[1]

_ يجب أن تفصح عن حقيقة أن القوائم المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة قد تم إعادة بيانها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقدير وكنتيجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية؛

_ ما إذا كانت القوائم المالية معدة على أساس أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية أو المستوى العام للأسعار؛

_ هوية ومستوى مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية والتحرك خلال الفترة الجارية وفترة التقرير المسبق.

الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها خلال فترات التضخم يتضمن ما يلي:[2]

_ الأرقام القياسية المتعلقة بسلسلة زمنية معينة أقلها خمس سنوات، وأنواع هذه الأرقام وكيفية احتسابها ومستوى تمثيلها وسنة الأساس لها، وسلة السلع إن كانت أرقاما قياسية خاصة بأسعار المستهلك، وأي معلومات إضافية عن هذه الأرقام، مع العلم أن الأرقام القياسية لأسعار المستهلك تعتبر دليل التضخم العالمي؛

_ أسعار الصرف للعملة المحلية مقارنة بعملة أو عملات رئيسية عن فترة زمنية معينة، ويفضل أن تكون هذه الأسعار تغطى فترة اقتناء البنود بالتكلفة التاريخية في المؤسسة ذات العلاقة، لأنه في حالة عدم معرفة أسعار الصرف والأرقام القياسية عن الفترة التي تم اقتناء البنود فيها فلا يمكن أن يتم معرفة سنة الأساس وبالتالي لا يمكن تعديل المعلومات المالية التاريخية لتعكس الوضع الاقتصادي للتضخم؛

_ القيم الجارية بما فيها تكلفة الاستبدال بسعر الدخول (أي التكلفة التي يمكن أن تتحملها المؤسسة لاستبدال بند معين معروض في القوائم المالية)، أو القيمة البيعية بسعر الخروج (أي القيمة التي يمكن الحصول عليها لأصل معروض في القوائم المالية)، ويمكن أن تتعلق كذلك تكلفة الاستبدال بالقيمة اللازمة لسداد أو استبدال التزام معين؛

_ القيم العادلة للبنود التي يجب عرضها في القوائم المالية، بحيث يعتبر نموذج القيمة العادلة هو النموذج البديل الأقرب للواقع للإفصاح عن المعلومات التي تعكس التضخم والأوضاع الاقتصادية الأخرى؛

_ أي معلومات أخرى تتعلق بالتضخم، مثل:

_ نسب التضخم عن فترات لا تقل عن خمس سنوات؛

_ القوة الشرائية المقدرة وفق نسب التضخم؛

_الظروف التي أدت إلى حدوث التضخم في الاقتصاد؛

_علاقة بنود القوائم المالية المعروضة بالتضخم.

3 دور الإفصاح لضمان الشفافية في القوائم المالية:

الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت

[1] _ إبراهيم خليل حيدر، المرجع السابق، ص20.

[2] _ عبد المجيد مهري، المرجع السابق، ص789، 790.

تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة.[1]

فالإفصاح المحاسبي يحقق شفافية تؤدي إلى جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح مما يؤثر على جودة المعلومات، فقد يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين.[2]

ومثال ذلك كما حدث مع المؤسسة الأمريكية للطاقة Enron سنة 2002 التي تعمد مسيروها إخفاء الديون وتضخيم الأرباح، للرفع من قيمة أسهم المؤسسة على مستوى السوق، واستفاد المسيرون أصحاب المعلومات الحقيقية من وضع المؤسسة، وتمكنوا من تحقيق صفقات وباعوا حصصهم بأعلى الأسعار، في الوقت الذي كانت المؤسسة تغرق ببطء، فالإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة الدولية يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل هذه التصرفات ويحد من محاولات التضليل هذه، فهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويؤثر المصداقية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية.[3]

من خلال ما سبق يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، فكلما زادت الشفافية في عرض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، كلما زادت جودة هذه القوائم. بالإضافة إلى أن محاسبة التضخم والإفصاح المحاسبي يشتركان في هدف عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية وإظهار الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية ونتائج أعمالها.

[1] عمامرة ياسمينة، زرفاوي عبد الكريم، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، (مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، العدد 04، 2018)، ص320.

[2] نفس المرجع، ص320.

[3] نفس المرجع، ص320.

المطلب الثالث: مساهمة محاسبة التضخم في تعزيز الخصائص النوعية للقوائم المالية:

نحاول فيما يلي إظهار أي الأساليب من أساليب محاسبة التضخم يساهم أكثر في تعزيز جودة القوائم المالية مركزين في ذلك على تعزيز هذه الأساليب للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

تعد كل من الملائمة والموثوقية الخاصيتين الرئيسيتين للمعلومات المحاسبية وفقا لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، (Financial Accounting Standards Board 1980) (FASB) كما تمثل تلك الخاصيتين ومعهما القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقا للجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee 1989) (IASC).[1]

على الرغم من توافر هاتين الخاصيتين قد يكون هناك تعارض بينهما، فزيادة درجة إحداهما قد يكون على حساب الأخرى وخصوصا في ظل التغيرات المستمرة في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات التي تنعكس على مستوى المعيشة وبالتالي انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد التي تقاس بها التكلفة التاريخية، فإعداد القوائم المالية بالتكلفة الجارية يعد أكثر ملائمة من التقارير المالية المعدة بالتكلفة التاريخية والعكس غير ذلك. وعموما فإن القوائم المالية توفر معلومات عن معاملات قد حصلت في فترات تاريخية متلاحقة ماضية ومقاسه طبقا لأساس الاستحقاق المحاسبي بالشكل الذي تكون فيه أكثر فائدة لمن يستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.[2]

فيما يلي نحاول إبراز أي الخصائص النوعية التي تساعد في الوصول إلى قوائم مالية ذات جودة، يمكن تحقيقها بإتباع أحد أساليب محاسبة التضخم في إعداد القوائم المالية خلال فترات التغيرات في المستوى العام للأسعار.

1. التكلفة التاريخية:

يتم التطرق لأسلوب التكلفة التاريخية، ليس لأنها من أساليب محاسبة التضخم وإنما لإبراز مدى تأثر البيانات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار. والتي تصبح غير ملائمة لاتخاذ القرارات نظرا لإعطائها نتائج مضللة.

1.1 الملائمة:

المعلومات المالية غير ملائمة، إن القوائم المالية التاريخية تتجاهل تغيرات القيمة في وحدة القياس المحاسبي مما أدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو من قبل المستفيدين من خارج المشروع، فنتائج القياس تكون خاطئة في مجال التحليل المالي وتحليل عائد الاستثمار وتخطيط الإنتاج وتسعيره، وفي مجال التمويل والتوسع وتحديد تكاليف الإنتاج وقياس الأرباح، وعليه فإن المعلومات المحاسبية للقوائم المالية التاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات المتوافقة مع رغبات واحتياجات كافة المستخدمين.[3]

---

[1] _ مهند مجيد طالب، المرجع السابق، ص477.

[2] _ نفس المرجع، ص477.

[3] _ بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المرجع السابق، ص43، 44.

2.1 الموثوقية:

المعلومات المالية موثوق فيها، إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات موثوق فيها وذلك لاعتمادها على أدلة إثبات خارجية في قياس الأحداث والعمليات المحاسبية.[1]

3.1 القابلية للمقارنة:

إن محاسبة التكلفة التاريخية في فترات الارتفاع بالمستوى العام للأسعار تواجه بعض العيوب أهمها:[2]

_ تكون المقارنات بين القوائم المالية لفترات زمنية مختلفة؛

_ لعل الفشل في تعديل البيانات المالية للمؤسسات بقيمة التغيير في القوة الشرائية لوحدات النقد يصعب على مستخدمي القوائم المالية تفسير ومقارنة تقارير أداء المؤسسات ففي فترات التضخم يعبر عن الإيرادات بعملة ذات قوة شرائية أقل (القوة الشرائية للفترة الجارية) من القوة الشرائية للمصروفات الخاصة بهذه الإيرادات، حيث يعبر عن المصروفات بعملة ذات قوة شرائية أعلى لأنها محسوبة وفقا لقوة شرائية أعلى للعملة وقت الحصول عليها. وعند طرح المصروفات المعبر عنها بقوة شرائية أعلى من الإيرادات المعبر عنها بالقوة الشرائية الجارية يؤدي إلى قياس غير دقيق للدخل.[3]

4.1 القابلية للفهم:

إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح. فالقوائم المالية وفق التكلفة التاريخية تعتمد على مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي الاسمي، أي استرداد الاستثمار النقدي الأصلي مقاسا بعدد من وحدات النقد. فقائمة المركز المالي تقرر عن الأرصدة في آخر الدورة بوحدات النقد الوطني الاسمية، وقائمة الدخل تقرر عن التغيرات خلال الدورة معبرا عنها أيضا بوحدات النقد الاسمية.[4]

يعتمد حل المشاكل الناتجة عن تغير الأسعار على الفهم الصحيح لهذه المشاكل، ولا يمكن الفهم الصحيح لهذه المشاكل ما لم يتم التقرير عن أداء المؤسسة بمقاييس تسمح بإزالة آثار تغير الأسعار.[5]

من خلال ما سبق يمكن القول أنه إذا كانت المعلومات وفق أسلوب التكلفة التاريخية موثوق فيها لاعتمادها على أدلة إثبات، فهي من جهة أخرى لا تتمتع بالموثوقية نظرا لأنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. بالرغم من أن التكلفة التاريخية تحظى بدرجة عالية من القابلية للفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية، إلا أن هذا أيضا يمكن أن يؤخذ على التكلفة التاريخية من ناحية أن مستخدمي القوائم المالية ليسوا على نفس الدرجة العالية من فهم لأثر التغيرات في الأسعار على جودة المعلومات المالية المعدة على أساسها. أما

---

[1] _ بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المرجع السابق، ص 43.

[2] _ مهند مجيد طالب، المرجع السابق، ص484.

[3] _ فردريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 2004)، ص 295.

[4] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص 168.

[5] _ فردريك تشوي وآخرون، نفس المرجع، ص295.

فيما يخص القابلية للمقارنة فحتى إذا كانت القوائم المالية قابلة للمقارنة من وجهة نظر مستخدميها، فأثر التضخم التراكمي وإن كان بطيئا سيجعلها غير قابلة للمقارنة مع مرور الوقت.

2. التكلفة التاريخية المعدلة:

تأثر الخصائص النوعية المحققة لجودة القوائم المالية بالتضخم، ساعد على ظهور بدائل قياس أخرى تمثلت في أساليب محاسبة التضخم والتي تأخذ بالتغيرات في الأسعار وأولها أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، الذي يأخذ بالتغيرات في المستوى العام للأسعار.

1.2 الملائمة:

يوفر معلومات أكثر ملائمة لمتخذي القرارات، فهي تفصح عن آثار التضخم سواء على نتيجة العمليات أو المركز المالي، وتفصح أيضا عن المكاسب والخسائر على العناصر النقدية مما يساعد الإدارة على تقييم سياستها النقدية.[1]

2.2الموثوقية:

المعلومات المعدلة يمكن الاعتماد عليها، فهي قابلة للتحقق لأن الأرقام القياسية المستخدمة في التعديل يتم إعدادها بواسطة أجهزة حكومية متخصصة ومحايدة، ولا يترتب على هذا المدخل أي مشاكل بالنسبة للمحاسب فهو لا يخرج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

3.2 القابلية للمقارنة:

إن تعديل بيانات القوائم المالية والتعبير عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعلها قابلة للمقارنة.[3] ويضيف هذا المدخل على المعلومات المحاسبية خاصية القابلية للمقارنة سواء على مستوى المؤسسة لمقارنة الماضي بالحاضر، أو على مستوى المؤسسات التي تعمل في مجال اقتصادي واحد.[4]تسهيل عملية المقارنة بين المؤسسات التي حصلت على أصولها في فترات زمنية مختلفة.[5]

4.2 القابلية للفهم:

تفصح محاسبة المستوى العام للأسعار عن تأثير التضخم على الأرباح وتعطي عائد استثمار أكثر واقعية كما أن مستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة وفحص آثار التضخم على المؤسسة المعنية.[6]

وبما أن محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة سهلة التطبيق فهي بذلك ستكون البديل الذي يتمتع بأكثر قابلية للفهم.

---

[1] _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، المرجع السابق، ص484.

[2] _ نفس المرجع، ص484.

[3] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص105.

[4] _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، نفس المرجع، ص484.

[5] _ موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، المرجع السابق، ص61.

[6] _ رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، نفس المرجع، ص106.

نلاحظ من خلال ما سبق أن أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة يوفر معلومات أكثر ملائمة وأكثر موثوقية لاتخاذ القرارات، كما يجعل البيانات قابلة للمقارنة كما أنها ومقارنة بباقي أساليب محاسبة التضخم الأكثر قابلية للفهم وإن كانت أقل في ذلك مقارنة بالتكلفة التاريخية.

3. التكلفة الجارية:

الأسلوب الذي يأخذ بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار كما سبق وأشرنا وهو أسلوب التكلفة الجارية الذي بدوره يعتمد على عدة طرق كطريقة القيمة الحالية، طريقة أسعار الدخول الجارية (تكلفة الاستبدال) وأسعار الخروج الجارية أو ما يعرف بصافي القيمة البيعية.

1.3 الملائمة:

إن المعلومات المالية الناتجة عن تطبيق محاسبة التكلفة الجارية ملائمة لاستخدامات الإدارة، حيث أن فصل الأرباح التشغيلية الجارية عن مكاسب الحيازة وخسائرها، سواء المحققة أو غير محققة، يؤدي إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر، بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الفصل مفيد في تقييم الأداء السابق للإدارة فالأرباح التشغيلية تنتج عن قرارات الإنتاج، ومكاسب وخسائر الحيازة عن قرارات الاستثمار.[1]

ومن وجهة نظر تفسيرية، يظهر مفهوم التكلفة الجارية باعتباره أكثر ملائمة من مفهوم القوة الشرائية العامة.[2]

2.3 الموثوقية:

في ضوء المفهوم السابق للموثوقية يمكن القول بأن محاسبة القيمة الجارية لا تستند في بعض مداخلها إلى وسيلة موضوعية، حيث يغلب عليها عنصر التقدير الشخصي، كما في حالة صافي القيمة البيعية والتكلفة الاستبدالية حيث تعدد مفاهيم التكلفة الاستبدالية، كما يصعب توافر الظروف التي تمكن من الحصول على القيمة البيعية والتكلفة الاستبدالية، كما ينطبق هذا القول على القيمة الحالية.[3]

ومع ذلك يمكن المحافظة على الموضوعية إذا أمكن الحصول على الأسعار السوقية الجارية للعناصر الشبيهة.

3.3 القابلية للمقارنة:

إن البيانات المحاسبية المعبر عنها بالتكلفة الجارية تسمح بإجراء أحسن المقارنات بين المؤسسات.[4]

4.3 القابلية للفهم:

المعلومات الناتجة قابلة للتفسير. فالقوائم المالية وفق تكلفة الاستبدال تستند إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية، معبرا عنها من وحدات النقد في قائمة الدخل. وأرصدة قائمة المركز المالي تعبر عن القوة الشرائية الاستبدالية بعدد من وحدات النقد في نهاية الدورة. وفي حالة نموذج صافي القيمة البيعية فالقوائم المالية قابلة

[1] _ بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المرجع السابق، ص45.

[2] _ إلدون هندريكس، المرجع السابق، ص401.

[3] _ بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، نفس المرجع، ص45.

[4] _ أحمد طرطار، منصر عبد العالي، "**التضخم والفكر المحاسبي**"، المرجع السابق، ص16.

للتفسير، فهي تستند إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية، إن الخواص التي يتم قياسها يعبر عنها بعدد من وحدات النقد في قائمة الدخل، وبعدد من وحدات "السيطرة والتحكم السلعي" في قائمة المركز المالي.[1]

لكل طريقة من طرق التكلفة الجارية أهدافها الخاصة بها مما يجعلها ملائمة لنوع معين من القرارات الاقتصادية، كما أنها أقل موثوقية من سابقتها بحسب وجهة نظر البعض لاعتمادها على التقدير الشخصي أحيانا. أما فيما يخص القابلية للمقارنة فإن الثبات في إتباع طريقة واحدة من بين طرق القيمة الجارية أو الإفصاح عن سبب التغيير في حالة تم تغيير الطريقة سيجعل من البيانات المالية قابلة للمقارنة.

بالنسبة للقابلية الفهم، يرى رضوان حلوة حنان أن في تكلفة الاستبدال تكون القوائم المالية قابلة للتفسير لأنها تعتمد على مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية وبدورها طريقة صافي القيمة البيعية تجعل القوائم المالية قابلة للتفسير فهي تعتمد مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية ومفهوم المقدرة على التصفية والتلاؤم مع الظروف المستجدة.[2] إلا أنه هناك من يرى أن صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة الجارية وأسلوب التكلفة الجارية المعدلة يجعلها أيضا صعبة للفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية.

4. القيمة العادلة:

تجدر الإشارة إلى أن أسلوب القيمة العادلة قد تم التطرق إليه مستقلا نظرا لأهميته وقدرته على إظهار عناصر الحسابات بالقيمة الجارية.

1.4 الملائمة:

تطبيق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمؤسسة وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية لهذه الأدوات، عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية ويعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلا يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.[3]

توفر قاعدة ملائمة ومقياس أفضل للمستثمرين والمساهمين لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، وبالإضافة إلى توفيرها أسسا جيدة للتنبؤ بالنتائج المستقبلية والتدفقات النقدية.[4]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، المرجع السابق، ص ص170- 173.

[2] نفس المرجع، ص 175.

[3] معراج هواري، حديدي ادم، **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، المرجع السابق، ص114.

[4] أحمد طرطار، منصر عبد العالي، **مدى إمكانية التطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية**، (مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 02، ديسمبر 2016)، ص92.

2.4 الموثوقية:

بمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية، وعلى الجانب الآخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشطة الأمر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد من عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي.[1]

3.4 القابلية للمقارنة:

لا يوجد اتفاق مطلق حول ما إذا كانت القيمة العادلة تزيد من قابلية القوائم المالية المعدة على أساسها للمقارنة:

_ ترتبط خاصية الثبات والقابلية للمقارنة فهما وجهان لعملة واحدة وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقد الثبات فهي بذلك تفتقد للقابلية للمقارنة وذلك بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول والالتزامات المالية، نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أساليب التقييم المستخدمة؛[2]

_ تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛[3]

_ استخدام محاسبة القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة، بإتباع مدخل تقييمي واحد في كل الأوقات، يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات في إتباع النسق.[4]

4.4 القابلية للفهم:

إن مستخدمي التقارير المالية سيحتاجون إلى تمييز واضح ما بين الأرقام الموضوعية والأرقام غير الموضوعية (تقدير شخصي)، وما بين الأرباح والخسائر المتحققة المبنية على أسعار سوق حقيقية وتلك النتائج المبنية على أسعار سوق افتراضية، وهذا سيكون أكثر تعقيدا على مستخدمي التقارير المالية، لذا فلابد من وجود معايير واضحة للتقارير المالية لضمان عدم تضليل المستخدم عن الحقائق والظواهر الاقتصادية الحقيقية التي حدثت فعلا.[5]

يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة. ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا وسيؤثر على ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة وفهم

---

[1] _ معراج هواري، حديدي ادم، **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، المرجع السابق، ص114.

[2] _ نفس المرجع، ص114.

[3] _ جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، العدد 03، 2013)، ص469.

[4] _ أحمد طرطار، منصر عبد العالي، **مدى إمكانية التطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية**، المرجع السابق، ص92.

[5] _ جميل حسن النجار، نفس المرجع، ص471.

التقارير المالية، حيث قد يختلف مبلغ أو قيمة الأرباح والخسائر التي ستظهر في قائمة الدخل من سنة لأخرى، هذا يعني أنه قد يتم التقرير عن أصل بقيمة تم احتسابها على أساس نموذج رياضي لسوق افتراضية.[1]لكن هنا لابد من توضيح أن القيمة العادلة المقصود بتطبيقها في المؤسسات الاقتصادية هي الأقرب للقيمة السوقية في البيئة الجزائرية وليس القيمة العادلة في السوق المالي المثالي، والهدف هنا عند تطبيق القيمة العادلة هو إظهار عناصر القوائم المالية بالقيمة الأقرب للواقع.

5. التكلفة الجارية المعدلة:

التكلفة الجارية المعدلة تتمثل في الأسلوب الذي يأخذ بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار.

1.5 الملائمة:

فيما يخص معيار الملائمة، إن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعدة وفق التكلفة الجارية المعدلة ملائمة لاتخاذ القرارات باعتبارها تراعي تغيرات القيمة الجارية، بالإضافة إلى ذلك فهي تستند في نفس الوقت إلى مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود ومفهوم المحافظة على رأسمال المادي للمؤسسة.[2]

2.5 الموثوقية:

تعتبر موثوقية المعلومات المالية المبنية على أساس التكلفة الجارية المعدلة ضعيفة، فهناك من يرى بأنها غير موضوعية، وذلك لاعتمادها في أغلب الأحوال كسابقتها على عنصر التقدير الشخصي، صعوبة إيجاد الأرقام القياسية اللازمة أو المؤشرات المناسبة لاستخدامها في تقديرات التكلفة الاستبدالية.[3]

3.5 القابلية للمقارنة:

تسمح بإجراء عمليات المقارنة بين عناصر القوائم المالية كونها توفر التجانس بين مختلف العناصر.[4]

4.5 القابلية للفهم:

صعوبة فهم تطبيق هذا الأسلوب أو استخدام معلوماته. وعليه يمكن القول أن المعلومات المعدة على أساس التكلفة الجارية المعدلة تكون ملائمة لاتخاذ القرارات، إلا أنها لا تتمتع بالموثوقية نظرا لاعتمادها على التقدير في تحديد القيم الجارية، بالرغم من أنها تحقق القابلية للمقارنة. وفيما يلي يتم المقارنة بين مختلف الأساليب بتحديد خصائص كل أسلوب أو نموذج والمفاضلة بينها بالاعتماد على معيار الخلو من أخطاء وحدة القياس والتوقيت.

[1] _ جميل حسن النجار، المرجع السابق، ص471.

[2] _ بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المرجع السابق، ص46.

[3] _ نفس المرجع، ص45، 46.

[4] _ موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، المرجع السابق، ص62.

الجدول رقم(2.III): مقارنة بين نماذج القياس المحاسبي

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة الجارية	التكلفة الجارية المعدلة
خصائص كل نموذج	ـ هي أساس تقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي؛ ـ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي اعتماد وحدة قياس نقدية اسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار؛ ـ اعتماد مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح والمكاسب بالبيع للغير وليس بالحيازة، أي مبدأ التحقق؛ ـ تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل.	ـ هي أساس تقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي؛ ـ استبعاد فرض وحدة القياس النقدي الوطني الاسمية واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس؛ ـ تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل المحاسبي.	ـالتكلفة الاستبدالية (أسعار الشراء) هي أساس التقويم، صافي القيمة البيعية (أسعار البيع) هي أساس التقويم؛ ـ فرض ثبات وحدة النقد (القياس)؛ ـ الاعتماد على ثبات مبدأ التحقق المحاسبي في التكلفة الاستبدالية؛ ـ عدم الاعتماد على ثبات مبدأ التحقق المحاسبي في أسلوب صافي القيمة البيعية؛ ـ الفصل بين دخل النشاط الجاري ومكاسب الحيازة.	ـ اعتماد أسعار الدخول الجارية، أو أسعار الخروج، أو القيمة الحالية معدلة بالمستوى العام للأسعار أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل؛ ـ استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس للقياس؛ ـ التخلي عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع.
أخطاء القياس	يتضمن أخطاء وحدة القياس، وذلك لاعتماده وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية، وعليه فإن استخدام طريقة التكلفة التاريخية وبسبب عدم تجانس وحدة القياس المستخدمة خلال الفترات المالية المختلفة، تصبح المعلومات المحاسبية غير قابلة للتجميع، وإجراء المقارنات.	يقضي على أخطاء في وحدة القياس التي يقع فيها نموذج التكلفة التاريخية، وذلك نتيجة تعديل الأرقام المحاسبية التاريخية بتغيرات المستوى العام للأسعار.	يتضمن أخطاء وحدة القياس، وذلك لاعتماد وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية عند تغير مستويات الأسعار زيادة أو نقصان.	يتجنب أخطاء القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.

أخطاء التوقيت	يتضمن أخطاء توقيت، وذلك نتيجة تطبيق مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ تحقق الإيراد عند البيع وعدم الاعتراف بمكاسب الحيازة، مما يؤدي إلى تشوه الدخل المحاسبي المصرح به في جدول حسابات النتائج وذلك نتيجة التغير في القيمة ينتج هذا التشويه عن الفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعه أو إعداد القوائم المالية، وذلك لعدم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الرأسمالية إلا في حالة التصرف بالبنود غير النقدية بالاستخدام أو البيع.	يحتوي على الأخطاء التوقيت نفسها كما في نموذج التكلفة التاريخية وذلك نتيجة التالي: _ دمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي اكتسبت في الدورة السابقة، ولكنها تحققت في الدورة الجارية، وهذا ما يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات؛ _ استبعاد مكاسب الحيازة غير المحققة التي اكتسبت في الدورة الحالية ولم تتحقق بعد وتأجيل الاعتراف بها للفترات القادمة.	لا يحتوي هذا النموذج على أخطاء توقيت الاعتراف بالإيرادات والأرباح والمكاسب وذلك في أغلب مداخلها، فهو يرفض رفضا تاما القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، حيث يعترف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي. كما أنه يعترف – من ناحية ثانية – بمكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية لكل دورة على حدة، دون تداخل بين نتائج الدورات، أي يحقق استقلالية نتائج الدورات.	باستثناء طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة والتي تحتوي على أخطاء في التوقيت، نظرا لاعتمادها على مبدأ التحقق كأساس لقياس الدخل، نتيجة لرفضه التام لمبدأ التحقق المحاسبي فإن باقي طرق التكلفة الجارية (طريقة القيمة البيعية والقيمة الحالية) تخلو من أخطاء التوقيت في الاعتراف بالتغيرات في القيمة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مصادر.

يمكننا اختصار الجدول السابق في الإشارة مباشرة إلى أن كل نموذج له خصائصه التي تميزه عن باقي النماذج والتي تكون نتيجة ما يراد تحقيقه بإتباع النموذج. فيما يخص باقي معايير المقارنة فنموذج التكلفة التاريخية يتضمن كل من أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت. أما نموذج التكلفة التاريخية المعدلة فهو يتفادى أخطاء وحدة القياس، لكنه يتضمن أخطاء التوقيت. في حين نجد أن نموذج التكلفة الجارية عكس سابقه يتضمن أخطاء وحدة القياس و يتفادى أخطاء التوقيت. أما آخر نموذج وهو نموذج التكلفة الجارية المعدلة فهو يتجنب أخطاء وحدة القياس ويخلو من أخطاء التوقيت باستثناء طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة والتي تحتوي على أخطاء في التوقيت.

خلاصة الفصل الثالث:

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية مبدأ متعارف عليه ويعتمد عليه في إعداد القوائم المالية، إلا أن لظاهرة الارتفاع في المستويات العامة للأسعار أثر سلبي على هذه القوائم من حيث قياس الدخل وقياس كفاءة الأداء، كما يجعل الأرباح تظهر بصورة غير حقيقية أو مبالغ فيها مما يؤدي إلى توزيع أرباح صورية أو دفع ضرائب أكثر، ما يصعب قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس المال بالإضافة إلى أثر التضخم على عناصر القوائم المالية، مما يعني إعطاء صورة غير صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية الاقتصادية.

كل تلك الآثار استوجبت استعمال مداخل محاسبية لعلاجها تمثلت بداية في المداخل الجزئية، مرورا بالمداخل المحاسبية الكلية والمتمثلة في أساليب محاسبة التضخم (أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، أسلوب التكلفة الجارية وأسلوب التكلفة الجارية المعدلة)، والتي لكل منها إجراءات وخصائص تعديل للقوائم المالية مع هدف مشترك بينها وهو الأخذ بعين الاعتبار أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.

الجزء الثاني

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع

مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

تمهيد الفصل الرابع:

من خلال الجانب النظري توصلنا في الفصول السابقة إلى أن ظاهرة التضخم التي تشهدها جلّ الدول في العالم، لا يقتصر أثرها السلبي على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وإنما أيضا المحاسبية ذلك لأن المعلومات المحاسبية، يتم إعدادها بافتراض ثبات للوحدة النقدية التي نعرف تماما أنها تعاني من انخفاض في قوتها الشرائية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار، كما توصلنا إلى أن أساليب محاسبة التضخم هي الحل الممكن اعتماده لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية المعدّة على أساس التكلفة التاريخية، إلا أن هذه الأساليب يصعب تطبيقها جميعا نظرا لعدم توفر شروط كل منها، بالتالي سنحاول من خلال الفصل التطبيقي الموالي تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدّلة باعتباره الأسلوب المتوفر شروطه على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، أين سنقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة ENICAB بسكرة وتعديل قوائمها المالية لسنة 2017؛

المبحث الثاني: تعديل القوائم المالية لسنة 2018 و2019؛

المبحث الثالث: توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة ENICAB بسكرة وتعديل قوائمها المالية لسنة 2017:

هي الشركة ذات الأسهم ENICAB (SPA) بسكرة، شركة جزائرية رائدة في صناعة الكوابل الكهربائية، تم إنشاؤها سنة 1983، تقع في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة (الجزائر)، على جانب الطريق الوطني رقم 46 يقدر رأس مالها بـ 000 000 010 1 دج، من أكبر المصانع على المستوى الإفريقي حيث تتعدى قدرتها الإنتاجية 25 ألف طن سنويا. تتربع على مساحة قدرها 42 هكتار منها 12 هكتار مغطاة وتشمل مباني الإدارة، ورشات الإنتاج، مخازن ومواقف السيارات، أما بالنسبة للمساحة المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء وقد تستعمل أحيانا كمخازن إضافية عند الحاجة.

المطلب الأول: نشأة وأهداف المؤسسة:

مرت مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة بعدة مراحل نتيجة عدة إصلاحات قامت بها الدولة، حيث سعت في كل مرحلة لتحقيق أهداف معينة. وفيما يلي نستعرض نشأة المؤسسة:[1]

1 نشأة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB:

تطبيقا للمخطط الخماسي الأول 1980-1984، انطلقت الأشغال لإنجاز مشروع وحدة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة في فيفري 1980. وبعد إعادة هيكلة مؤسسة SONELEC في 1983/03/01 بموجب المرسوم 82/20 المؤرخ في 1983/01/01 انقسمت هذه الأخيرة إلى:

ENIE المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية؛

EDIMEL المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الكهربائي؛

EWGP المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات؛

ENIEM المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرو منزلية؛

ENICAB المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل المنزلية، مقرها الجزائر العاصمة.

تأسست شركة ENICABسنة 1983 وكانت تشرف على ثلاث وحدات هي:

وحدة القبة لصناعة الكوابل الكهربائية ذات الضغط المتوسط وذات الضغط المنخفض، وحدة واد السمار بالحراش لصناعة الأسلاك والكوابل الهاتفية، وحدة بسكرة لصناعة كوابل الطاقة (كل أنواع الكوابل).

في أواخر شهر ديسمبر 1997 تم انفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بسكرة عن باقي الوحدتين التي تقعان في واد السمار والقبة، وأصبحت المؤسسة مستقلة بذاتها؛

في سنة 2008 خصخصة المؤسسة، وتم بيع 70% من أسهمها إلى مجمع جنرال كابل الأمريكية، أما بالنسبة 30% المتبقية، بقيت في يد شركات مساهمة الدولة (SGP Société de Gestion et de Participation) في سنة 2017 استحوذ مجمع كوندور على 70% التي كانت في يد جنرال كابل وأصبحت المؤسسة 30% تابعة

[1] _ وثائق المؤسسة.

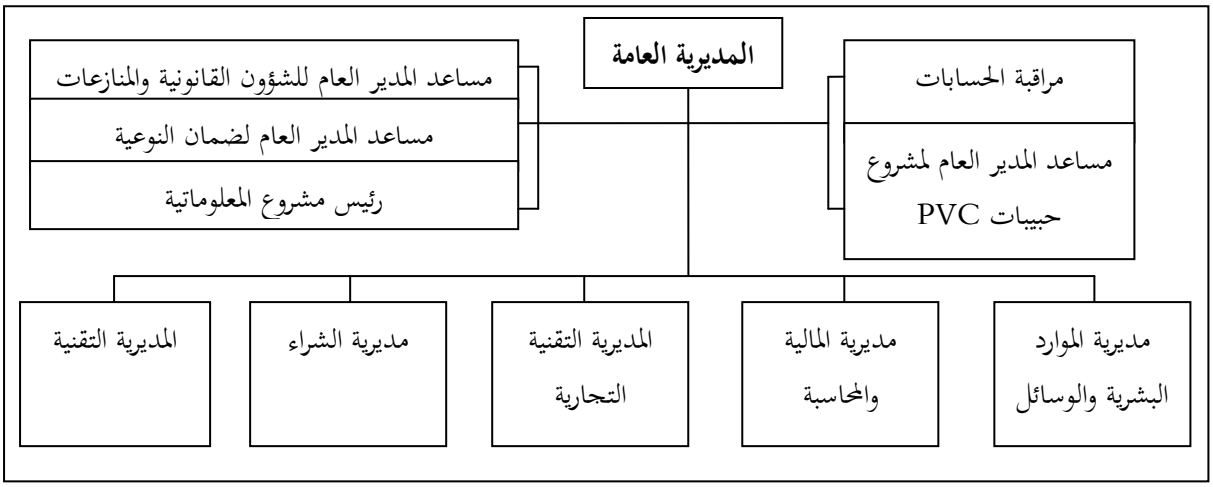
للدولة و70% تابعة لمجمع كوندور، عزز استحواذ شركة Condor في عام 2017 من مكانة ENICAB الريادية ومكّنها من تقديم منتجات جديدة كالكوابل ذات جهد عالي وعالي للغاية وكوابل الاتصالات والبيانات الكوابل الخالية من الهالوجين. ومن ذلك الحين استطاعت المؤسسة توفير ما نسبته 30% من احتياجات السوق الداخلي.

2 أهدافها:

نظرًا لمجموعتها الغنية، تتواجد ENICAB في جميع قطاعات الأعمال بدءًا من توزيع الطاقة الكهربائية إلى الهيدروكربونات والبتروكيماويات، من خلال الصناعات المختلفة الاتصالات وكذلك قطاعي البنية التحتية والبناء تمكنت ENICAB من الاحتفاظ بحصة سوقية كبيرة من خلال توفير الأسلاك والكوابل عالية الجودة لأغلب مشاريع البناء في البلاد. وجود محفظة كبيرة من العملاء في رصيدها والتي تشمل أهم الشركات في مجال الكهرباء والبناء في الجزائر مثل SONELGAZ والشركات التابعة لها، SONATRACH والشركات التابعة لها، المقاولين الوطنيين والدوليين بالإضافة إلى مؤسسات الدولة المختلفة...[1]

3 **الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** يمكن إظهار الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.VI): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة من المديريات التالية:[2]

المديرية العامة: تهتم بالإشراف ومتابعة مختلف مهام الوحدة والتنسيق بين الدوائر وذلك بمساعدة مجموعة استشارية مكونة من:

مكتب مساعد الرئيس المدير العام للشؤون القانونية والمنازعات: يهتم بمعالجة وحل النزاعات الداخلية بين العمال والإدارات الخارجية بين الوحدة وموردها وزبائنها؛

مكتب مساعد الرئيس لضمان النوعية (الجودة): مهمته إنابة الرئيس المدير العام في حالة غيابه وهو

[1] 2021/03/17http://www.enicab.dz/Apropos.html

[2] وثائق المؤسسة.

المسؤول عن كل ما يتعلق بالجودة بالوحدة؛

مكتب رئيس مشروع المعلوماتية: يعد من الفروع الناشئة لدى الوحدة وذلك لمواكبة التطورات السريعة على المستوى المحلي والدولي وتتمثل مهمته في الخدمات التي تستفيد منها الوحدة بالنسبة لمختلف النشاطات؛

مكتب مساعد المدير العام لمشروع حبيبات PVC: مكلف بمراقبة سير العمل المحاسبي لدى الوحدة والالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية؛

مكتب مراقبة الحسابات: تقوم بالمراجعة المحاسبية.

وتندرج ضمن المديرية العامة خمس مديريات فرعية هي كما يلي:

أولا: المديرية التقنية: وهي الهيئة المعنية بمتابعة القرارات الخاصة بالعمليات الإنتاجية من خلال الدوائر التالية:

دائرة إنتاج الكوابل: وتعتبر من أكبر الدوائر على مستوى المؤسسة حيث تشرف على تخطيط وتسيير العملية الإنتاجية بمختلف المراحل من دخول المواد الأولية إلى آخر مرحلة وهي تعبئة الكوابل في البكرات الخشبية؛

دائرة إنتاج الملحقات: تقوم بتصنيع المنتجات حسب البرنامج المرسوم من طرف المصلحة وكذلك تهتم بتمويل الوحدة بالطاقة الكهربائية وتزويدها بالخشب لإنتاج البكرات؛

دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة: تقوم بمراقبة المنتوج التام الصنع ومدى مطابقته للمقاييس المعمول بها، وكذا مراقبة المواد المشتراة من الداخل والخارج ومدى مطابقتها لمواصفات الشراء من أجل التأكد من أنها صالحة للاستعمال؛

دائرة الصيانة: وتتكفل بحماية وصيانة وسائل الإنتاج و الآلات الميكانيكية ووسائل النقل ووسائل التكييف وتأمين الطاقة الكهربائية.

ثانيا: مديرية الشراء: تقوم بتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بالمشتريات، ونشير إلى أن هذه المديرية كانت سابقا مدمجة مع المديرية العامة وهي تشمل دائرة الشراء؛

ثالثا: المديرية التقنية التجارية: هي المديرية المعنية بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسيير المنتوج النهائي وتسويقه وتتضمن دائرتين:

دائرة تسيير المنتوج النهائي: تنظم وتراقب حركة المخزون سواء تعلق الأمر بالمنتوج النهائي أو الملحقات وتشرف على مصلحة تسيير الكوابل، مصلحة تسيير إنتاج الملحقات؛

دائرة التسويق: من مهامها دراسة السوق واحتياجاته للمادة المنتجة للكوابل، كما تقوم بتسيير عملية البيع وتوزيع المنتجات، وإيجاد منافذ وعملاء جدد وإبرام العقود المتعلقة بالبيع من خلال مصلحة البيع ومصلحة التسويق.

رابعا: مديرية المالية والمحاسبة: تهتم هذه المديرية بتسجيل جميع العمليات المحاسبية وكذا المالية، وتقوم بدراسة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتشمل دائرتين هما: المالية والميزانية:

مصلحة المالية: مهمتها متابعة حركة الأموال مع البنك الخاص بالإيرادات والنفقات وتقوم بإعداد ملفات الشراء واحتياجات المؤسسة وتتابع أيضا الأموال المتعلقة بها؛

مصلحة الميزانية: وبدورها تقوم بإعداد ميزانية الاستثمار، وتتكون من فرع الميزانية الذي يقوم بوضع الميزانية التقديرية مع المصالح والمديريات الأخرى للسنوات المقبلة بإتباع الخطوات التالية:

_ وضع نتيجة تقديرية للسنة؛

_ متابعة جميع التسديدات ومقارنتها مع الميزانية؛

_ إعداد تقرير شهري.

دائرة المحاسبة: وتقوم بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وتشرف أيضا على عمليات الجرد السنوية لكل دورة، يوجد بها مصلحتين هما: مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المحاسبة التحليلية.

خامسا: مديرية الموارد البشرية والوسائل: تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من صلاحيته و تأهيل العاملين وتوفير الشروط الحسنة للعامل (الترقية، الانتقاء، التكوين...) وكذلك تأمين محيط العمل من المخاطر وتتكون من دائرة المستخدمين والتكوين.

تجدر الإشارة أن بعد أزمة 2019 تمثلت استراتيجية المؤسسة من أجل تحقيق أداء نوعي مقارنة بالسنوات الماضية في الارتكاز على تحفيز الموارد البشرية كأداة للتطوير والتنمية.

بعد الإجراءات التي أعلنها رئيس الجمهورية فيما يتعلق بتطوّر الوضع المتعلق بـ COVID-19 وبالتشاور الوثيق مع أعضاء لجنة الإدارة ولجنة المشاركة والشريك الاجتماعي ENICAB (SPA)، قررت الإدارة العامة إنشاء لجنة إدارة المراقبة والإنذار والصحة. هدفها هو توقع التداعيات الاجتماعية والمهنية المباشرة وغير المباشرة للأزمة الصحية COVID-19 على الأنشطة التجارية والإنتاجية لـ ENICAB (SPA).[1]

يدير هذه اللجنة مديرو الصحة والسلامة والبيئة والموارد البشرية والشؤون القانونية والأطباء المهنيون.

تعبر جميع الإجراءات المنطقية التي طورتها هذه اللجنة عن سعي الإدارة العامة والشريك الاجتماعي لتوفير أفضل حماية لجميع العاملين في ENICAB. كما يعبرون عن الجهود التي يجب على الجميع بذلها للمشاركة بنشاط في مكافحة انتشار فيروس كورونا على الأراضي الوطنية.[2]

4 نشاط المؤسسة:

يقوم نشاط المؤسسة على إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية وهذا نتيجة لاستعمالها لتكنولوجيا متطورة في هذا المجال، إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل الكهربائية حيث

[1] _ 2021/03/17http://www.enicab.dz/Apropos.html

[2] _ نفس المرجع.

يمكن ترتيبها كما يلي:[1]

الكوابل المنزلية: تنتج منها المؤسسة حوالي 229 نوع تستخدم في البنايات والاستخدام المنزلي ويتراوح ضغطها مابين250و750 فولط وتصنع من مادة النحاس؛

الكوابل الصناعية: ويبلغ عددها 70 نوع وتستخدم في تشغيل الآلات الصناعية كالمحركات ويتراوح ضغطها بين 600 و1000 فولط، وتنقسم بدورها إلى قسمين حسب المواد الأولية المستخدمة في صناعتها وهي الكوابل المعزولة بمادة PVC والكوابل المعزولة بمادة PRC؛

الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط والعالي: تستخدم في النقل الكهربائي، ويقدر التوتر المتوسط مابين1000و3000فولط، أما التوتر العالي فتفوق شدة توتره في نقل الكهرباء 3000 فولط؛

الكوابل غير المعزولة: يبلغ عدد أنواعها 10 تستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة وتتحمل تيار شدته 22000 فولط؛

كوابل التوزيع أو الشبكات الكهربائية: تستخدم لتوزيع الكهرباء وتصنع بدرجة أولى من الألمنيوم وخليط يسمى AGS مكون من المغنزيوم والسلسيوم والألمنيوم، وتتكون من حوالي 70 نوع، وتنقل تيار شدته حوالي 1000فولط.

كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتلف الكوابل، بالإضافة إلى حبيبات الكومباند (مادة أولية للصناعات البلاستيكية الغذائية). إلى جانب إنتاج المؤسسة لمادة PVC التي تستعملها كمادة حشو أو كمادة عازلة.

تحوز المؤسسة على كوابل صديقة للبيئة من بينها كابل (HFFR) ضد الدخان له خاصية فريدة تمكنه من الاستمرار في العمل قرابة الساعة ونصف بعد الاحتراق، مما يجنب وقوع الكارثة قبل تدخل الجهات الأمنية وهو موجه للمستشفيات، كما قامت المؤسسة مؤخرا بتصنيع منتوجات جديد من بينها (كابل كاميرا) يحتوي على جودة عالية جدا ويتميز بسعر معقول و (كابل الأجهزة) جديد أدرج لأول مرة بالإضافة إلى كوابل أخرى خصصت لمتعاملين خواص تحفظت ENICAB على ذكر أسمائهم لأسباب مهنية.[2]

5 مكانة المؤسسة في السوق الوطني:

ENICAB مؤسسة 100% جزائرية 70% من أسهمها تحوزه "كوندور الكترونيكس" و30% بحوزة مجمع "ايلاك الجزائر"، منذ نشأتها سعت ENICAB لتكون قطبا صناعيا مميزا في صناعة الكوابل حيث تمكنت خلال أكثر من 30 سنة من ترسيخ اسمها كعلامة للمنتوج 100% جزائري ذو معايير وجودة عالية، أما فيما يخص حصة المؤسسة في السوق المحلية فقد أشار عادل دردر المدير العام لمؤسسة ENICAB في لقاء صحفي أنها تقدر بنحو 30% بقدرة إنتاج تتراوح ما بين 25 إلى 30 ألف طن سنويا، كما تمكنت المؤسسة بفضل جودة منتوجاتها أن تترك

[1] _ وثائق المؤسسة.

[2] _ https://elikaaonline.com/%d8%ad%d9%82%d9%82%d9%82%d9%86%d8%a7-7 .2022/05/19

بصمتها في العديد من المشاريع الكبرى لاسيما الأشغال العمومية، الطاقة، المحروقات بكل فروعها، النقل وغيرها من المجالات، محققة بذلك رقم أعمال هام ونتائج إيجابية سنة 2020، بفضل جهود العمال الذين يصل عددهم حاليا أكثر من 500 عامل، مقارنة بسنة 2019 التي شهدت أزمة الإضراب الذي استمر لأكثر من 4 أشهر وتسبب في وقف الإنتاج في ورشات العمل.[1]

أما فيما يخص نشاط المؤسسة الدولي فقد قامت خلال سنة 2021 بتطوير عملية التصدير بدءا بالسينغال كما دخلت في مشاورات مع مالي، النيجر وموريطانيا، بالإضافة إلى عملها مع السلطات المحلية لولاية تمنراست أو جانت لخلق متجر للتوزيع لمناطق الجنوب الجزائري ولموريطانيا والنيجر وليبيا وغيرها. وسعي المؤسسة لنقل تكنولوجيا صناعة الكوابل الكورية إلى الجزائر.[2]

بالنسبة للسوق الأوروبية، أعلنت مؤسسة ENICAB بسكرة الشروع في تصدير كوابلها الكهربائية نحو السوق الأوروبية، بعدما استوفت كافة الشروط المتعلقة بالجودة والنوعية التي تفرضها هذه السوق.حيث كشفت المؤسسة عن وصول أول شحنة من الكوابل الكهربائية المصنعة على مستوى مصنعها ببسكرة (مارس 2022) مشيرةً إلى أنّ الحمولة الأولى مقدرة بـ 12 كبة سلكية مختلفة الأنواع والأحجام، تدخل في إطار برنامج شهري بمعدل حاوية كل شهر، والذي من شأنه أن يلبي احتياجات تشييد الهياكل القاعدية اللازمة لاستقبال فعاليات الألعاب الأولمبية بباريس التي ستنعقد عام 2024. وأشارت المؤسسة إلى أنّ عملية تصدير هذه الكوابل الكهربائية الجزائرية نحو السوق الفرنسية، تكتسي أهمية بالغة، لكونها تؤكد أن نوعية الكابل الكهربائي لـ ENICAB، والذي تم اعتماده من قبل مخبر فرنسي كمنتوج مطابق للمعايير الأوروبية CE وحتى الدولية، بالإضافة إلى شهادات المطابقة المتحصل عليها مسبقاً من قبل المؤسسة ISO 14001، ISO 9001، ISO 45001. بهذه الصادرات تؤكد ENICAB أنها تمكنت من إيجاد مكانة لنفسها في السوق الأوروبية، واحد من الأسواق الأكثر اشتراطا للنوعية والجودة، زيادة على قدرتها على المنافسة، بالنظر إلى تنوع منتجاتها، وخاصة مع قربها الجغرافي، مما يمكنها من تقليص آجال التسليم وأعباء الشحن نحو المشترين بالسوق الأوروبية.[3]

6 الخصائص المالية في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة:

بالتمعن في القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة خلال السنوات 2017-2019 يظهر لنا أن رأس مالها خلال السنوات الثلاثة يقدر بـ 1010000000 دج، أما رقم أعمالها بلغ 6240000000 دج سنة 2017، ثم ارتفع إلى 9500000000 دج سنة 2018 إلا أنه انخفض مرة أخرى بسبب إضراب 2019 إلى 5200000000 دج. فيما يخص تثبيتات المؤسسة فقد لاحظنا ارتفاعا في قيمة التثبيتات المعنوية من سنة 2017 إلى 2018 راجع إلى اقتناء المؤسسة لتثبيتات جديدة قيمتها 352000دج، وعرفت سنة 2019 أكبر ارتفاع في قيمة التثبيتات العينية والسبب

[1] https://elikaaonline.com/%d8%ad%d9%82%d9%82%d9%82%d9%86%d8%a7-7_ .2022/05/19

[2] https://elikaaonline.com/%d8%ad%d9%82%d9%82%d9%82%d9%86%d8%a7-7_ .2022/05/19

[3] https://tadamsanews.com/?p=11738_ .2022/05/17

راجع إلى إعادة تقييم الأراضي، في حين تبقى باقي التثبيتات في انخفاض ناتج عن اهتلاكها وعدم قيام المؤسسة بإعادة تقييمها كما قامت بالنسبة للأراضي. كما لاحظنا أن التثبيتات العينية تشكل أهم جزء من إجمالي عناصر التثبيتات بنسبة 27.80% من مجموع الميزانية سنة 2017 و 25.80% سنة 2018 أما سنة 2019 فأصبحت أهم عنصر في أصول المؤسسة بنسبة 79.68% وقد سبق وأشرنا إلى السبب.

المطلب الثاني: إجراءات تعديل القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة:

تطرقنا سابقا لأساليب محاسبة التضخم الثلاثة الممكن استعمالها في تعديل القوائم المالية والمتمثلة في أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، أسلوب التكلفة الجارية وأسلوب التكلفة الجارية المعدلة. إلا أن اختيارنا قد وقع على أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة لتعديل القوائم المالية لمؤسسة ENICAB محل الدراسة.

1 أسباب اختيار أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة:

بغض النظر عن ما تم ذكره سابقا من سلبيات الأسلوب المختار إلا أنه وباعتباره أحد الأساليب الموصى بتطبيقها كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع" تم اختيار هذا الأسلوب، بالإضافة لسهولة تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة مقارنة بغيرها من أساليب محاسبة التضخم، دقة بيانات الأسلوب المختار خاصة وأن تواريخ اقتناء الأصول الثابتة متوفرة، ولاعتماده على الأرقام القياسية العامة المنشورة من قبل الديوان الوطني للإحصاء وعدم اعتماده على التقدير الشخصي، ومن أبرز الأسباب أيضا شمولية الأسلوب في تعديل العناصر غير النقدية وحساب مكاسب (أو خسائر) القوة الشرائية للعناصر النقدية. وعليه سيتم تعديل القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) المعدة على أساس التكلفة التاريخية، للمؤسسة محل الدراسة للسنوات 2017-2019 بإتباع أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة.

2 خطوات تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة:

- تحويل البيانات التاريخية إلى برنامج Excel؛
- تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها باستعمال جدول الاستثمارات وجدول الإهتلاكات؛
- تعديل المخزون؛
- التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية لحساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؛
- تعديل قائمة الدخل؛
- تعديل قائمة المركز المالي.

3 التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية:

فيما يلي نقوم بالتمييز البنود النقدية وغير النقدية بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة:

بالنسبة لجانب الأصول ضمن الأصول غير الجارية تعد عناصر غير نقدية كل من الأصول الثابتة (التثبيتات المعنوية، الأراضي، المباني، التثبيتات العينية الأخرى والتثبيتات الجاري انجازها). في حين تعد كل من القروض

والأصول المالية الأخرى غير الجارية والضرائب المؤجلة على الأصول عناصر نقدية. كل الأصول الجارية عناصر نقدية باستثناء المخزونات والمنتجات قيد الصنع تعد عناصر غير نقدية.

جانب الخصوم تعد عناصر غير نقدية رؤوس الأموال الخاصة (رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق إعادة التقييم، النتيجة الصافية والترحيل من جديد). أما باقي الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية فهي عناصر نقدية.

ملاحظات تخص القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة:

_ تعتمد المؤسسة محل الدراسة على التكلفة التاريخية في إعداد قوائمها المالية؛

_ بالنسبة لمجموع مبلغ المباني فهو يحتوي أيضا على مبلغ تهيئة الأراضي؛

_ مجموع التثبيتات العينية الأخرى يحتوي على مجموع المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية، معدات النقل، أثاث منزل ومعدات اجتماعية، معدات مكتب ومعدات الإعلام الآلي؛

_ يتم حساب أقساط الإهتلاك باعتماد الإهتلاك الخطي.

قامت المؤسسة بإعادة تقييم عناصر أصولها في 2010 وذلك بعد استحواذ جنرال كابل على 70% من أسهم المؤسسة. أما سنة 2019 قامت المؤسسة بإعادة تقييم الأراضي فقط بطلب من محافظ حساباتها، حيث كانت قيمة الأراضي تقدر بـ 639.12 098 37دج وبعد عملية إعادة التقييم أصبحت قيمة الأراضي تقدر بـ 000 680 389 8دج، أي أنها عرفت ارتفاعا بمقدار 360,88 581 352 8دج.[1]

ملاحظات تخص الأرقام القياسية لأسعار المستهلك:

يقوم الديوان الوطني للإحصاء ONS (Office National des Statistiques) بنشر الأرقام القياسية لأسعار المستهلك سنويا، ذلك بعد إجراء مسح لعينة متكونة من 12150 أسرة من 17 مدينة وقرية تمثّل كامل التراب الوطني، كما يتكون المؤشر من 261 مادة وبمثّله 791 صنف تم اختيارهم على أساس معايير مثل أصناف النفقات السنوية، تكرارها وجدواها...الأرقام القياسية للسنوات قبل سنة 2000 كانت سنة الأساس في إعدادها هي سنة 1989، أما الأرقام القياسية التي تخص سنوات بعد سنة 2000 فكانت هذه الأخيرة هي سنة الأساس.[2]

الجدول الموالي يتضمن المؤشر العام لأسعار الاستهلاك خلال سنوات الدراسة:

[1] _ المقابلة المباشرة مع DFC ENICAB.

[2] _ التقارير السنوية الصادرة عن الديوان الوطني للإحصاء.

الجدول رقم (1.VI): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك خلال السنوات 2017– 2019

الأشهر / السنوات	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
2017	204.5	205.0	206.1	207.0	205.8	205.8
2018	210.6	210.2	209.8	212.1	215.4	218
2019	217.1	216.4	217.2	218.3	222	218.9
	جويلية	**أوت**	**سبتمبر**	**أكتوبر**	**نوفمبر**	**ديسمبر**
2017	204.0	206.7	209.3	210.7	209.3	208.6
2018	213.6	215.2	215.3	218.4	217.7	213.6
2019	216.9	219.1	221.9	222.3	221.1	219.4

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير السنوية الصادرة عن الديوان الوطني للإحصاء

المطلب الثالث: تعديل القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة لسنة 2017:

بالإضافة للميزانية وحساب النتائج المعدان وفق التكلفة التاريخية نحتاج لتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدّلة للملاحق، التي تعتبر أساسية كجدول الاستثمارات لتعديل الأصول الثابتة وإهتلاكها لسنة 2017. بالإضافة إلى المنشورات الشهرية للديوان الوطني للإحصاء.[1] التي تخص الأرقام القياسية، لتعديل القوائم المالية لسنة 2017.

1 تعديل الأصول الثابتة لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة:

تعدل القيمة المحاسبية الصافية لكل تثبيت مع تعديل قسط اهتلاكه من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المعدلة} = \text{التكلفة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي بتاريخ اعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي بتاريخ حيازة التثبيت}}$$

تجدر الإشارة إلى أنه تم جمع التكلفة التاريخية للتثبيتات التي لها نفس تاريخ الحيازة، وأخذ الرقم القياسي لسنة 2008 كأساس لتعديل التكلفة التاريخية للأراضي، وهي السنة التي خضعت فيها المؤسسة لبرنامج إعادة الهيكلة، وذلك لتعذر الحصول على تاريخ حيازة الأراضي.

كما تجدر الإشارة إلى أنه تم تصحيح الأرقام القياسية للسنوات قبل 2001. وذلك لأنه من الناحية العلمية من الأحسن أن تكون فترة الأساس المستخدمة للمقارنة هي فترة ثبات اقتصادي وليست على مسافة زمنية بعيدة من الماضي، وبهذا يكون ضروريا من فترة إلى أخرى تغيير فترة الأساس. أحد الحلول هو إعادة حساب جميع الأرقام القياسية باستخدام فترة الأساس الجديدة، كطريقة تقريبية مبسطة نقوم بقسمة جميع الأرقام القياسية للسنوات المختلفة المقابلة لفترة الأساس القديمة على الرقم القياسي المقابل لفترة الأساس الجديدة.[2]

مثل متوسط الرقم القياسي لسنة 1993 هو 240.2

الرقم القياسي المصحح لنفس السنة $= \frac{240.2}{578.2} \times 100 = 41.54$

متوسط الرقم القياسي لسنة 1997هو 518.4

الرقم القياسي المصحح لنفس السنة $= \frac{518.4}{578.2} \times 100 = 89.65$

[1] _ https://www.ons.dz/ 2021/08/24.

[2] _موراي شبيجل، **ملخصات شوم نظريات ومسائل في الإحصاء، ترجمة:** شعبان عبد الحميد شعبان، (مصر، الدار الدولية، 1988)، ص504.

الجدول رقم (2.VI):تعديل قيمة التثبيتات المعنوية لسنة 2017

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2017	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
2040001	01/05/12	1 324 472,38	1 324 472,38	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
2040001	01/11/12	2 287 467,00	2 287 467,00	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
2040001	24/01/13	4 433 285,08	4 433 285,08	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
2040001	01/07/13	666 393,00	546 000,00	68 250,00	120 393,00	208,6	169,7	83 894,81	147 990,45
2040001		8 711 617,46	8 591 224,46	68 250,00	120 393,00	-	-	83 894,81	147 990,45
2080001	01/01/06	31 292 308,70	31 292 308,70	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
2041010	01/01/06	1 979 499,12	1 979 499,12	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
20	المجموع	41 983 425,28	41 863 032,28	68 250,00	120 393,00	-	-	83 894,81	147 990,45

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03-01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المعنوية ارتفعت بـ 597.45 27دج وإهتلاكها المعدل ارتفع بـ644.81 15دج أي بنسبة 23 %. وهنا نشير أن التثبيتات المعنوية من التثبيتات الأكثر تأثرا بالتقدم التكنولوجي، الذي يؤدي إلى تناقص قيمة الأصل الثابت المستعمل في المؤسسة في حالة ظهور نسخة جديدة مطوّرة، ما يجعل أقساط الإهتلاك المحسوبة غير كافية لاستبداله، إلا أنه من بين الحلول الجزئية المقترحة في هذه الحالة طريقة الإهتلاك المتناقص التي يحاول المحاسبون بها التعجيل في إهتلاك الأصل وتقليل المدة بين تاريخ اقتناءه وتاريخ اهتلاكه.

الجدول رقم (3.VI):تعديل قيمة الأراضي والمباني لسنة 2017

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2017	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
211		37 098 639,12	-	-	37 098 639,12	208,6	127,2	-	60 839 434,91
2120001	01/10/12	672 249,40	352 930,94	67 224,94	319 318,46	208,6	168,9	83 026,18	394 374,37
2120001	10/10/12	1 013 520,00	532 098,00	101 352,00	481 422,00	208,6	168,9	125 174,82	594 580,40
2120001	01/11/12	645 115,60	333 309,73	64 511,56	311 805,87	208,6	166,8	80 678,13	389 944,27
212	المجموع	2 330 885,00	1 218 338,67	233 088,50	1 112 546,33	-		288 879,13	1 378 899,04
2130001	08/08/01	24 683 408,17	24 683 408,17	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2130001	01/01/93	156 177 865,78	99 609 774,96	3 549 496,96	56 568 090,82	208,6	41,54	17 824 387,72	284 066 050,68

2130001	01/01/11	3 788 593,08	2 652 015,17	378 859,31	1 136 577,91	208,6	143,7	549 965,57	1 649 896,67
2130001	25/01/13	3 779 461,60	1 858 235,29	377 946,16	1 921 226,31	208,6	169,9	464 035,13	2 358 845,25
2130001	-	188 429 328,63	128 803 433,59	4 306 302,43	59 625 895,04	-	-	18 838 388,42	288 074 792,60
2130002	01/01/93	1 678 614 906,39	1 141 609 188,20	33 695 224,47	537 005 718,19	208,6	41,54	169 206 158,51	2 696 663 283,93
2130003	01/01/93	86 558 242,27	58 406 567,47	1 759 479,69	28 151 674,80	208,6	41,54	8 835 519,10	141 368 304,36
2130040	28/09/02	152 524 726,90	152 524 726,90	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2130040	01/02/10	105 490,19	83 513,07	10 549,02	21 977,12	208,6	138,9	15 842,52	33 005,24
2130040	01/01/11	7 700,00	5 390,00	770,00	2 310,00	208,6	143,7	1 117,76	3 353,28
2130040	01/04/11	2 971 591,45	2 005 824,26	297 159,15	965 767,19	208,6	146,8	422 257,48	1 372 336,76
2130040	02/12/11	169 100,00	102 869,17	16 910,00	66 230,83	208,6	152,9	23 070,15	90 358,08
2130040	01/01/12	14 488 419,41	8 693 051,64	1 448 841,94	5 795 367,77	208,6	157,2	1 922 572,70	7 690 290,82
2130040	03/03/12	517 200,00	301 700,00	51 720,00	215 500,00	208,6	162,3	66 474,38	276 976,59
2130040	01/06/12	1 394 267,20	778 465,85	139 426,72	615 801,35	208,6	160,5	181 211,30	800 349,92
2130040	01/10/12	3 282 152,83	1 723 130,22	328 215,28	1 559 022,61	208,6	168,9	405 362,39	1 925 471,38
2130040	01/11/12	39 125 813,29	20 261 962,83	3 912 581,33	18 863 850,46	208,6	166,8	4 893 072,33	23 591 122,34
2130040	25/01/13	3 111 520,81	1 534 895,89	311 152,08	1 576 624,92	208,6	169,9	382 026,63	1 935 750,20
2130040	01/06/13	361 450,00	165 664,58	36 145,00	195 785,42	208,6	169,3	44 535,42	241 233,54
2130040	01/08/13	917 214,10	405 102,89	91 721,41	512 111,21	208,6	170,7	112 086,03	625 813,70
2130040	18/05/14	4 120 134,00	1 476 381,35	412 013,40	2 643 752,65	208,6	174,2	493 375,40	3 165 825,50
2130040	01/07/14	12 645 402,70	4 425 890,96	1 264 540,27	8 219 511,74	208,6	177,1	1 489 458,50	9 681 480,23
2130040	30/10/14	2 306 188,00	730 292,91	230 618,80	1 575 895,09	208,6	182,1	264 179,47	1 805 226,34
2130040	11/02/15	4 888 815,30	1 425 904,47	488 881,53	3 462 910,83	208,6	183,8	554 845,96	3 930 158,86
2130040	المجموع	242 937 186,18	196 644 766,99	9 041 245,93	46 292 419,19	-	-	11 271 488,43	57 168 752,77
212+213	-	2 198 870 548,47	1 526 682 294,92	49 035 341,02	672 188 253,55	-	-	208 440 433,59	3 184 654 032,70

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03-01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

الجدول السابق يُظهر أن التكلفة التاريخية المعدلة للأراضي والمباني أكبر بكثير من تكلفتها التاريخية بفرق يقدر بـ 795.79 740 23دج أي بنسبة 64% للأراضي، وفرق يصل إلى 779.15 465 512 2دج بنسبة 374% بالنسبة للمباني التي ارتفع إهتلاكها المعدل بقيمة 092.57 405 159دج بنسبة تصل إلى 325%.الأمر الذي يحدّ من قدرة

المؤسسة على استبدال المباني وعدم كفاية أقساط اهتلاكها المحسوبة على أساس تاريخي، وخاصة وأن المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها.

الجدول رقم (4.VI): تعديل قيمة المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية لسنة 2017

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2017	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
2150001	01/01/10	1 817 135 805,35	1 817 135 805,35	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150001	10/04/11	138 590 464,56	129 928 560,54	6 063 658,36	8 661 904,02	208,6	146,8	8 616 342,87	12 308 400,40
2150001	01/11/12	94 330 367,17	60 921 695,48	18 866 073,43	33 408 671,69	208,6	166,8	23 593 902,38	41 780 868,79
2150001	25/01/13	148 728 067,98	92 305 596,60	29 745 613,60	56 422 471,38	208,6	169,9	36 521 100,63	69 274 441,02
2150001	01/08/13	8 662 591,87	4 782 472,58	1 732 518,37	3 880 119,29	208,6	170,7	2 117 184,14	4 741 610,33
2150001	16/05/14	7 346 300,97	3 290 530,64	1 469 260,19	4 055 770,33	208,6	174,2	1 759 401,13	4 856 680,20
2150001	22/06/14	42 761 903,05	18 708 332,58	8 552 380,69	24 053 570,47	208,6	176,2	10 125 009,15	28 476 587,97
2150001	01/07/14	63 662 396,93	31 706 652,39	12 732 479,39	31 955 744,54	208,6	177,1	14 997 149,64	37 639 572,62
2150001	27/08/14	70 364 531,46	17 065 138,77	14 072 906,29	53 299 392,69	208,6	177,3	16 557 294,15	62 708 704,54
2150001	07/09/14	28 045 033,85	11 685 430,77	5 609 006,77	16 359 603,08	208,6	178,9	6 540 183,41	19 075 534,95
2150001	04/12/14	16 863 059,78	6 499 304,28	3 372 611,96	10 363 755,50	208,6	179,5	3 919 369,66	12 043 896,36
2150001	19/01/15	6 033 746,83	2 203 521,02	1 206 749,37	3 830 225,81	208,6	181,7	1 385 404,06	4 397 276,30
2150001	15/03/15	4 827 723,74	1 709 818,83	965 544,75	3 117 904,91	208,6	184	1 094 633,88	3 534 755,24
2150001	17/05/15	842 151,00	271 944,60	168 430,20	570 206,40	208,6	183,8	191 156,36	647 143,93
2150001	15/09/15	731 786,55	213 437,75	146 357,31	518 348,80	208,6	188,3	162 135,61	574 230,27
2150001	28/08/17	8 297 764,70	553 184,44	553 184,31	7 744 580,26	208,6	206,7	558 269,22	7 815 768,95
2150001	-	2 457 223 695,79	2 198 981 426,62	105 256 774,99	258 242 269,17	-	-	128 138 536,29	309 875 471,89
2150010	01/01/13	331 408 418,59	331 408 418,59	787 142,05	مهتلك تماما	208,6	169,9	966 438,10	مهتلك تماما
2150010	01/11/12	28 501 124,42	23 750 937,02	4 750 187,40	4 750 187,40	208,6	166,8	5 940 582,09	5 940 582,09
2150010	25/02/13	5 403 251,17	4 322 600,94	1 080 650,23	1 080 650,23	208,6	170	1 326 021,40	1 326 021,40
2150010	01/06/13	3 364 091,70	2 691 273,36	672 818,34	672 818,34	208,6	169,3	829 001,22	829 001,22
2150010	01/08/13	3 739 045,59	2 991 236,47	747 809,12	747 809,12	208,6	170,7	913 842,90	913 842,90
2150010	02/10/10	6 983 732,12	5 063 205,77	698 373,21	1 920 526,35	208,6	143,1	1 018 033,90	2 799 593,27

2150010	01/11/12	3 702 428,57	1 912 921,44	370 242,86	1 789 507,13	208,6	166,8	463 025,54	2 237 956,76
2150010	01/03/14	229 014,65	213 747,01	7 633,82	15 267,64	208,6	174,6	9 120,36	18 240,72
2150010	01/07/14	22 438 067,41	12 061 557,47	2 243 806,76	10 376 509,94	208,6	177,1	2 642 902,82	12 222 134,24
2150010	01/01/15	1 296 100,00	777 660,00	259 220,00	518 440,00	208,6	181,7	297 596,54	595 193,09
2150010	28/05/15	3 143 551,55	1 175 222,96	314 355,16	1 968 328,59	208,6	183,8	356 770,87	2 233 913,73
2150010	15/09/15	2 689 762,63	990 750,07	268 976,26	1 699 012,56	208,6	188,3	297 973,70	1 882 177,48
2150010	08/11/15	4 511 750,22	1 955 091,75	902 350,04	2 556 658,47	208,6	185,9	1 012 534,79	2 868 848,61
2150010	01/12/16	6 907 008,68	2 805 442,48	1 678 166,80	4 101 566,20	208,6	199,4	1 755 594,76	4 290 805,96
2150010	01/02/17	14 802 185,48	1 865 492,28	2 035 082,47	12 936 693,20	208,6	205	2 070 820,50	13 163 874,15
2150010	01/03/17	2 208 365,88	230 038,11	276 045,74	1 978 327,77	208,6	206,1	279 394,18	2 002 324,95
2150010	01/04/17	311 769,00	58 456,69	77 942,25	253 312,31	208,6	207	78 544,70	255 270,28
2150010	01/08/17	49 000,00	6 805,56	16 333,33	42 194,44	208,6	206,7	16 483,47	42 582,29
2150010	01/09/17	5 070 573,20	211 273,88	633 821,65	4 859 299,32	208,6	209,3	631 701,85	4 843 047,48
2150010	01/10/17	4 305 986,00	134 562,06	538 248,25	4 171 423,94	208,6	210,7	532 883,65	4 129 848,29
2150010	04/12/17	3 375 666,58	56 261,10	56 261,10	3 319 405,48	208,6	208,6	56 261,10	3 319 405,48
2150010	-	454 440 893,44	394 682 955,00	18 415 466,85	59 757 938,44	-	-	21 495 528,45	65 914 664,40
2150011	01/11/12	68 176 386,84	68 176 386,84	4 648 204,37	مهتلك تماما	208,6	166,8	5 813 042,16	مهتلك تماما
2150011	19/08/14	1 665 054,94	827 956,03	222 007,32	837 098,91	208,6	177,3	261 199,81	984 877,79
2150011	01/11/14	2 732 102,40	1 428 317,33	455 350,40	1 303 785,07	208,6	182,1	521 615,01	1 493 517,66
2150011	22/04/15	2 152 730,69	1 148 123,04	430 546,14	1 004 607,65	208,6	183,3	489 972,31	1 143 268,72
2150011	13/09/15	1 864 140,68	869 932,33	372 828,14	994 208,35	208,6	188,3	413 021,51	1 101 390,66
2150011	20/07/16	791 351,30	224 216,20	158 270,26	567 135,10	208,6	196,7	167 845,33	601 445,76
2150011		77 381 766,85	72 674 931,77	6 287 206,63	4 706 835,08	-	-	7 666 696,13	5 324 500,60
2150012	01/01/10	102 856,04	102 856,04	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150012	01/01/10	383 786,98	383 786,98	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150012	-	486 643,02	486 643,02	-	-	-	-	-	-
2150014	01/11/10	33 251 849,08	33 251 849,08	710 698,69	مهتلك تماما	208,6	144,5	1 025 963,65	مهتلك تماما
2150015	01/07/13	18 530 876,96	18 519 276,96	23 200,00	11 600,00	208,6	169,7	28 518,09	14 259,05
2150070	01/01/10	2 514 133,48	2 514 133,48	0	مهتلك تماما	-	-	-	مهتلك تماما

2150160	21/06/14	224 096 845,37	221 389 741,21	8 162 020,44	2 707 104,16	208,6	176,2	9 662 868,69	3 204 891,76
215	المجموع	3 267 926 703,99	2 942 500 957,14	138 855 367,60	325 425 746,85	-	-	168 018 111,30	384 333 787,68

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03-01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

بلغ الارتفاع في قيمة المنشآت التقنية التي تعدّ من بين تثبيتات المؤسسة الأكثر أهمية، مقدار 58 908 040.83دج وفي إهتلاكها 29 162 743.7دج، بنسبة 18% و21% على التوالي بعد تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، ما يساعد في إظهار هذه المعدات بقيم قريبة من قيمها الجارية في قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (5.VI): تعديل قيمة التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2017

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2017	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
2180011	27/02/06	245 000,00	245 000,00	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2180021	01/01/10	2 892 147,24	2 892 147,24	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2180021	01/02/17	220 000,00	50 416,67	50 416,67	169 583,33	208,6	205	51 302,04	172 561,38
2180021		3 112 147,24	2 942 563,91	50 416,67	169 583,33	-	-	51 302,04	172 561,38
2181010	11/04/07	27 308 384,64	27 308 384,64	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181010	01/04/17	2 130 273,60	252 207,70	766 214,00	1 878 065,90	208,6	207	772 136,43	1 892 582,35
2181010	01/04/17	2 131 008,40	252 317,93	766 478,30	1 878 690,47	208,6	207	772 402,77	1 893 211,75
2181010		31 569 666,64	27 812 910,27	1 532 692,30	3 756 756,37	-	-	1 544 539,19	3 785 794,10
2181020	18/02/06	9 055 413,19	9 055 413,19	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181020	15/03/15	1 550 000,00	878 333,33	439 366,10	671 666,67	208,6	184	498 107,44	761 465,58
2181020		10 605 413,19	9 933 746,52	439 366,10	671 666,67	-	-	498 107,44	761 465,58
2181030	01/01/10	11 444 915,11	11 444 915,11	0	0,00	-	-	-	-
2181060	08/08/06	3 066 042,12	3 066 042,12	0	0,00	-	-	-	-
2181100	13/06/07	12 348 201,00	12 348 201,00	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181100	01/04/09	729 000,00	625 163,63	119 282,07	103 836,37	208,6	135,4	183 768,39	159 972,43
2181100	02/05/09	142 800,00	132 166,66	5 316,67	10 633,34	208,6	131,7	8 421,09	16 842,18
2181100	07/03/10	393 808,87	307 696,93	39 380,88	86 111,94	208,6	139,7	58 803,52	128 582,32
2181100	01/04/12	2 414 227,40	1 318 900,71	241 422,74	1 095 326,69	208,6	164,3	306 517,25	1 390 658,23
2181100	26/10/14	951 279,90	306 784,13	95 127,99	644 495,77	208,6	182,1	108 971,44	738 285,65

2181100	12/02/15	247 500,00	69 437,50	24 750,00	178 062,50	208,6	183,8	28 089,50	202 088,34
2181100	01/12/16	585 000,00	63 375,00	58 500,00	521 625,00	208,6	199,4	61 199,10	545 691,95
2181100		17 811 817,17	15 171 725,56	583 780,35	2 640 091,61	-	-	755 770,28	3 182 121,11
2181110	01/01/10	9 874 727,23	9 664 782,31	400 630,18	209 944,92	208,6	138,2	604 713,86	316 892,26
2181110	05/05/15	410 000,00	131 721,73	34 166,67	278 278,27	208,6	183,8	38 776,75	315 826,15
2181110	21/06/16	57 000,00	21 375,00	14 250,00	35 625,00	208,6	197,9	15 020,46	37 551,16
2181110	01/08/17	153 361,35	15 975,14	38 340,34	137 386,21	208,6	206,7	38 692,77	138 649,07
2181110		10 495 088,58	9 833 854,18	487 387,19	661 234,40	-	-	697 203,85	808 918,65
2181120	01/01/10	67 561 405,09	66 680 899,31	3 098 854,97	880 505,78	208,6	138,2	4 677 432,32	1 329 041,29
2181120	19/07/15	261 500,00	212 000,00	24 750,00	49 500,00	208,6	183,1	28 196,89	56 393,77
2181120	16/11/15	406 000,00	219 916,66	93 041,67	186 083,34	208,6	185,9	104 402,86	208 805,73
2181120	01/12/16	635 030,00	273 119,17	156 507,50	361 910,83	208,6	199,4	163 728,51	378 608,82
2181120	01/05/17	189 800,00	31 633,33	47 450,00	158 166,67	208,6	205,8	48 095,58	160 318,60
2181120	01/09/17	361 900,00	23 095,00	79 880,00	338 805,00	208,6	209,3	79 612,84	337 671,87
2181120	22/11/17	75 462,18	1 257,70	15 092,44	74 204,48	208,6	209,3	15 041,96	73 956,30
2181120	03/12/17	1 438 825,22	23 038,54	276 462,52	1 415 786,68	208,6	208,6	276 462,52	1 415 786,68
2181120		70 929 922,49	67 464 959,71	3 792 039,10	3 464 962,78	-	-	5 392 973,48	3 960 583,06
2181600	26/03/14	25 034 167,05	24 044 087,86	2 382 922,26	990 079,19	208,6	174,6	2 846 950,65	1 182 878,12
218	المجموع	184 314 179,59	171 959 805,24	9 268 603,97	12 354 374,35	-	-	11 786 846,92	13 854 322,00
218+215		3 452 240 883,58	3 114 460 762,38	148 123 971,57	337 780 121,20	-	-	179 804 958,22	398 188 109,68

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 03-01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

التثبيتات العينية الأخرى المعدّلة في الجدول أعلاه، عرفت أيضا ارتفاعا في كل من قيمتها المحاسبية الصافية وإهتلاكها بعد التعديل يقدر بـ947.65 499 1دج بنسبة 12% و242.96 518 2دج بنسبة 27% على التوالي. انخفاض القيمة المحاسبية الصافية والإهتلاك المحسوبان على أساس التكلفة التاريخية عن القيمة المحاسبية الصافية والإهتلاك المحسوبان على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، يدل على أن قيمة التثبيتات الظاهرة بميزانية المؤسسة لسنة 2017 لا تعبر عن قيم جارية واقعية، وأن أقساط الإهتلاكات التي تستعمل في إحلال الأصول المهتلكة تماما لن تكون كافية لهذا الغرض من جهة، كما أنها ستجعل المؤسسة تدفع ضرائب أكثر على أرباح صورية بحكم أن هذه المخصصات من الأعباء قد تم التعبير عنها بقيم أقل من قيمها الحقيقية في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار.

تجدر الإشارة أيضا أن التثبيتات المهتلكة تماما لم تحدد المؤسسة مصيرها، ولم يتم تعديل قيمها، أو تحديد عمر إنتاجي جديد لها بالرغم من أنها مازالت تظهر بميزانيتها وتستغلها. كما لم تقم المؤسسة بإعادة تقييمها بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي قد جاء بقواعد تقييم للتثبيتات العينية أكثر دقة، إلا أنه حسب المؤسسة محل الدراسة فعدم قيامها بإعادة تقييم تثبيتاتها راجع إلى الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لإعادة التقييم.

2 تعديل المخزون:

سيتم فيما يلي تعديل المخزون باعتباره من العناصر غير النقدية التي يتم تعديلها، علما أن المؤسسة تتبع طريقة المتوسط المرجح في تقييم المخزون. يعدل مخزون أول المدة الذي يظهر في الميزانية الختامية لسنة 2016 بضرب تكلفته التاريخية في الرقم القياسي في نهاية سنة 2017 وقسمة الحاصل على الرقم القياسي في نهاية سنة 2016. في حين يعدل مخزون آخر المدة والذي يظهر في الميزانية الختامية لسنة 2017 بضرب تكلفته التاريخية في الرقم القياسي لنهاية 2017، وقسمة الحاصل على المتوسط السنوي للرقم القياسي خلال نفس السنة.

تكلفة المبيعات تم استخراجها من حساب النتائج، في حين تم حساب المشتريات من خلال العلاقة التالية:

مخزون أول المدة + المشتريات = الاستهلاكات + مخزون آخر المدة.

حيث سيتم تعديلها بافتراض أنها تتم بصورة منتظمة، بالرقم القياسي لنهاية 2017 مقسوما على المتوسط السنوي للرقم القياسي خلال نفس السنة.

الجدول رقم (6.VI): تعديل تكلفة المبيعات

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون أول المدة	1 164 305 624,00	199,4/208,6	1 218 024 840,35
المشتريات	4 672 994 376,00	206,9/208,6	4 711 390 173,19
مخزون آخر المدة	1 027 300 000,00	206,9/208,6	1 035 740 840,99
تكلفة المبيعات	4 810 000 000,00		4 893 674 172,56

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 01 و 02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

نلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة التاريخية للمبيعات تقل عن التكلفة المعدلة لها بـ 172.56 674 83دج أي أن هناك زيادة بالمصاريف التي كانت مقيمة بأقل من قيمتها والتي ستؤثر على نتيجة المؤسسة. تجدر الإشارة إلى أن مخزون المؤسسة من المواد الأولية كالنحاس، والألمنيوم، والـ PVC منها ما هو مستورد كليا كالنحاس ويتأثر بتقلبات الأسعار الدولية، وانخفاض القدرة الشرائية للعملة المحلية مقارنة بالعملات الأجنبية. كما تجدر الإشارة إلى أنه كلما كانت المدة المتوسطة لدوران المخزون سريعة وقلت مدة الاحتفاظ بالمخزون كلما نقص أثر تقلبات الأسعار على قيمة المخزون.

3 حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية:

بعد تعديل الأصول غير النقدية يتم استعمال الأصول والخصوم النقدية والتي لا تعدل في حساب مكاسب

أو خسائر القوة الشرائية. في الجدول الموالي سيتم حساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية، بالاعتماد على الميزانية الختامية لسنة 2016 نقوم بحساب صافي المركز النقدي لآخر الفترة الذي يعتبر هو صافي المركز النقدي لأول الفترة لسنة 2017 بالعلاقة التالية:

صافي المركز النقدي في أول الفترة = الأصول النقدية – الخصوم النقدية

والذي سيعدل بضرب التكلفة التاريخية له بالرقم القياسي في ديسمبر 2017 وقسمة الحاصل على الرقم القياسي في ديسمبر 2016.

صافي المركز النقدي في آخر الفترة المعدل = صافي المركز النقدي في أول الفترة المعدل + المقبوضات النقدية – المدفوعات النقدية.

حيث تم استخراج المقبوضات والمدفوعات النقدية من قائمة الدخل لسنة 2017 ويتم تعديلها بضرب تكلفتها التاريخية بالرقم القياسي لديسمبر 2017 وقسمة الحاصل على المتوسط السنوي لنفس السنة.

يحسب صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة باستعمال الأصول والخصوم النقدية لسنة 2017 بينما يتم تحديد مكاسب (خسائر) القوة الشرائية بالفرق بين صافي المركز النقدي لآخر الفترة المعدل وصافي المركز النقدي لآخر الفترة التاريخي.

الجدول رقم (VI.7): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2017

البيان	بيانات تاريخية	معدل التعديل	بيانات تاريخية معدلة
صافي المركز النقدي في أول الفترة	- 1 312 877,00	199,4/208,6	- 1 373 451,06
تضاف جميع المقبوضات النقدية	6 264 273 000,00		6 315 743 585,31
المبيعات	6 240 000 000,00	206,9/208,6	6 291 271 145,48
المنتجات العملياتية الأخرى	11 000 000,00	206,9/208,6	11 090 381,83
المنتجات المالية	13 273 000,00	206,9/208,6	13 382 058,00
تطرح جميع المدفوعات النقدية	5 733 419 414,41		5 780 528 225,45
المشتريات	4 672 994 376,00	206,9/208,6	4 711 390 173,19
أعباء الخدمات	252 000 000,00	206,9/208,6	254 070 565,49
أعباء المستخدمين	576 457 420,82	206,9/208,6	581 193 900,35
الضرائب والرسوم	53 848 710,45	206,9/208,6	54 291 159,98
الأعباء العملياتية الأخرى	80 268 907,14	206,9/208,6	80 928 439,00
الأعباء المالية	97 850 000,00	206,9/208,6	98 653 987,43
صافي المركز النقدي في آخر الفترة			533 841 908,79
صافي البنود النقدية لآخر الفترة	123 559 326,56		
	خسائر القوة الشرائية		410 282 582,23

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 و02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

من خلال الجدول أعلاه حققت المؤسسة خسائر القوة الشرائية تقدر بـ 582,23 282 410دج، لأن صافي المركز النقدي لآخر الفترة المعدل أكبر من صافي المركز النقدي لآخر الفترة التاريخي، وهذا راجع إلى أن الموجودات النقدية تزيد عن المطلوبات النقدية، هذه الخسائر في القوة الشرائية سيتم تحويلها لقائمة الدخل، ذلك لأن المعيار الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" قد نص على وجوب إظهار مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في قائمة الدخل.

4 تعديل قائمة الدخل:

بافتراض أن أعباء ومنتوجات المؤسسة محل الدراسة تحدث بصورة منتظمة يتم فيما يلي تعديل قائمة الدخل لسنة 2017، باستعمال الرقم القياسي لشهر ديسمبر 2017 مقسوما على المتوسط السنوي للرقم القياسي خلال نفس السنة، ذلك لعدم توفر تاريخ حدوث كل بند من الأعباء والمنتوجات بالتحديد.

الجدول رقم (VI.8): تعديل قائمة الدخل لسنة 2017

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
المبيعات و المنتوجات الملحقة	6 240 000 000,00	206,9/208,6	6 291 271 145,48
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة	-4 000 000,00	206,9/208,6	- 4 032 866,12
1- إنتاج السنة المالية	6 236 000 000,00		6 287 238 279,36
المشتريات المستهلكة	4 810 000 000,00	الجدول رقم 6	4 893 674 172,56
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	252 000 000,00	206,9/208,6	254 070 565,49
2- استهلاك السنة المالية	5 062 000 000,00		5 147 744 738,05
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1 174 000 000,00		1 139 493 541,31
أعباء المستخدمين	576 457 420,82	206,9/208,6	581 193 900,35
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	53 848 710,45	206,9/208,6	54 291 159,98
4- إجمالي فائض الإستغلال	543 693 868,73		504 008 480,98
المنتجات العملياتية الأخرى	11 000 000,00	206,9/208,6	11 090 381,83
الأعباء العملياتية الأخرى	80 268 907,14	206,9/208,6	80 928 439,00
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	375 001 841,98	الجدول رقم 5	388 329 286,63
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	218 455 228,40	206,9/208,6	220 250 172,28
5- النتيجة العملياتية	317 878 348,01		266 091 309,45
المنتوجات المالية	13 273 000,00	206,9/208,6	13 382 058,00
الأعباء المالية	97 850 000,00	206,9/208,7	98 653 987,43
6- النتيجة المالية	-84 577 000,00		-85 271 929,43
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب	233 301 348,01		180 819 380,02
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	44 327 256,12		44 327 256,12

الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	57 974 091,89		57 974 091,89
مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 478 728 228,40		6 531 960 891,47
مجموع أعباء الأنشطة العادية	6 347 728 228,40		6 453 442 859,46
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية	131 000 000,00		78 518 032,01
9– النتيجة غير العادية	0,00		0,00
10– صافي نتيجة السنة المالية	131 000 000,00		78 518 032.01
خسائر القوة الشرائية			410 282 582,23
النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية			-331 764 550.22

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

تعديل قائمة الدخل باستعمال التكلفة التاريخية المعدلة يمكّننا من إظهار الأعباء والمنتوجات بقيمتها الحقيقية، حيث نلاحظ من خلال الجدول السابق ارتفاع في قيمة كل الأعباء التي تم تعديلها فمثلا مخصصات الإهتلاك قد ارتفعت قيمتها التاريخية بعد التعديل بمقدار 13 327 444.65دج، ما يبين النقص في القوة الشرائية للإهتلاك السنوي التاريخي والذي يؤدي لعدة مشاكل من بينها مشكل تعويض الأصول الثابتة المهتلكة تماما إضافة إلى المساهمة في رفع الأرباح مقارنة بالتكلفة التاريخية المعدلة، بالتمعن في مستويات النتائج يتبين لنا أنه ولعدم الأخذ بالحسبان الارتفاع بالمستوى العام للأسعار حققت المؤسسة أرباحا وهمية تؤدي بها لدفع ضرائب أكثر.

هناك فرق واضح بين النتيجة العملياتية قبل التعديل والمقدرة بـ 348,01 878 317دج ونفس النتيجة بعد استعمال التكلفة التاريخية المعدلة والتي أصبحت تقدر بـ 309,45 091 266دج، أي أن النتيجة العملياتية للمؤسسة محل الدراسة قد انخفضت بمقدار 038.56 787 51دج. كما انخفضت النتيجة الصافية للسنة المالية بنسبة 40% ، فبعدما كانت تقدر بـ000,00 000 131دج في قائمة الدخل المعدة على أساس التكلفة التاريخية انخفضت بعد التعديل إلى 032.01 518 78دج أي أنها مازالت ربح لكن بعد إدراج خسائر القوة الشرائية كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 29، لم تنخفض نتيجة السنة المالية فقط بل أصبحت خسارة تقدر بـ 550.22 764 331دج. كل هذه الفروقات في النتائج تبين لنا مقدار الأرباح الوهمية أو الصورية التي تظهر فيها نتيجة المؤسسة محل الدراسة، لعدم أخذها بعين الاعتبار الارتفاع في المستوى العام للأسعار.

5 تعديل قائمة المركز المالي:

تعتبر عملية تعديل البنود غير النقدية في جانب الأصول من قائمة المركز المالي عند تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة من أهم الخطوات في التعديل وأصعبها، بالإضافة لتحديد القيمة الأصلية التاريخية لكل تثبيت نحتاج لمعرفة تاريخ الحصول على هذا التثبيت، والذي تجدر الإشارة أنه يمكن استعمال المتوسط السنوي للرقم القياسي للسنة المعنية في حالة تعذر الحصول على الشهر الذي تمت فيه الحيازة، أما في حالة تعذر الحصول على

التاريخ تماما، فقد سمح المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 باستعمال التقديرات لتحديد تاريخ اقتناء كل أصل. ليتم بعد ذلك التعديل بضرب القيمة التاريخية في الرقم القياسي لنهاية السنة محل الدراسة وقسمة الحاصل على الرقم القياسي في تاريخ الحصول على الأصل، أما المخزون فيتم تعديله في حالة إتباع المؤسسة لطريقة المتوسط المرجح في تقييم مخزونها بضرب قيمته التاريخية في الرقم القياسي لنهاية السنة محل الدراسة وقسمة الحاصل على المتوسط السنوي للرقم القياسي لنفس السنة. في حين لا تعدل البنود النقدية لأنها تظهر بالقيمة الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية. فيما يلي تعديل لبنود جانب الأصول لقائمة المركز المالي سنة 2017 للمؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم (VI.9): تعديل قائمة المركز المالي (أصول) لسنة 2017

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
فارق الشراء (ou good will)			
التثبيتات المعنوية	120 393,00	الجدول رقم 2	147 990,45
التثبيتات العينية	1 047 067 013,88		3 643 681 577,29
الأراضي	37 098 639,12	الجدول رقم 3	60 839 434,91
البناءات	672 188 253,55	الجدول رقم 3	3 184 654 032,70
التثبيتات العينية الأخرى	337 780 121,21	الجدول رقم 5	398 188 109,68
التثبيتات الجاري إنجازها	10 953 266,56	206,9/208,6	11 043 264,40
التثبيتات المالية	431 000 000,00		431 000 000,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	225 000 000,00	208,6/208,6	225 000 000,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	206 000 000,00	208,6/208,6	206 000 000,00
مجموع الأصول غير الجارية	1 489 140 673,44		4 085 872 832,15
الأصول الجارية			
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	1 027 300 000,00	الجدول رقم 6	1 035 740 840,99
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة	900 000 000,00		900 000 000,00
الزبائن	660 000 000,00	208,6/208,6	660 000 000,00
المدينون الآخرون	90 000 000,00	208,6/208,6	90 000 000,00
الضرائب	150 000 000,00	208,6/208,6	150 000 000,00
الموجودات و ما يماثلها	350 460 000,00		350 460 000,00
أموال الخزينة	350 460 000,00	208,6/208,6	350 460 000,00
مجموع الأصول الجارية	2 277 760 000,00		2 286 200 840,99
المجموع العام للأصول	3 766 900 673,44		6 372 073 673,13

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

نلاحظ من خلال الجدول السابق ارتفاع القيمة المعدلة للأصول الثابتة عن قيمتها التاريخية خاصة البناءات، حيث ارتفعت قيمة الأصول غير الجارية بنسبة 174% وهي نسبة كبيرة جدا، أما الأصول الجارية كان فيها الارتفاع في قيمة المخزونات يقدر بـ 840 440 8دج بنسبة 0.37% فقط نظرا لأن كل عناصر الأصول الجارية باستثناء المخزونات لا يتم تعديلها لأنها عناصر نقدية. هذا الارتفاع في قيمة العناصر غير النقدية جعلها تظهر بقيم جارية عوضا عن القيم التاريخية غير المعبرة عن الواقع التي كانت تظهر بها قبل تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة.

الجدول رقم (VI.10):تعديل قائمة المركز المالي (خصوم) لسنة 2017

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	1 010 000 000,00	127,2/208,6	1 656 336 477,99
العلاوات و الاحتياطات	1 300 000 000,00	متمم حسابي	3 400 121 009,67
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	131 000 000,00	قائمة الدخل	-331 764 550,22
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	199 000 000,00	متمم حسابي	520 480 062,25
المجموع I	2 640 000 000,00		5 245 172 999,69
الخصوم غير الجارية			
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	250 000 000,00	208,6/208,6	250 000 000,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	250 000 000,00		250 000 000,00
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة	560 000 000,00	208,6/208,6	560 000 000,00
الضرائب	15 000 000,00	208,6/208,6	15 000 000,00
الديون الأخرى	301 900 673,44	208,6/208,6	301 900 673,44
مجموع الخصوم الجارية III	876 900 673,44		876 900 673,44
المجموع العام للخصوم	3 766 900 673,44		6 372 073 673,13

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

الهدف من طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية هو المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال والذي نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ارتفاع قيمته بعد التعديل بمقدار 477 336 646دج أي بنسبة 64% ذلك بعد ضرب قيمته التاريخية بالرقم القياسي لشهر ديسمبر 2017، وقسمة الحاصل على المتوسط السنوي للرقم القياسي لسنة 2008 باعتبارها السنة التي قامت فيها المؤسسة برفع رأس مالها، والذي كان 000 000 800دج إلى 000 000 010 1دج، حيث يبين هذا الارتفاع في رأس المال بعد التعديل إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على القوة الشرائية لرأسمالها في فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار مع إتباع التكلفة التاريخية. مبلغ العلاوات والاحتياطات والترحيل من جديد تم حساب المتمم الحسابي لكل منهما.

المبحث الثاني: تعديل القوائم المالية لسنة 2018 و2019:

حتى نتمكن من إبراز دور أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) والمقارنة بينه وبين أسلوب التكلفة التاريخية، كان لابد من تعديل القوائم المالية لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات.

المطلب الأول: تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2018:

تعديل كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2018 يكون بإتباع نفس خطوات التعديل السابقة، والتي نبدأها بالخطوات المساعدة كتعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها، حساب مكاسب (خسائر القوة الشرائية) وتعديل المخزون.

1 تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها:

فيما يلي تعديل القيمة المحاسبية الصافية لكل تثبيت مع تعديل قسط اهتلاكه من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المعدلة} = \text{التكلفة التاريخية} \frac{\text{الرقم القياسي بتاريخ اعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي بتاريخ حيازة التثبيت}}$$

بالاستعانة بجدول الاستثمارات وجدول الإهتلاكات لسنة 2018 و الرقم القياسي لشهر ديسمبر 2018، في حين الأرقام القياسية بتاريخ حيازة كل بند قد حددت سابقا عند تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها لسنة 2017.

مثال: عند تعديل القيمة المحاسبية الصافية لبرمجيات المعلوماتية:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية المعدلة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية التاريخية} \frac{\text{الرقم القياسي في ديسمبر } 2018}{\text{الرقم القياسي في جانفي } 2018}$$

القيمة المحاسبية الصافية المعدلة= $407\,859{,}67 \frac{213.6}{210.6} = 413\,669{,}64$دج .

حيث عدلت برمجيات المعلوماتية المقتناة في 2018 في حين باقي البرمجيات لا تعدل لأنها مهتلكة تماما على الرغم من ظهورها في قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (VI.11): تعديل قيمة التثبيتات المعنوية لسنة 2018

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	ق م ص	ر/ق 2018	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	ق م ص م
2040001	24/01/13	41 863 032,28	41 863 032,28	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2040001	31/01/18	472 393,00	64 533,33	64 533,33	407 859,67	213,6	210,6	65 452,61	413 669,64
20	المجموع	42 335 425,28	41 927 565,61	64 533,33	407 859,67	-	-	65 452,61	413 669,64

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن التكلفة التاريخية لبرمجيات المعلوماتية قد ارتفعت لأن المؤسسة قد قامت باقتناء برمجيات (DLG PC COMPTA)، أما القيمة المحاسبية الصافية فقد ارتفعت بـ 5 809.97 دج وهو ارتفاع بسيط لأنه يشمل فقط البرمجيات الجديدة دون البرمجيات المهتلكة تماما.

الجدول رقم (VI.12): تعديل قيمة الأراضي والمباني لسنة 2018

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	ق م ص	ر/ق 2018	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	ق م ص م
211		37 098 639,12	-	-	37 098 639,12	213,6	127,2	-	62 297 714,75
2120001	01/10/12	1 685 769,40	1 053 605,88	168 576,94	632 163,52	213,6	168,9	213 191,45	799 467,90
2120001	01/11/12	645 115,60	397 821,29	64 511,56	247 294,31	213,6	166,8	82 611,93	316 679,04
212	المجموع	2 330 885,00	1 451 427,17	233 088,50	879 457,83	-		295 803,37	1 116 146,94
2130001	08/08/01	24 683 408,17	24 683 408,17	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2130001	01/01/93	156 177 865,78	103 159 271,92	3 549 496,96	53 018 593,86	213,6	41,54	18 251 626,16	272 623 294,38
2130001	01/01/11	3 788 593,08	3 030 874,48	378 859,31	757 718,60	213,6	143,7	563 147,87	1 126 295,71
2130001	25/01/13	3 779 461,60	2 236 181,45	377 946,16	1 543 280,15	213,6	169,9	475 157,74	1 940 227,43
2130001	-	188 429 328,63	133 109 736,02	4 306 302,43	55 319 592,61	-	-	19 289 931,77	275 689 817,51
2130002	01/01/93	1 765 173 148,66	1 235 470 459,86	35 454 704,19	529 702 688,80	213,6	41,54	182 309 215,58	2 723 748 057,96
2130040	28/09/02	152 524 726,90	152 524 726,90	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2130040	01/02/10	105 490,19	94 062,09	10 549,02	11 428,10	213,6	138,9	16 222,25	17 574,10
2130040	01/01/11	7 700,00	6 160,00	770,00	1 540,00	213,6	143,7	1 144,55	2 289,10
2130040	01/04/11	2 971 591,45	2 302 983,41	297 159,15	668 608,04	213,6	146,8	432 378,71	972 852,03
2130040	02/12/11	169 100,00	119 779,17	16 910,00	49 320,83	213,6	152,9	23 623,13	68 900,78

2130040	01/01/12	14 488 419,41	1 551 711,11	1 448 841,94	12 936 708,30	213,6	157,2	1 968 655,46	17 578 122,73
2130040	03/03/12	517 200,00	353 420,00	51 720,00	163 780,00	213,6	162,3	68 067,73	215 547,80
2130040	01/06/12	1 394 267,20	917 892,57	139 426,72	476 374,63	213,6	160,5	185 554,81	633 978,95
2130040	01/10/12	3 282 152,83	2 051 345,50	328 215,28	1 230 807,33	213,6	168,9	415 078,65	1 556 544,97
2130040	01/11/12	39 125 813,29	28 469 635,39	3 912 581,33	10 656 177,90	213,6	166,8	5 010 355,95	13 646 040,76
2130040	25/01/13	3 472 970,81	2 047 857,55	347 297,08	1 425 113,26	213,6	169,9	436 786,45	1 792 378,11
2130040	01/08/13	917 214,10	496 824,30	91 721,41	420 389,80	213,6	170,7	114 772,66	526 041,37
2130040	18/05/14	4 120 134,00	1 888 694,75	412 013,40	2 231 439,25	213,6	174,2	505 201,28	2 736 139,06
2130040	01/07/14	12 645 402,70	9 985 522,47	1 264 540,27	2 659 880,23	213,6	177,1	1 525 159,81	3 208 076,89
2130040	30/10/14	2 306 188,00	960 911,71	230 618,80	1 345 276,29	213,6	182,1	270 511,67	1 577 984,71
2130040	11/02/15	4 888 815,30	1 914 786,00	488 881,53	2 974 029,30	213,6	183,8	568 145,24	3 456 216,86
2130040	المجموع	242 937 186,18	205 686 312,92	9 041 245,93	37 250 873,26	-	-	11 541 658,34	47 988 688,20
212+213	-	2 198 870 548,47	1 575 717 935,97	49 035 341,05	623 152 612,50	-	-	213 436 609,05	3 048 542 710,62

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

الجدول أعلاه يبيّن ارتفاع القيمة المحاسبية الصافية للأراضي بعد إدخال التكلفة التاريخية المعدلة بمقدار 25199075.63 دج أي بنسبة 68%. أما المباني فقد كان الارتفاع في قيمتها المحاسبية الصافية المعدلة بنسبة كبيرة جدا تقدر بـ 389% بمقدار 2425390098.12دج كما ارتفع قسط إهتلاكها المعدل بمقدار 268 401 164دج بنسبة 335.27%.

الجدول رقم (13.VI): تعديل قيمة المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية لسنة 2018

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	ق م ص	ر/ق 2018	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	ق م ص م
2150001	01/01/10	1 520 921 738,90	1 520 921 738,90	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150001	10/04/11	138 590 464,56	135 992 218,90	6 063 658,36	2 598 245,66	213,6	146,8	8 822 870,75	3 780 553,63
2150001	01/11/12	94 330 367,17	79 787 768,91	18 866 073,43	14 542 598,26	213,6	166,8	24 159 432,16	18 622 895,61
2150001	25/01/13	148 728 067,98	104 277 888,55	11 972 291,95	44 450 179,43	213,6	169,9	15 051 686,64	55 883 215,58
2150001	01/08/13	8 662 591,87	6 514 990,95	1 732 518,37	2 147 600,92	213,6	170,7	2 167 931,60	2 687 331,91
2150001	16/05/14	7 346 300,97	4 759 790,83	1 469 260,19	2 586 510,14	213,6	174,2	1 801 572,78	3 171 518,74
2150001	22/06/14	42 761 903,05	27 260 713,27	8 552 380,69	15 501 189,78	213,6	176,2	10 367 698,73	18 791 453,67
2150001	27/08/14	134 026 928,39	75 577 176,84	26 805 385,68	58 449 751,55	213,6	177,3	32 310 782,33	70 442 774,73

12 835 815,38	6 696 947,16	178,9	213,6	10 750 596,31	5 609 006,77	17 294 437,54	28 045 033,85	07/09/14	2150001
8 319 266,08	4 013 314,28	179,5	213,6	6 991 143,54	3 372 611,96	9 871 916,24	16 863 059,78	04/12/14	2150001
3 084 064,76	1 418 611,26	181,7	213,6	2 623 476,44	1 206 749,37	3 410 270,39	6 033 746,83	19/01/15	2150001
2 498 609,41	1 120 871,51	184	213,6	2 152 360,16	965 544,75	2 675 363,58	4 827 723,74	15/03/15	2150001
466 917,28	195 738,25	183,8	213,6	401 776,20	168 430,20	440 374,80	842 151,00	17/05/15	2150001
421 972,29	166 021,89	188,3	213,6	371 991,49	146 357,31	359 795,06	731 786,55	15/09/15	2150001
7 431 457,06	571 650,55	206,7	213,6	7 191 395,95	553 184,31	1 106 368,75	8 297 764,70	28/08/17	2150001
208 437 846,14	108 865 129,87	-	-	170 758 815,83	87 483 453,34	1 990 250 813,51	2 161 009 629,34	-	2150001
90 470 013,74	3 144 631,63	169,9	213,6	71 960 933,21	2 501 277,69	300 119 558,18	372 080 491,39	01/01/13	2150010
1 824 262,13	1 042 435,48	143,1	213,6	1 222 153,14	698 373,21	5 761 578,98	6 983 732,12	02/10/10	2150010
1 817 475,11	474 123,95	166,8	213,6	1 419 264,27	370 242,86	2 283 164,30	3 702 428,57	01/11/12	2150010
9 338,97	9 338,97	174,6	213,6	7 633,82	7 633,82	221 380,83	229 014,65	01/03/14	2150010
9 808 839,07	2 706 251,41	177,1	213,6	8 132 703,18	2 243 806,76	14 305 364,23	22 438 067,41	01/07/14	2150010
304 729,73	304 729,73	181,7	213,6	259 220,00	259 220,00	1 036 880,00	1 296 100,00	01/01/15	2150010
1 922 136,70	365 322,43	183,8	213,6	1 653 973,43	314 355,16	1 489 578,12	3 143 551,55	28/05/15	2150010
1 622 176,07	305 115,93	188,3	213,6	1 430 036,30	268 976,26	1 259 726,33	2 689 762,63	15/09/15	2150010
1 900 808,40	1 036 804,56	185,9	213,6	1 654 308,43	902 350,04	2 857 441,79	4 511 750,22	08/11/15	2150010
2 595 978,49	1 797 675,17	199,4	213,6	2 423 399,40	1 678 166,80	4 483 609,28	6 907 008,68	01/12/16	2150010
11 358 946,59	2 120 456,66	205	213,6	10 901 610,73	2 035 082,47	3 900 574,75	14 802 185,48	01/02/17	2150010
1 764 228,25	286 091,07	206,1	213,6	1 702 282,03	276 045,74	506 083,85	2 208 365,88	01/03/17	2150010
180 961,57	80 427,37	207	213,6	175 370,06	77 942,25	136 398,94	311 769,00	01/04/17	2150010
26 724,40	16 878,56	206,7	213,6	25 861,11	16 333,33	23 138,89	49 000,00	01/08/17	2150010
4 312 288,73	646 843,31	209,3	213,6	4 225 477,67	633 821,65	845 095,53	5 070 573,20	01/09/17	2150010
3 683 181,43	545 656,51	210,7	213,6	3 633 175,69	538 248,25	672 810,31	4 305 986,00	01/10/17	2150010
3 329 447,08	69 522,29	208,6	213,6	3 251 510,58	67 894,90	124 156,00	3 375 666,58	04/12/17	2150010
136 931 536,44	14 952 305,03	-	-	114 078 913,05	12 889 771,19	340 026 540,31	454 105 453,36	-	2150010
3 325,77	3 325,77	166,8	213,6	2 597,09	2 597,09	67 133 250,93	67 135 848,02	01/11/12	2150011
620 550,27	387 934,37	177,3	213,6	515 091,59	322 007,32	1 149 963,35	1 665 054,94	19/08/14	2150011

2150011	01/11/14	2 732 102,40	2 383 667,73	955 350,40	348 434,67	213,6	182,1	1 120 608,71	408 707,55
2150011	22/04/15	2 152 730,69	1 878 669,18	730 546,14	274 061,51	213,6	183,3	851 307,45	319 364,64
2150011	13/09/15	1 864 140,68	1 203 839,74	333 907,41	660 300,94	213,6	188,3	378 771,23	749 019,02
2150011	20/07/16	791 351,30	382 486,46	158 270,26	408 864,84	213,6	196,7	171 868,47	443 993,54
2150011	-	76 341 228,03	74 131 877,39	2 500 081,53	2 209 350,64	-	-	2 910 490,22	2 541 635,03
2150014	01/11/10	23 873 436,69	23 873 436,69	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	مهتلك تماما
2150015	01/07/13	35 039 014,79	20 031 535,15	1 512 258,19	15 007 479,64	213,6	169,7	1 903 467,00	18 889 791,70
2150070	01/01/10	2 514 133,48	2 514 133,48	0	مهتلك تماما	-	-	-	مهتلك تماما
2150160	21/06/14	215 549 110,25	214 752 903,14	1 910 897,05	796 207,11	213,6	176,2	2 316 501,76	965 209,07
215	المجموع	2 968 432 005,94	2 665 581 239,67	106 296 461,30	302 850 766,27	-	-	130 947 893,88	367 766 018,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية عرفت ارتفاعا أقل من ارتفاع المباني، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة عن التاريخية بـ 252.10 915 64 دج بنسبة 21.43% مع ارتفاع في أقساط اهتلاكهما بمقدار 432.58 651 24دج بنسبة 23.19%.

الجدول رقم (14.VI): تعديل قيمة التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2018

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	ق م ص	ر/ق 2018	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	ق م ص م
2180011	27/02/06	299 000,00	299 000,00	250 000,00	مهتلك تماما	213,6	114,8	465 156,79	-
2180021	01/02/17	3 112 147,24	2 942 563,91	0,00	169 583,33	213,6	205	-	176 697,56
2181010	11/04/07	27 308 384,64	27 308 384,64	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181010	01/04/17	4 261 282,00	559 525,63	55 000,00	3 701 756,37	213,6	207	56 753,62	3 819 783,38
2181010		31 569 666,64	27 867 910,27	55 000,00	3 701 756,37	-	-	56 753,62	3 819 783,38
2181020	15/03/15	21 631 045,96	21 005 789,56	1 296 923,07	625 256,40	213,6	184	1 505 558,53	725 841,12
2181060	08/08/06	15 414 243,12	15 414 243,12	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181100	01/04/09	729 000,00	707 026,97	81 863,34	21 973,03	213,6	135,4	129 143,35	34 663,51
2181100	02/05/09	142 800,00	137 483,33	5 316,67	5 316,67	213,6	131,7	8 622,94	8 622,94
2181100	07/03/10	393 808,87	347 077,81	39 380,88	46 731,06	213,6	139,7	60 213,00	71 451,36
2181100	01/04/12	2 414 227,40	1 560 323,45	241 422,74	853 903,95	213,6	164,3	313 864,26	1 110 127,11

2181100	26/10/14	951 279,90	401 912,12	95 127,99	549 367,78	213,6	182,1	111 583,41	644 398,45
2181100	12/02/15	247 500,00	94 187,50	24 750,00	153 312,50	213,6	183,8	28 762,79	178 169,48
2181100	01/12/16	585 000,00	121 875,00	58 500,00	463 125,00	213,6	199,4	62 666,00	496 105,82
2181100		5 463 616,17	3 369 886,18	546 361,62	2 093 729,99	-	-	714 855,73	2 543 538,65
2181110	01/01/10	9 874 727,23	9 874 727,23	255 741,16	0,00	213,6	138,2	395 269,98	-
2181110	05/05/15	410 000,00	165 888,40	34 166,67	244 111,60	213,6	183,8	39 706,21	283 690,09
2181110	21/06/16	57 000,00	35 625,00	14 250,00	21 375,00	213,6	197,9	15 380,50	23 070,74
2181110	01/08/17	321 428,58	100 111,72	38 340,34	221 316,86	213,6	206,7	39 620,21	228 704,80
2181110		10 663 155,81	10 176 352,35	342 498,17	486 803,46	-	-	489 976,89	535 465,62
2181120	01/01/10	60 901 500,01	59 764 411,88	1 177 947,65	1 137 088,13	213,6	138,2	1 820 619,52	1 757 467,62
2181120	19/07/15	261 500,00	236 750,00	24 750,00	24 750,00	213,6	183,1	28 872,75	28 872,75
2181120	16/11/15	406 000,00	312 958,33	93 041,67	93 041,67	213,6	185,9	106 905,33	106 905,33
2181120	01/12/16	635 030,00	429 626,67	156 507,50	205 403,33	213,6	199,4	167 652,97	220 030,85
2181120	01/05/17	189 800,00	79 083,33	47 450,00	110 716,67	213,6	205,8	49 248,40	114 912,93
2181120	01/09/17	437 362,18	119 325,14	94 972,44	318 037,04	213,6	209,3	96 923,62	324 571,01
2181120	03/12/17	1 438 825,22	299 501,06	276 462,52	1 139 324,16	213,6	208,6	283 089,14	1 166 632,98
2181120		64 270 017,41	61 241 656,41	1 871 131,78	3 028 361,00	-	-	2 553 311,72	3 719 393,46
2181600	26/03/14	25 034 167,05	25 013 435,85	969 347,99	20 731,20	213,6	174,6	1 185 869,02	25 361,88
218	المجموع	176 831 803,00	167 956 094,05	5 331 262,63	8 875 708,95	-	-	6 146 455,94	10 094 399,44

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

التثبيتات العينية الأخرى عرفت ارتفاعا، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة عن التاريخية بـ 690.49 218 1دج بنسبة 14% مع ارتفاع في أقساط اهتلاكها بمقدر 193.31 815دج بنسبة 15%. هذا الارتفاع في التكلفة التاريخية المعدلة عن التكلفة التاريخية يبين ضعف هذه الأخيرة في إظهار التثبيتات بقيمة واقعية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار أما ارتفاع أقساط الإهتلاك المعدلة عن تلك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية فيظهر مشكلة إحلال التثبيتات المهتلكة تماما. كما تجدر الإشارة أن التثبيتات المهتلكة تماما والتي مازالت المؤسسة محل الدراسة تقوم باستعمالها، لم تسمح بتطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة بالشكل الكامل ذلك لأن المؤسسة لم توفر معلومات تفصيلية حولها كما لم تقم بإعادة تقييمها.

2 تعديل المخزون:

الجدول الموالي يتم استعمال نتائجه عند تعديل قائمة المركز المالي (مخزون آخر المدة) وقائمة الدخل (تكلفة المبيعات)، أما المشتريات فيتم استعمالها لحساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.

الجدول رقم (VI.15):تعديل تكلفة المبيعات

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون أول المدة	1 027 300 000,00	208,6/213,6	1 051 923 681,69
المشتريات	8 232 700 000,00	214,16/213,6	8 211 172 581,25
مخزون آخر المدة	1 500 000 000,00	214,16/213,6	1 496 077 698,92
تكلفة المبيعات	7 760 000 000,00		7 767 018 564,02

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 01 و02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

يتضح لنا من الجدول السابق أن تكلفة المبيعات قد عرفت ارتفاعا بمقدار 564 018 7دج بعد التعديل، في حين انخفضت قيمة مخزون آخر المدة والمشتريات لأن متوسط الرقم القياسي لسنة 2018 أكبر من الرقم القياسي لشهر ديسمبر 2018. فتكلفة المبيعات يمكن القول أنها ستبقى في ارتفاع، ذلك لأن المؤسسة تقوم باستيراد المواد الأولية كالنحاس، بالإضافة إلى أن القوة الشرائية للعملة الوطنية في انخفاض وخاصة مقارنة بالعملات الأجنبية.

3 حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2018:

بالاعتماد على قائمة المركز المالي لسنة 2017 نستنتج صافي المركز النقدي في أول الفترة لسنة 2018 (تم حسابه سابقا) والمعدل بالرقم القياسي في ديسمبر 2018 مقسوما على الرقم القياسي في ديسمبر 2017. تضاف لصافي المركز النقدي في أول الفترة المقبوضات النقدية وتطرح المدفوعات النقدية المستخرجتان من قائمة الدخل لسنة 2018، بعد تعديلهما من خلال ضرب القيمة التاريخية لكل بند منها بالرقم القياسي في ديسمبر 2018 وقسمة الحاصل على متوسط الرقم القياسي لنفس السنة، ليتم حساب صافي المركز النقدي في آخر الفترة المعدل. في حين يحسب صافي المركز النقدي التاريخي في آخر الفترة بالفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية لسنة 2018.

الجدول رقم (VI.16): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2018

البيان	بيانات تاريخية	معدل التعديل	بيانات تاريخية معدلة
صافي المركز النقدي في أول الفترة	123 559 326,56	208,6/213,6	126 520 959,51
تضاف جميع المقبوضات النقدية	9 538 859 000,00		9 513 916 148,67
المبيعات	9 500 000 000,00	214,16/213,6	9 475 158 759,81
المنتجات العملياتية الأخرى	20 000 000,00	214,16/213,6	19 947 702,65
المنتجات المالية	18 859 000,00	214,16/213,6	18 809 686,22
تطرح جميع المدفوعات النقدية	8 561 639 101,82		8 539 251 550,94
المشتريات	232 700 000,008	214,16/213,6	25,8211172581

أعباء الخدمات	394 000 000,00	214,16/213,6	392 969 742,25
أعباء المستخدمين	609 120 000,00	214,16/213,6	607 527 231,98
الضرائب والرسوم	118 450 925,41	214,16/213,6	118 141 191,95
الأعباء العملياتية الأخرى	92 500 000,00	214,16/213,6	92 258 124,77
الأعباء المالية	114 868 176,41	214,16/213,6	114 567 811,36
صافي المركز النقدي في آخر الفترة	-345 628 356,33		103 800 424,63

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 و02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

صافي المركز النقدي في آخر الفترة المعدل 424,63 800 103دج وصافي المركز النقدي التاريخي في آخر الفترة 356.33 628 345- دج الفرق بينهما موجب أي أن المؤسسة قد حققت خسائر القوة الشرائية بمقدار 780,96 428 449دج، ذلك لأن الأصول النقدية للمؤسسة أكبر من خصومها النقدية. ما يدل على عدم اعتماد المؤسسة على الاستدانة الخارجية في سياستها التمويلية.

تعالج مكاسب أو خسائر القوة الشرائية كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" في قائمة الدخل، فان كانت مكاسب فهي تضاف لصافي نتيجة السنة المالية بعد تعديلها، وان كانت خسائر كما في حالة مؤسستنا فيتم طرحها من النتيجة الصافية للسنة المالية بعد تعديل عناصر قائمة الدخل.

4 تعديل قائمة الدخل:

تعديل بنود قائمة الدخل من إيرادات وأعباء يكون بضرب القيمة التاريخية لهذه البنود بالرقم القياسي بتاريخ إعداد القوائم المالية وقسمة الحاصل على الرقم القياسي بتاريخ نشأة البند، ذلك في حالة توفر تاريخ حصول كل بند. أما في حالة تعذّر ذلك نقوم بقسمة الحاصل على متوسط الرقم القياسي خلال السنة بافتراض حدوث بنود قائمة الدخل بشكل منتظم.

الجدول رقم (VI.17): تعديل قائمة الدخل لسنة 2018

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
المبيعات و المنتوجات الملحقة	9 500 000 000,00	214,16/213,6	9 475 158 759,81
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	-19 600 000,00	214,16/213,6	-19 548 748,60
1- إنتاج السنة المالية	9 480 400 000,00		9 455 610 011,21
المشتريات المستهلكة	7 760 000 000,00	الجدول رقم 15	7 767018564,02
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	394 000 000,00	214,16/213,6	392 969 742,25
2- استهلاك السنة المالية	8 154 000 000,00		8 159988306,27
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1 326 400 000,00		1 295621704,94

أعباء المستخدمين	609 120 000,00	214,16/213,6	607 527 231,98
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	118 450 925,41	214,16/213,6	118 141 191,95
4- إجمالي فائض الإستغلال	598 829 074,59		569953281,01
المنتجات العملياتية الأخرى	20 000 000,00	214,16/213,6	19 947 702,65
الأعباء العملياتية الأخرى	92 500 000,00	214,16/213,6	92 258 124,77
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خ القيمة	255 294 079,34	الجدول رقم 14	350 596 411,48
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	102 176 248,34	214,16/213,6	101 909 071,00
5- النتيجة العملياتية	373 211 243,59		248955 518,42
المنتوجات المالية	18 859 000,00	214,16/213,6	18 809 686,22
الأعباء المالية	114 868 176,41	214,16/213,6	114 567 811,36
6- النتيجة المالية	-96 009 176,41		-95 758 125,15
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	277 202 067,18		153197 393,27
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	52 668 392,76		52 668 392,76
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	84 533 674,42		84 533 674,42
مجموع منتجات الأنشطة العادية	9 621 435 248,34		9 596 276 471,08
مجموع أعباء الأنشطة العادية	9 481 435 248,34		9 579 922 379,77
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	140 000 000,00		16 354 091,31
9- النتيجة غير العادية	0,00		0,00
10- صافي نتيجة السنة المالية	140 000 000,00		16 354 091,31
خسائر القوة الشرائية			449 428 780,96
النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية			-433 074 689,65

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة بعد التعديل قد ارتفعت بقيمة 332.14 302 95دج بنسبة 37.33%، في حين انخفضت باقي الأعباء والإيرادات كما انخفضت النتيجة الصافية للسنة المالية بشكل كبير بعد التعديل، حيث بلغت قيمة الانخفاض 908,69 645 123دج بنسبة 88.32% مع بقائها ربح، ما يدل على تحقيق أرباح وهمية تجعل المؤسسة تدفع ضرائب أكثر. إلا أنه بعد إضافة خسائر القوة الشرائية أصبحت النتيجة الصافية للسنة المالية خسارة مقدرة بـ 689,65 074 433دج.

5 تعديل قائمة المركز المالي:

آخر خطوة في تعديل القوائم المالية لسنة 2018، والوصول إلى هذه المرحلة بعد تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها والمخزون، سيسهل من عملية التعديل باعتبار أن العناصر النقدية لا تعدل.

الجدول رقم (18.VI): تعديل قائمة المركز المالي (أصول) لسنة 2018

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
فارق الشراء (ougoodwill)	-		-
التثبيتات المعنوية	407 859,67	الجدول رقم 11	413 669,64
التثبيتات العينية	971 977 726,84		3 488 700 843,18
الأراضي	37 098 639,12	الجدول رقم 12	62 297 714,75
البناءات	623 152 612,50	الجدول رقم 12	3 048 542 710,62
التثبيتات العينية الأخرى	311 726 475,22	الجدول رقم 14	377 860 417,81
التثبيتات الجاري إنجازها	23 242 769,82	214,16/213,6	23 181 993,06
التثبيتات المالية	460 000 000,00		460 000 000,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	250 000 000,00	213,6/213,6	250 000 000,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	210 000 000,00	213,6/213,6	210 000 000,00
مجموع الأصول غير الجارية	1 455 628 356,33		3 972 296 505,88
الأصول الجارية			
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	1 500 000 000,00	الجدول رقم 15	1 496 077 698,92
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة	492 493 000,00		492 493 000,00
الزبائن	230 000 000,00	213,6/213,6	230 000 000,00
المدينون الآخرون	82 493 000,00	213,6/213,6	82 493 000,00
الضرائب	180 000 000,00	213,6/213,6	180 000 000,00
الموجودات و ما يماثلها	320 000 000,00		320 000 000,00
أموال الخزينة	320 000 000,00	213,6/213,6	320 000 000,00
مجموع الأصول الجارية	2 312 493 000,00		2 308 570 698,92
المجموع العام للأصول	3 768 121 356,33		6 280 867 204,79

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

من خلال الجدول السابق نلاحظ وكما أشرنا سابقا ارتفاع التكلفة التاريخية المعدلة لكل من التثبيتات المعنوية والعينية عن تكلفتها التاريخية، والذي أدى إلى ارتفاع مجموع الأصول غير الجارية بـ 149.55 668 516 2دج بنسبة 172.9%، في حين انخفض مجموع الأصول الجارية انخفاضا بسيطا يقدر بـ 301.08 922 3دج بنسبة 0.26%سببه انخفاض قيمة المخزون أما باقي عناصر الأصول الجارية فلا تعدل لأنها عناصر نقدية. ليرتفع المجموع العام للأصول بمقدار 848.46 745 512 2دج بنسبة 66.68%.

الجدول رقم (19.VI): تعديل قائمة المركز المالي (خصوم) لسنة 2018

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	1 010 000 000,00	127,2/213,6	1 696 037 735,85
رأس المال غير المطلوب	-		-
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	1 250 000 000,00	متمم حسابي	3 304 608 563,58
فارق إعادة التقييم	-		-
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	140 000 000,00	قائمة الدخل	-433 074 689,65
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	210 000 000,00	متمم حسابي	555 174 238,68
المجموع I	2 610 000 000,00		5 122 745 848,46
الخصوم غير الجارية			
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	223 000 000,00	213,6/213,6	223 000 000,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	223 000 000,00		223 000 000,00
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة	470 000 000,00	213,6/213,6	470 000 000,00
الضرائب	12 000 000,00	213,6/213,6	12 000 000,00
الديون الأخرى	222 121 356,33	213,6/213,6	222 121 356,33
خزينة الخصوم	231 000 000,00		231 000 000,00
مجموع الخصوم الجارية III	935 121 356,33		935 121 356,33
المجموع العام للخصوم	3 768 121 356,33		6 280 867 204,79

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد علة الملحق رقم 01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

تم الإشارة سابقا إلى أن المؤسسة محل الدراسة قد قامت بإعادة الهيكلة المالية في سنة 2008 وقد تم تعديل رأس المال على هذا الأساس، حيث نلاحظ ارتفاع قيمة رأس المال بـ 735.85 037 686دج بنسبة 68%، ما يبين عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على القدرة الشرائية لرأسمالها في حالة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مع اعتماد تام لأسلوب التكلفة التاريخية. ولتحقيق التوازن بين جانبي الأصول والخصوم تم حساب التكلفة التاريخية المعدلة للعلاوات والاحتياطات ورؤوس الأموال الخاصة الأخرى (ترحيل من جديد) كمتمم حسابي، أما باقي عناصر جانب الخصوم فهي عناصر نقدية ولا تعدل.

المطلب الثاني: تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2019:

بإتباع نفس خطوات التعديل السابقة التي عدّلنا بها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنتي 2017، 2018 نقوم بتعديل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2019 والتي نبدأها بتعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها.

1 تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها:

يعتبر تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها أهم خطوة لتعديل قائمة المركز المالي فبالإضافة إلى هذه الخطوة يتم تعديل المخزون ويكون بذلك جانب الأصول قد عُدّل، ذلك باعتبار أن العناصر النقدية كالزبائن لا تعدل لأنها تظهر بقيمة جارية بتاريخ إعداد القوائم المالية.

بالاعتماد على جدول الاستثمارات وجدول الإهتلاكات لسنة 2019 المتحصل عليهما من المؤسسة محل الدراسة وبالاعتماد على منشورات الديوان الوطني للإحصاء، نقوم بتعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها بضرب التكلفة التاريخية لها في الرقم القياسي بتاريخ إعداد القوائم المالية (ديسمبر 2019) وهو 219.4 وقسمة الحاصل على الرقم القياسي بتاريخ حيازة الأصل، للحصول على التكلفة التاريخية المعدلة للأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها التي تعطي قيما أقرب إلى الواقع باستثناء الأراضي لا يتم تعديلها فهي تظهر بقيمة جارية في تاريخ إعداد القوائم المالية لأن مؤسسة ENICAB قد قامت بإعادة تقييمها خلال سنة 2019. الجدول الموالي يظهر تعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها لسنة 2019 وفق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة:

الجدول رقم (VI.20): تعديل قيمة التثبيتات المعنوية لسنة 2019

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2019	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
2040001	24/01/13	8 591 224,46	8 591 224,46	مهتلك تماما	0,00				
2040001	31/01/18	472 393,00	134 933,33	70 400,00	337 459,67	219,4	210,6	73 341,69	351 560,55
2040001		9 063 617,46	8 726 157,79	70 400,00	337 459,67	-	-	73 341,69	351 560,55
2080001	01/01/06	31 292 308,70	31 292 308,70	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
2041010	01/01/06	1 979 499,12	1 979 499,12	مهتلك تماما	0,00	-	-	-	-
20	المجموع	42 335 425,28	41 997 965,61	70 400,00	337 459,67	-	-	73 341,69	351 560,55

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-03 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيتات المعنوية عن قيمتها المحاسبية الصافية التاريخية بنسبة 4% كما ارتفع قسط إهتلاكها المعدل عن قسط إهتلاكها التاريخي بنفس النسبة هذا الارتفاع يقدر بـ 100.88 14دج و941.69 2دج على التوالي.

الجدول رقم (VI.21): تعديل قيمة الأراضي والمباني لسنة 2019

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2019	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
211		8 389 680 000,00	-	-	8 389 680 000,00	-	-	-	8 389 680 000,00
2120001	01/10/12	672 249,40	487 380,82	67 224,94	184 868,58	219,4	168,9	87 324,76	240 143,08
2120001	10/10/12	1 013 520,00	734 802,00	101 352,00	278 718,00	219,4	168,9	131 655,59	362 052,87
2120001	01/11/12	645 115,60	462 332,85	64 511,56	182 782,75	219,4	166,8	84 855,13	240 422,87
212	المجموع	2 330 885,00	1 684 515,67	233 088,50	646 369,33	-		303 835,48	842 618,82
2130001	08/08/01	24 683 408,17	24 683 408,17	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2130001	01/01/93	156 177 865,78	106 708 468,88	3 549 496,96	49 469 396,90	219,4	41,54	18 747 222,75	261 280 348,58
2130001	01/01/11	3 788 593,08	3 409 733,79	378 859,31	378 859,29	219,4	143,7	578 439,34	578 439,31
2130001	25/01/13	3 779 461,60	2 614 427,61	377 946,16	1 165 033,99	219,4	169,9	488 059,96	1 504 464,14
2130001	-	188 429 328,63	137 416 038,45	4 306 302,43	51 013 290,18	-	-	19 813 722,05	263 363 252,02

2130002	01/01/93	1 698 128 994,69	1 208 999 637,18	33 695 224,49	489 129 357,51	219,4	41,54	177 966 592,52	2 583 413 120,79
2130003	01/01/93	86 558 242,27	61 925 526,87	1 759 479,70	24 632 715,40	219,3	41,54	9 288 731,30	130 042 236,09
2130040	28/09/02	152 524 726,90	152 524 726,90	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2130040	01/02/10	105 490,19	104 611,11	10 549,02	879,08	219,4	138,9	16 662,74	1 388,55
2130040	01/01/11	7 700,00	6 930,00	770,00	770,00	219,4	143,7	1 175,63	1 175,63
2130040	01/04/11	2 971 591,45	2 600 142,56	297 159,15	371 448,89	219,4	146,8	444 119,33	555 149,09
2130040	02/12/11	169 100,00	136 689,17	16 910,00	32 410,83	219,4	152,9	24 264,58	46 507,10
2130040	01/01/12	14 488 419,41	3 000 553,05	1 448 841,94	11 487 866,36	219,4	157,2	2 022 111,46	16 033 319,84
2130040	03/03/12	517 200,00	405 140,00	51 720,00	112 060,00	219,4	162,3	69 916,01	151 484,68
2130040	01/06/12	1 394 267,20	1 057 319,29	139 426,72	336 947,91	219,4	160,5	190 593,29	460 600,45
2130040	01/10/12	3 282 152,83	2 379 560,78	328 215,28	902 592,05	219,4	168,9	426 349,51	1 172 461,19
2130040	01/11/12	39 125 813,29	32 382 216,72	3 912 581,33	6 743 596,57	219,4	166,8	5 146 404,94	8 870 174,39
2130040	25/01/13	3 111 520,81	2 157 200,05	311 152,08	954 320,76	219,4	169,9	401 805,57	1 232 360,06
2130040	01/06/13	361 450,00	237 954,58	36 145,00	123 495,42	219,4	169,3	46 841,19	160 040,73
2130040	01/08/13	917 214,10	588 545,71	91 721,41	328 668,39	219,4	170,7	117 889,15	422 436,11
2130040	18/05/14	4 120 134,00	2 300 408,18	412 013,40	1 819 725,82	219,4	174,2	518 919,29	2 291 893,48
2130040	01/07/14	12 645 402,70	11 250 062,74	1 264 540,27	1 395 339,96	219,4	177,1	1 566 573,32	1 728 614,27
2130040	30/10/14	2 306 188,00	1 191 530,51	230 618,80	1 114 657,49	219,4	182,1	277 857,03	1 342 975,58
2130040	11/02/15	4 888 815,30	2 403 667,50	488 881,53	2 485 147,80	219,4	183,8	583 572,40	2 966 493,08
2130040	المجموع	242 937 186,18	214 727 258,85	9 041 245,93	28 209 927,33	-	-	11 855 055,43	37 437 074,24
212+213	-	2 218 384 636,77	1 624 752 977,02	49 035 341,05	593 631 659,75	-	-	219 227 936,77	3 015 098 301,97

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-03 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

بالنسبة للأراضي فقد ارتفعت قيمتها بعد إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة محل الدراسة سنة 2019 بدرجة كبيرة مقارنة بقيمتها سنة 2018 حيث وصلت قيمة الارتفاع 360.88 581 352 8دج. في حين ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للمباني عن قيمتها المحاسبية الصافية التاريخية بمقدار 642.22 466 421 2دج بنسبة 407.91%،كما ارتفع قسط إهتلاكها السنوي المعدل عن التاريخي بـ 595.72 192 170دج بنسبة 347.08%.

الجدول رقم (22.VI):تعديل قيمة المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية لسنة 2019

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2019	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
2150001	01/01/10	1 520 921 738,90	1 520 921 738,90	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150001	10/04/11	138 590 464,56	138 590 464,56	2 598 245,66	0,00	219,4	146,8	3 883 209,11	-
2150001	01/11/12	94 330 367,17	94 330 367,17	14 542 598,26	0,00	219,4	166,8	19 128 573,49	-
2150001	25/01/13	146 511 425,48	123 054 331,99	11 972 291,95	23 457 093,49	219,4	169,9	15 460 393,49	30 291 267,28
2150001	01/08/13	8 662 591,87	8 247 509,32	1 732 518,37	415 082,55	219,4	170,7	2 226 798,65	533 503,88
2150001	16/05/14	7 346 300,97	4 759 790,19	1 469 260,19	2 586 510,78	219,4	174,2	1 850 491,89	3 257 637,57
2150001	22/06/14	42 761 903,05	35 813 093,96	8 552 380,69	6 948 809,09	219,4	176,2	10 649 218,63	8 652 489,87
2150001	01/07/14	63 662 396,93	40 005 846,78	6 273 422,22	23 656 550,15	219,4	177,1	7 771 817,25	29 306 872,40
2150001	27/08/14	68 147 888,96	39 690 425,75	7 613 849,12	28 457 463,21	219,4	177,3	9 421 762,53	35 214 706,31
2150001	07/09/14	28 045 033,85	22 903 444,31	5 609 006,77	5 141 589,54	219,4	178,9	6 878 793,10	6 305 560,34
2150001	04/12/14	16 863 059,78	13 244 528,19	3 372 611,96	3 618 531,59	219,4	179,5	4 122 290,05	4 422 873,71
2150001	19/01/15	6 033 746,83	4 617 019,76	1 206 749,37	1 416 727,07	219,4	181,7	1 457 131,60	1 710 676,50
2150001	15/03/15	4 827 723,74	3 640 908,33	965 544,75	1 186 815,41	219,4	184	1 151 307,16	1 415 148,38
2150001	17/05/15	842 151,00	608 805,00	168 430,20	233 346,00	219,4	183,8	201 053,24	278 542,50
2150001	15/09/15	731 786,55	506 152,37	146 357,31	225 634,18	219,4	188,3	170 529,97	262 900,37
2150001	28/08/17	8 297 764,70	1 659 553,06	553 184,31	6 638 211,64	219,4	206,7	587 172,90	7 046 074,67
2150001	-	2 156 576 344,34	2 052 593 979,64	66 776 451,13	103 982 364,70	-	-	84 960 543,07	128 698 253,77
2150010	01/01/13	372 080 491,39	302 620 835,88	1 477 618,03	69 459 655,51	219,4	169,9	1 908 118,87	89 696 576,92
2150010	02/10/10	6 983 732,12	6 459 952,19	698 373,21	523 779,93	219,4	143,1	1 070 741,32	803 056,02
2150010	01/11/12	3 702 428,57	2 653 407,16	370 242,86	1 049 021,41	219,4	166,8	486 998,10	1 379 827,92
2150010	01/03/14	229 014,65	229 014,65	7 633,82	0,00	219,4	174,6	9 592,56	-
2150010	01/07/14	22 438 067,41	14 501 851,65	1 220 147,09	7 936 215,76	219,4	177,1	1 511 576,91	9 831 765,88
2150010	01/01/15	1 296 100,00	1 296 100,00	259 220,00	0,00	219,4	181,7	313 004,23	-
2150010	28/05/15	3 143 551,55	1 803 933,28	314 355,16	1 339 618,27	219,4	183,8	375 242,23	1 599 087,31

2150010	15/09/15	2 689 762,63	1 528 702,59	268 976,26	1 161 060,04	219,4	188,3	313 400,91	1 352 823,01
2150010	08/11/15	4 511 750,22	3 759 791,83	902 350,04	751 958,39	219,4	185,9	1 064 957,50	887 464,61
2150010	01/12/16	6 907 008,68	6 161 776,08	1 678 166,80	745 232,60	219,4	199,4	1 846 488,44	819 980,10
2150010	01/02/17	14 802 185,48	5 935 657,22	2 035 082,47	8 866 528,26	219,4	205	2 178 034,60	9 489 347,81
2150010	01/03/17	2 208 365,88	782 129,59	276 045,74	1 426 236,29	219,4	206,1	293 859,46	1 518 273,86
2150010	01/04/17	311 769,00	214 341,19	77 942,25	97 427,81	219,4	207	82 611,25	103 264,07
2150010	01/08/17	49 000,00	39 472,22	16 333,33	9 527,78	219,4	206,7	17 336,88	10 113,18
2150010	01/09/17	5 070 573,20	1 478 917,18	633 821,65	3 591 656,02	219,4	209,3	664 407,41	3 764 975,30
2150010	01/10/17	4 305 986,00	1 211 058,56	538 248,25	3 094 927,44	219,4	210,7	560 473,02	3 222 719,89
2150010	04/12/17	3 375 666,58	192 050,90	67 894,90	3 183 615,68	219,4	208,6	71 410,07	3 348 443,34
	31/01/19	12 789 844,81	451 538,24	451 538,24	12 338 306,57	219,4	217,1	456 321,92	12 469 021,01
2150010	-	466 895 298,17	351 320 530,41	11 293 990,10	115 574 767,76	-	-	13 224 575,69	140 296 740,23
2150011	01/11/12	67 135 848,02	67 135 848,02	0,00	0,00	-	-	-	-
2150011	19/08/14	1 665 054,94	1 661 320,91	34 980,90	3 734,03	219,4	177,3	43 287,14	4 620,68
2150011	01/11/14	2 732 102,40	2 600 576,70	668 323,98	131 525,70	219,4	182,1	805 218,46	158 466,44
2150011	22/04/15	2 152 730,69	2 035 162,48	443 519,72	117 568,21	219,4	183,3	530 868,67	140 722,67
2150011	13/09/15	1 864 140,68	1 797 214,82	333 907,40	66 925,86	219,4	188,3	389 056,21	77 979,47
2150011	20/07/16	791 351,30	540 756,72	158 270,26	250 594,58	219,4	196,7	176 535,31	279 514,24
2150011		76 341 228,03	75 770 879,65	1 639 002,26	570 348,38	-	-	1 944 965,78	661 303,49
2150012	01/01/10	102 856,04	102 856,04	-	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150012	01/01/10	383 786,98	383 786,98	-	مهتلك تماما	-	-	-	-
2150012	-	486 643,02	486 643,02	-	-	-	-	-	-
2150014	01/11/10	23 386 793,67	23 386 793,67	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	مهتلك تماما
2150015	01/07/13	40 386 928,11	22 956 533,17	2 924 998,02	17 430 394,94	219,4	169,7	3 781 641,52	22 535 230,70
2150070	01/01/10	14 421 857,91	5 491 064,59	2976931,11	8 771 551,90	219,4	-	-	مهتلك تماما
2150160	21/06/14	215 549 110,25	215 549 110,25	955 448,53	0,00	213,6	176,2	1 158 250,89	-
215	المجموع	2 994 044 203,50	2 747 714 775,82	86 566 821,15	246 329 427,68	-	-	105 069 976,94	292 191 528,19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-03 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية ارتفعت قيمتها المحاسبية الصافية بعد إدخال أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة بـ 100.52 862 45دج بنسبة 19%،أما أقساط اهتلاكها المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة فقد ارتفعت عن تلك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية بـ155.79 503 18دج بنسبة 21%.

الجدول رقم (23.VI):تعديل قيمة التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2019

رقم الحساب	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي 2019	ر/ق بتاريخ الحيازة	قسط الإهتلاك المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
2180011	27/02/06	299 000,00	299 000,00	-	مهتلك تماما	-	-	-	-
2180021	01/01/10	2 892 147,24	2 892 147,24	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2180021	01/02/17	220 000,00	50 416,67	-	169 583,33	219,4	205	-	181 495,52
2180021		3 112 147,24	2 942 563,91	-	169 583,33	-	-	-	181 495,52
2181010	11/04/07	27 308 384,64	27 308 384,64	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181010	01/04/17	2 130 273,60	307 207,70	27 500,00	1 823 065,90	219,4	207	29 147,34	1 932 273,71
2181010	01/04/17	2 131 008,40	307 317,93	27 500,00	1 823 690,47	219,4	207	29 147,34	1 932 935,70
2181010		31 569 666,64	27 922 910,27	55 000,00	3 646 756,37	-	-	58 294,69	3 865 209,41
2181020	18/02/06	9 055 413,19	9 055 413,19	0	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181020	15/03/15	2 212 051,54	2 717 512,80	852 256,40	505 461,26	219,4	184	1 016 223,12	2 637 631,02
2181020		2 212051,54	11772925,99	852 256,40	9560874,45	-	-	1 016 223,12	2 637 631,02
2181030	15/03/15	11 444 915,11	11 020 376,37	310 000,00	424 538,74	219,4	184	369 641,30	506 216,30
2181060	08/08/06	3 066 042,12	3 066 042,12	0	0,00	-	-	-	-
2181100	13/06/07	12 348 201,00	12 348 201,00	0,00	مهتلك تماما	-	-	-	-
2181100	01/04/09	729 000,00	788 890,31	81 863,34	59 890,31	219,4	135,4	132 650,05	97 045,30
2181100	02/05/09	142 800,00	142 800,00	5 316,67	0,00	219,4	131,7	8 857,08	-
2181100	07/03/10	393 808,87	386 458,69	39 380,88	7 350,18	219,4	139,7	61 848,00	11 543,52
2181100	01/04/12	2 414 227,40	1 749 753,03	189 429,58	664 474,37	219,4	164,3	252 957,09	887 313,92
2181100	26/10/14	951 279,90	497 040,11	95 127,99	454 239,79	219,4	182,1	114 613,29	547 282,87
2181100	12/02/15	247 500,00	118 937,50	24 750,00	128 562,50	219,4	183,8	29 543,80	153 463,62
2181100	01/12/16	585 000,00	180 375,00	58 500,00	404 625,00	219,4	199,4	64 367,60	445 209,25

2181100		17 811 817,17	16 212 455,64	494 368,46	1 599 361,53	-	-	664 836,91	2 141 858,47
2181110	01/01/10	9 874 727,23	9 874 727,23	0,00	0,00	138,2	219,4	-	-
2181110	05/05/15	410 000,00	200 055,07	34 166,67	209 944,93	183,8	219,4	40 784,37	250 608,91
2181110	21/06/16	57 000,00	49 875,00	14 250,00	7 125,00	197,9	219,4	15 798,13	7 899,07
2181110	01/08/17	321 428,58	138 452,06	38 340,34	182 976,52	206,7	219,4	40 696,04	194 218,91
2181110	31/01/19	111 764,71	33 613,45	33 613,45	78 151,26	217,1	219,4	33 969,56	78 979,21
2181110		10 774 920,52	10 296 722,81	120 370,46	478 197,71	-	-	131 248,09	531 706,09
2181120	01/01/10	60 901 500,01	60 286 837,05	522 425,17	614 662,96	138,2	219,4	829 378,31	975 810,81
2181120	19/07/15	261 500,00	261 500,00	24 750,00	0,00	183,1	219,4	29 656,74	-
2181120	16/11/15	406 000,00	406 000,00	93 041,67	0,00	185,9	219,4	109 808,19	-
2181120	01/12/16	635 030,00	596 499,78	156 507,50	38 530,22	199,4	219,4	172 205,34	42 394,84
2181120	01/05/17	189 800,00	126 533,33	47 450,00	63 266,67	205,8	219,4	50 585,67	67 447,56
2181120	01/09/17	361 900,00	182 855,00	79 880,00	179 045,00	209,3	219,4	83 734,70	187 685,01
2181120	22/11/17	75 462,18	31 442,58	15 092,44	44 019,60	209,3	219,4	15 820,74	46 143,81
2181120	03/12/17	1 438 825,22	575 963,58	276 462,52	862 861,64	208,6	219,4	290 776,02	907 535,21
2181120		64 270 017,41	62 467 631,32	1 215 609,30	1 802 386,09	-	-	1 581 965,71	2 227 017,23
2181600	26/03/14	25 034 167,05	25 034 167,05	938 251,18	0,00	174,6	219,4	1 178 993,75	-
218	المجموع	176 943 567,71	171 034 795,48	3 985 855,80	5 908 772,23	-	-	4 631 562,27	6 815 872,01
218+215		3 170 987 771,21	2 918 749 571,30	90 552 676,95	252 238 199,91	-	-	109 701 539,21	299 007 400,21

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق 03-03 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

التثبيتات العينية الأخرى ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية لها بعد إدخال أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة بـ 099.78 907دج بنسبة 15%،أما أقساط اهتلاكها المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة فقد ارتفعت عن تلك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية بـ706.47 645دج بنسبة 16%. نلاحظ بالتمعن في الجداول السابقة ارتفاع القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيتات (المعنوية، الأراضي المباني، المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية والتثبيتات العينية الأخرى) عن قيمتها المحاسبية الصافية التاريخية. وزيادة قسط الإهتلاك السنوي المعدل عن قسط الإهتلاك السنوي التاريخي، ما يدل من جهة على أن هذه التثبيتات تتأثر بالارتفاع في المستوى العام للأسعار، وتختلف قيمتها الأصلية عن قيمتها في الوقت الحالي وخاصة تلك المقتناة منذ فترات بعيدة عن فترة القياس، والتي لم تقم المؤسسة بإعادة تقييمها كما يدل من جهة أخرى على

نقص القوة الشرائية لأقساط الإهتلاكات المتراكمة وعدم كفايتها لاستبدال التثبيتات المهتلكة تماما وبالتالي قد يؤثر ذلك على قدرة المؤسسة على المحافظة على طاقتها الإنتاجية.

2 تعديل المخزون:

تختلف التكلفة الأصلية للمخزونات عن تكلفتها الحاضرة بسبب تجاهل التكلفة التاريخية لتغيرات القوة الشرائية لهذا وجب تعديل التكلفة التاريخية للمخزونات باستعمال الأرقام القياسية كما يوضح الجدول الموالي:

الجدول رقم (24.VI): تعديل تكلفة المبيعات

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون أول المدة	1 500 000 000,00	213,6/219,4	1 540 730 337,08
المشتريات	3 690 000 000,00	219,22/219,4	3 693 029 833,04
مخزون آخر المدة	1 030 000 000,00	219,22/219,4	1 030 845 725,75
تكلفة المبيعات	4 160 000 000,00		4 202 914 444,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 و02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات قد ارتفعا بعد التعديل بالأرقام القياسية ما يجعلهما أكثر تعبيرا عن القيم الجارية.

3 حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية:

تحسب مكاسب (أو خسائر) القوة الشرائية للعناصر النقدية بنفس الطريقة المستعملة سابقا، بالاعتماد على قائمة المركز المالي لسنة 2018 لحساب صافي المركز النقدي أول الفترة (والذي تم حسابه سابقا)، و قائمة الدخل لسنة 2019 لحساب المقبوضات والمدفوعات النقدية، بالإضافة لقائمة المركز المالي لسنة 2019 لحساب صافي المركز النقدي آخر الفترة، كما يوضح الجدول الموالي:

الجدول رقم (25.VI): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2019

البيان	بيانات تاريخية	معدل التعديل	بيانات تاريخية معدلة
صافي المركز النقدي في أول الفترة	- 345 628 356,33	213,6/219,4	-355 013 395,97
تضاف جميع المقبوضات النقدية	5 206 741 000,00		5 211 016 218,41
المبيعات	5 200 000 000,00	219,22/219,4	5 204 269 683,42
المنتجات العملياتية الأخرى	1 800 000,00	219,22/219,4	1 801 477,97
المنتجات المالية	4 941 000,00	219,22/219,4	4 945 057,02
تطرح جميع المدفوعات النقدية	4 587 812 428,81		4 591 579 449,32
المشتريات	3 690 000 000,00	219,22/219,4	3 693 029 833,04
أعباء الخدمات	173 150 000,00	219,22/219,4	173 292 172,25
أعباء المستخدمين	513 640 000,00	219,22/219,4	514 061 746,19
الضرائب والرسوم	49 513 904,40	219,22/219,4	49 554 559,92

الأعباء العملياتية الأخرى	67 646 362,10	219,22/219,4	67 701 906,05
الأعباء المالية	93 862 162,31	219,22/219,4	93 939 231,87
صافي المركز النقدي في آخر الفترة	- 491 462 338,33		264 423 373,12
	خسائر القوة الشرائية		755 885 711,45

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 و02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

الجدول أعلاه يوضّح لنا أن المؤسسة قد حققت خسائر القوة الشرائية بمقدار 711,45 885 755دج ما يدل على أن الأصول النقدية أكبر من الخصوم النقدية.

4 تعديل قائمة الدخل:

فيما يلي نقوم بتعديل قائمة الدخل لسنة 2019 بنفس طريقة التعديل المستعملة سابقا.

الجدول رقم (26.VI): تعديل قائمة الدخل لسنة 2019

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
المبيعات و المنتوجات الملحقة	5 200 000 000,00	219,22/219,4	5 204 269 683,42
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	228 800 000,00	219,22/219,4	228 987 866,07
1- إنتاج السنة المالية	5 428 800 000,00		5 433 257 549,49
المشتريات المستهلكة	4 160 000 000,00	الجدول رقم 24	4 202 914 444,37
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	173 150 000,00	219,22/219,4	173 292 172,25
2- استهلاك السنة المالية	4 333 150 000,00		4 376 206 616,62
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1 095 650 000,00		1 057 050 932,88
أعباء المستخدمين	513 640 000,00	219,22/219,4	514 061 746,19
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	49 513 904,40	219,22/219,4	49 554 559,92
4- إجمالي فائض الإستغلال	532 496 095,60		493 434 626,77
المنتجات العملياتية الأخرى	1 800 000,00	219,22/219,4	1 801 477,97
الأعباء العملياتية الأخرى	67 646 362,10	219,22/219,4	67 701 906,05
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خ ق	192 533 997,20	الجدول رقم 23	328 929 829,68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	39 152 000,00	219,22/219,4	39 184 147,43
5- النتيجة العملياتية	313 267 736,30		137 788 516,43
المنتوجات المالية	4 941 000,00	219,22/219,4	4 945 057,02
الأعباء المالية	93 862 162,31	219,22/219,4	93 939 231,87
6- النتيجة المالية	-88 921 162,31		-88 994 174,85
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	224 346 573,99		48 794 341,58
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	42 625 849,06		42 625 849,06

الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	79 720 724,93		79 720 724,93
مجموع منتجات الأنشطة العادية	5 474 693 000,00		5 479 188 231,91
مجموع أعباء الأنشطة العادية	5 372 693 000,00		5 552 840 922,23
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية	102 000 000,00		-73 652 690,32
9- النتيجة غير العادية	0,00		0,00
10- صافي نتيجة السنة المالية	102 000 000,00		-73 652 690,32
خسائر القوة الشرائية			755 885 711,45
النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية			-829 538 401,77

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

يظهر الفرق واضح بين النتيجة الصافية للسنة المالية قبل التعديل بالأرقام القياسية وبعده حيث كانت النتيجة ربح بمقدار102 000 000,00دج قبل التعديل، انخفضت لتصبح خسارة بقيمة 73 652 690,32دج بعد التعديل لتزيد تلك الخسارة بعد إضافة خسائر القوة الشرائية وتصبح 829 538 401,77دج.

5 تعديل قائمة المركز المالي:

سبق وقمنا بتعديل الأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها بالإضافة إلى تعديل المخزون، مع الأخذ بعين الاعتبار أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار، كما سيتم فيما يلي الاستعانة بالجداول السابقة وتعديل التثبيتات الجاري انجازها في جانب الأصول، أما جانب الخصوم فيكون التركيز على تعديل رؤوس الأموال الخاصة.

الجدول رقم (27.VI): تعديل قائمة المركز المالي (أصول) لسنة 2019

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
التثبيتات المعنوية	337 459,67	الجدول رقم 20	351 560,55
التثبيتات العينية	9 235 549 859,66		11 703 726 829,34
الأراضي	8 389 680 000,00	الجدول رقم 21	8 389 680 000,00
البناءات	593 631 659,75	الجدول رقم 21	3 015 098 301,97
التثبيتات العينية الأخرى	252 238 199,91	الجدول رقم 23	298 948 527,37
التثبيتات الجاري إنجازها	35 156 379,88	219,22/219,4	35 185 246,54
التثبيتات المالية	410 000 000,00		410 000 000,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	260 000 000,00	219,4/219,4	260 000 000,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	150 000 000,00	219,4/219,4	150 000 000,00
مجموع الأصول غير الجارية	9 681 043 699,21		12 149 263 636,43
الأصول الجارية			
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	1 030 000 000,00	الجدول رقم 24	1 030 845 725,75

الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة	564 000 000,00		564 000 000,00
الزبائن	400 000 000,00	219,4/219,4	400 000 000,00
المدينون الآخرون	34 000 000,00	219,4/219,4	34 000 000,00
الضرائب	130 000 000,00	219,4/219,4	130 000 000,00
الموجودات و ما يماثلها	315 000 000,00		315 000 000,00
أموال الخزينة	315 000 000,00	219,4/219,4	315 000 000,00
مجموع الأصول الجارية	1 909 000 000,00		1 909 845 725,75
المجموع العام للأصول	11 590 043 699,21		14 059 109 362,18

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

بعد تعديل قائمة المركز المالي المعدة على أساس التكلفة التاريخية مع الأخذ بعين الاعتبار أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار عند تعديل عناصر قائمة المركز المالي غير النقدية بالأرقام القياسية، نلاحظ ارتفاع المجموع العام للأصول بمقدار 662.97 065 469 2دج بنسبة 21.30%، هذا الارتفاع كان نتيجة الارتفاع في مجموع الأصول غير الجارية والمقدر بـ 937.22 219 468 2دج، في حين كان الارتفاع في مجموع الأصول الجارية أقل نظرا لأن عناصر الأصول الجارية باستثناء المخزون هي عناصر نقدية لا يتم تعديلها، (قُدّر الارتفاع في الأصول الجارية بـ 725,75 845دج).

الجدول رقم (28.VI):تعديل قائمة المركز المالي (خصوم) لسنة 2019

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	1 010 000 000,00	127,2/219,4	1 742 091 194,97
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	650 000 000,00	متمم حسابي	10 138 359 271,42
فارق إعادة التقييم	8 352 581 360,88		-
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	102 000 000,00	قائمة الدخل	-829 538 401,77
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	105 000 000,00	متمم حسابي	1 637 734 959,23
المجموع I	10 219 581 360,88		12 688 647 023,85
الخصوم غير الجارية			
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	210 000 000,00	219,4/219,4	210 000 000,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	210 000 000,00		210 000 000,00
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة	448 142 338,33	219,4/219,4	448 142 338,33
الضرائب	12 000 000,00	219,4/219,4	12 000 000,00
الديون الأخرى	220 320 000,00	219,4/219,4	220 320 000,00

خزينة الخصوم	480 000 000,00		480 000 000,00
مجموع الخصوم الجارية III	1 160 462 338,33		1 160 462 338,33
المجموع العام للخصوم	11 590 043 699,21		14 059 109 362,18

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01 ومنشورات الديوان الوطني للإحصاء

الجدول أعلاه يوضح تعديل جانب الخصوم لقائمة المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2019، والذي نلاحظ من خلاله ارتفاع رأس المال بعد التعديل بالأرقام القياسية إلى 194,97 091 742 1دج بعد أن كان بقيمة 000 000 010 1دج. في حين تم حذف مبلغ فارق إعادة التقييم كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي 29، أما العلاوات والاحتياطات ومبلغ الترحيل من جديد تم حساب المتمم الحسابي لهما.

المطلب الثالث: أهمية تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في المؤسسة محل الدراسة:

بعد تعديل القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) للسنوات 2017-2019 لمؤسسة محل الدراسة ENICAB تظهر لنا النتائج السابقة مدى أهمية أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في التعبير عن الواقع الاقتصادي الذي تعمل فيه المؤسسة من خلال إظهار المركز المالي ونتائج الأعمال بالشكل الحقيقي.

1 أهمية تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على قائمة المركز المالي:

من خلال الجدول الموالي سيتم اختصار أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على العناصر غير النقدية لقائمة المركز المالي المعدة وفق التكلفة التاريخية وتلك المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة:

الجدول رقم (29.VI): أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على بعض عناصر قائمة المركز المالي

البيان	2017	2018	2019
الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية	1 058 140 673,43	995 628 356,33	9 271 043 699,21
الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية المعدلة	3 654 872 832,14	3 512 296 505,87	11 739 263 636,43
الفرق	2 596 732 158,71	2 516 668 149,54	2 468 219 937,22
المخزون بالتكلفة التاريخية	1 027 300 000,00	1 500 000 000,00	1 030 000 000,00
المخزون بالتكلفة التاريخية المعدلة	1 035 740 840,99	1 496 077 698,92	1 030 845 725,75
الفرق	8 440 840,99	- 3 922 301,08	845 725,75
رؤوس الأموال الخاصة بالتكلفة التاريخية	2 640 000 000,00	2 610 000 000,00	10 219 581 360,88
رؤوس الأموال الخاصة بالتكلفة التاريخية المعدلة	5 245 172 999,69	5 122 745 848,46	12 688 647 023,85
الفرق	2 605 172 999,69	2 512 745 848,46	2 469 065 662,97

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جداول سابقة

من خلال الجدول السابق نلاحظ ارتفاع قيمة الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية المعدلة عن قيمتها بالتكلفة التاريخية خلال السنوات 2017، 2018 و2019 بنسبة 245.41%، 252.77%و26.62% على التوالي، ما يدل على أن الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية لم تكن مقيمة بصورة حقيقية لعدم الأخذ بعين الاعتبار الارتفاع في المستوى

العام للأسعار. كما أن مخصصات الإهتلاك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لن تكون كافية لإحلال الأصول الثابتة. تجدر الإشارة إلى أن ارتفاع قيمة الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية سنة 2019 أقل بكثير من سنتي 2017 و2018 ذلك لأن المؤسسة قامت بإعادة تقييم الأراضي في نفس السنة وبالتالي لا تُعدّل قيمتها. بالنسبة للمخزونات فقد ارتفعت تكلفتها التاريخية المعدلة لسنوات 2017 و2019 بنسبة 0.82% و0.08% على التوالي عن تكلفتها التاريخية، في حين انخفضت تكلفتها في سنة 2018 بنسبة 0.26%.

الهدف الأساسي لأسلوب التكلفة التاريخية المعدلة هو المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، حيث نلاحظ ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بعد التعديل بإتباع أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة للسنوات الثلاث 2017 2018 و 2019 بنسبة 98.68%، 96.27% و24.16% على التوالي.

2 أهمية تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على قائمة الدخل:

يمكن تلخيص أهمية تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على عناصر قائمة الدخل من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (VI.30): أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على بعض عناصر قائمة الدخل

البيان	2017	2018	2019
تكلفة المبيعات التاريخية	4 810 000 000,00	7 760 000 000,00	4 160 000 000,00
تكلفة المبيعات التاريخية المعدلة	4 893 674 172,56	7 767 018 564,02	4 202 914 444,37
الفرق	83 674 172,56	7 018 564,02	42 914 444,37
المصاريف بالتكلفة التاريخية	6 347 728 228,40	9 481 435 248,34	5 372 693 000,00
المصاريف بالتكلفة التاريخية المعدلة	6 453 442 859,46	9 579 922 379,77	5 552 840 922,23
الفرق	105 714 631,06	98 487 131,43	180 147 922,23
الإيرادات بالتكلفة التاريخية	6 478 728 228,40	9 621 435 248,34	5 474 693 000,00
الإيرادات بالتكلفة التاريخية المعدلة	6 531 960 891,47	9 596 276 471,08	5 479 188 231,91
الفرق	53 232 663,07	-25 158 777,26	4 495 231,91
النتيجة الصافية للسنة المالية قبل التعديل	131 000 000,00	140 000 000,00	102 000 000,00
النتيجة الصافية للسنة المالية بعد التعديل	78 518 032,01	16 354 091,31	-73 652 690,32
الفرق	-52 481 967,99	-123 645 908,69	-175 652 690,32
النتيجة الصافية للسنة المالية قبل خسائر القوة الشرائية	78 518 032,01	16 354 091,31	-73 652 690,32
النتيجة الصافية للسنة المالية بعد خسائر القوة الشرائية	-331 764 550.22	-433 074 689,65	-829 538 401,77
الفرق	-410 282 582,23	-449 428 780,96	-755 885 711,45

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جداول سابقة

من خلال الجدول السابق يتضح لنا زيادة تكلفة المبيعات المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية عن تلك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، خلال سنوات الدراسة الثلاث بنسبة 1.74%، 0.09% و1.03% على التوالي، ما يدل على أن تكلفة المبيعات بالتكلفة التاريخية كانت مقيمة بأقل من قيمتها الحقيقية. مجموع

المصاريف للسنوات الثلاث استمر في الارتفاع حيث بلغ الارتفاع الإجمالي 384 349 684,72دج بنسبة 1.66% سنة 2017، بنسبة 1.04% سنة 2018 وبنسبة 3.35% سنة 2019. في حين ارتفعت قيمة الإيرادات بالتكلفة التاريخية المعدلة عن قيمتها بالتكلفة التاريخية سنة 2017 و2019 بنسبة 0.82% وبنسبة 0.08% على التوالي في حين انخفضت قيمتها سنة 2018 بنسبة 0.26%. نلاحظ أن الارتفاع في قيمة المصاريف أكثر من الارتفاع في قيمة الإيرادات بعد التعديل، ما يدل أيضا على أن المصاريف تتأثر بالارتفاع في المستوى العام للأسعار (تضخم المصاريف أكثر من تضخم الإيرادات).

انخفضت النتيجة الصافية للسنة المالية بعد تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية باستعمال أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة مع بقائها ربح سنة 2017 و2018 على التوالي، وتحولت النتيجة الصافية للسنة المالية لخسارة سنة 2019.في حين أصبحت نتيجة السنة المالية الصافية بعد إضافة خسائر القوة الشرائية للسنوات 2017 و2018 أيضا خسارة وبنسب انخفاض كبيرة جدا، هذا الانخفاض في النتيجة الصافية للسنة المالية حتى قبل تحقيق خسائر القوة الشرائية يدل على أن المؤسسة قد حققت أرباح وهمية عند الاعتماد على التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية، مما سيؤدي بها إلى دفع ضرائب أكثر قد تكون مدفوعة من رأس المال والذي بدوره سيتآكل مع مرور الوقت. في الجدول الموالي سنوضح الفرق بين مبلغ الضريبة الواجب الدفع على أساس التكلفة التاريخية وعلى أساس التكلفة التاريخية المعدلة.

الجدول رقم (VI.31): المقارنة بين الضريبة الواجبة الدفع على أساس التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة

البيان	2017	2018	2019	المجموع
النتيجة العادية قبل الضرائب على أساس التكلفة التاريخية	233 301 348,01	277 202 067,18	224 346 573.99	734 849 989.18
الضريبة الواجب دفعها	44 327 256.12	52 668 392.76	42 625 849.06	139 621 497.94
النتيجة العادية قبل الضرائب بالتكلفة التاريخية المعدلة	180 819 380,02	153 197 393,27	48 794 341,58	382 811 114,87
الضريبة الواجب دفعها	34 355 682,20	29 107 504,72	9 270 924,90	72 734 111,83
الفرق	9 971 573.92	23 560 888.04	33 354 924.16	66 887 386.12

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جداول سابقة

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مبلغ الضريبة الواجبة الدفع على أساس التكلفة التاريخية خلال السنوات الثلاث 2017، 2018 و2019 أكبر من مبلغ الضريبة الواجبة الدفع على أساس التكلفة التاريخية المعدلة حيث وبعد حساب مجموع الفرق يتبين لنا أن المؤسسة خلال الثلاث سنوات يمكن أن تتحمل مبلغ ضريبة واجبة الدفع في حالة تعديل القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة أقل من ذلك المبلغ الذي يدفع على أساس التكلفة التاريخية بـ 66 887 386.12دج.

كل النتائج السابقة تظهر أهمية تعديل القوائم المالية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار باستعمال أحد أساليب التعديل المناسبة، الذي تتوفر المعطيات لتطبيقه كأسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، لإزالة أثر التضخم على القوائم المالية و إظهار نتائج الأعمال الحقيقية والتعبير عن حقيقة المركز المالي الواقعي للمؤسسة محل الدراسة، مع تخفيض للضرائب المحسوبة على أساس أرباح وهمية، واتخاذ قرارات مبنية على بيانات واضحة ودقيقة.

المبحث الثالث: توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة:

من أهداف أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد، لذا سنحاول إعادة تعديل القوائم المالية المعدلة سابقا لسنتي 2017 و2018 حسب القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة في سنة 2019.

المطلب الأول: القوائم المالية لـ ENICAB حسب القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة لسنة 2019:

حيث سنقوم بإعادة تعديل القوائم المالية حسب وحدة النقد الثابتة في نهاية سنة 2019.

1 إعادة تعديل قوائم الدخل لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017–2019 مقارنة بسنة 2019:

فيما يلي قائمة الدخل (حساب النتائج) للمؤسسة محل الدراسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017 و2018 و2019 بعد التعديل.

الجدول رقم (VI.32): قوائم الدخل المعدلة لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017– 2019

البيان	المبلغ المعدل 2017	المبلغ المعدل 2018	المبلغ المعدل2019
المبيعات و المنتوجات الملحقة	6 291 271 145,48	9 475 158 759,81	5 204 269 683,42
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة	- 4 032 866,12	-19 548 748,60	228 987 866,07
1- إنتاج السنة المالية	6 287 238 279,36	9 455 610 011,21	5 433 257 549,49
المشتريات المستهلكة	4 893 674 172,56	7 767018564,02	4 202 914 444,37
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	254 070 565,49	392 969 742,25	173 292 172,25
2- استهلاك السنة المالية	5 147 744 738,05	8 159988306,27	4 376 206 616,62
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1 139 493 541,31	1 295621704,94	1 057 050 932,88
أعباء المستخدمين	581 193 900,35	607 527 231,98	514 061 746,19
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	54 291 159,98	118 141 191,95	49 554 559,92
4- إجمالي فائض الإستغلال	504 008 480,98	569953281,01	493 434 626,77
المنتجات العملياتية الأخرى	11 090 381,83	19 947 702,65	1 801 477,97
الأعباء العملياتية الأخرى	80 928 439,00	92 258 124,77	67 701 906,05
المخصصات للإهتلاكات و المؤو و خ ق	388 329 286,63	350 596 411,48	328 929 829,68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	220 250 172,28	101 909 071,00	39 184 147,43
5- النتيجة العملياتية	266 091 309,45	248955 518,42	137 788 516,43
المنتوجات المالية	13 382 058,00	18 809 686,22	4 945 057,02

الأعباء المالية	98 653 987,43	114 567 811,36	93 939 231,87
6- النتيجة المالية	-85 271 929,43	-95 758 125,15	-88 994 174,85
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب	180 819 380,02	153197 393,27	48 794 341,58
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	44 327 256,12	52 668 392,76	42 625 849,06
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	57 974 091,89	84 533 674,42	79 720 724,93
مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 531 960 891,47	9 596 276 471,08	5 479 188 231,91
مجموع أعباء الأنشطة العادية	6 453 442 859,46	9 579 922 379,77	5 552 840 922,23
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	78 518 032,01	16 354 091,31	-73 652 690,32
9- النتيجة غير العادية	0,00	0,00	0,00
10- صافي نتيجة السنة المالية	78 518 032.01	16 354 091,31	-73 652 690,32
خسائر القوة الشرائية	410 282 582,23	449 428 780,96	755 885 711,45
النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية	-331 764 550.22	-433 074 689,65	-829 538 401,77

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول رقم (8، 17، 26)

بالاعتماد على جداول حسابات النتائج المعدلة السابقة، يتم إعادة تعديل جميع عناصر هذه الجداول وفق وحدة النقد الثابتة في نهاية سنة 2019، وذلك بضرب قيمها بالرقم القياسي العام في نهاية 2019 وقسمة الحاصل على الرقم القياسي العام في نهاية السنة التي يتم إعادة تعديلها، كما يلي:

القيمة التاريخية المعاد تعديلها = القيمة التاريخية المعدلة $\times \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية 2019}}{\text{الرقم القياسي العام في نهاية السنة المعنية بالتعديل}}$

مثلا القيمة التاريخية المعاد تعديلها للمبيعات والمنتوجات الملحقة لسنة 2017 = 6 291 271 145,48 $\frac{219.4}{208.6}$

= 6 616 993 716,77

وبنفس الطريقة تعدل كل عناصر قائمة الدخل لسنتي 2017 و2018

الجدول رقم (VI.33): إعادة تعديل قوائم الدخل لمؤسسة ENICAB مقارنة بوحدة النقد الثابتة لسنة 2019

البيان	المبلغ المعاد تعديله مقارنة بسنة 2019		
	2017	2018	2019
	219.4/208.6	219.4/213.6	219.4/219.4
المبيعات و المنتوجات الملحقة	6 616 993 716,77	9 732 443 033,25	5 204 269 683,42
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة	-4 241 662,64	-20 079 566,68	228 987 866,07
1- إنتاج السنة المالية	6 612 752 054,13	9 712 363 466,57	5 433 257 549,49
المشتريات المستهلكة	5 147 037 936,05	7 977 920 753,49	4 202 914 444,37
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	267 224 746,25	403 640 268,96	173 292 172,25
2- استهلاك السنة المالية	5 414 262 682,30	8 381 561 022,45	4 376 206 616,62
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1 198 489 371,83	1 330 802 444,12	1 057 050 932,88

أعباء المستخدمين	611 284 476,21	624 023 757,94	514 061 746,19
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	57 102 015,82	121 349 145,66	49 554 559,92
4- إجمالي فائض الإستغلال	530 102 879,80	585 429 540,51	493 434 626,77
المنتجات العملياتية الأخرى	11 664 572,26	20 489 353,75	1 801 477,97
الأعباء العملياتية الأخرى	85 118 406,12	94 763 261,12	67 701 906,05
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خ ق	408 434 542,12	360 116 351,49	328 929 829,68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	231 653 345,15	104 676 264,88	39 184 147,43
5- النتيجة العملياتية	279 867 848,97	255 715 546,53	137 788 516,43
المنتوجات المالية	14 074 897,05	19 320 436,13	4 945 057,02
الأعباء المالية	103 761 672,30	117 678 735,08	93 939 231,87
6- النتيجة المالية	-89 686 775,25	-98 358 298,95	-88 994 174,85
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب	190 181 073,72	157 357 247,58	48 794 341,58
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	44 327 256,12	52 668 392,76	42 625 849,06
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	57 974 091,89	84 533 674,42	79 720 724,93
مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 870 144 868,59	9 856 849 521,32	5 479 188 231,91
مجموع أعباء الأنشطة العادية	6 782 265 142,88	9 836 694 340,92	5 552 840 922,23
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	87 879 725,71	20 155 180,40	-73 652 690,32
9- النتيجة غير العادية	0.00	0.00	0.00
10- صافي نتيجة السنة المالية	87 879 725,71	20 155 180,40	-73 652 690,32
خسائر القوة الشرائية	431 524 441,71	461 632 371,45	755 885 711,45
النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية	- 343 644 716,00	- 441 477 191,05	-829 538 401,77

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول رقم 32

الهدف من إعادة التعديل السابقة هو قيام المؤسسة بالمقارنة على أساس قوائم الدخل (حساب النتائج) لعدة سنوات، فإعادة تعديل قوائم الدخل بتوحيد القوة الشرائية لوحدة القياس يساعد المؤسسة على إجراء المقارنة ويسهل عليها التقييم. أما عن الملاحظات بعد إعادة التعديل فنلاحظ من خلال ما سبق زيادة في قيمة عناصر قائمة الدخل لسنتي 2017 و 2018 مقارنة بسنة 2019.

2 إعادة تعديل قوائم المركز المالي لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017-2019 مقارنة بسنة 2019:

بالرغم من تعديل قوائم المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة لسنوات 2017، 2018 و2019 كل على حدا سابقا إلا أنها مازالت مقيّمة بوحدات ذات قوة شرائية مختلفة. العملية التي تسمح لنا بتوحيد القوة الشرائية لوحدة النقد للسنوات الثلاث السابقة هي عملية إعادة تقييم قوائم المركز المالي لسنتي 2017 و2018 وفقا لسنة 2019. حيث يتم إعادة تعديل قوائم المركز المالي للسنوات الثلاث بنفس الطريقة المتبعة في إعادة تعديل قوائم الدخل.

الجدول رقم (34.VI): إعادة تعديل جانب الأصول لقوائم المركز المالي لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017– 2019 مقارنة بسنة 2019

البيان	المبلغ المعدل			المبلغ المعاد تعديله مقارنة بسنة 2019		
الأصول	2017	2018	2019	2017	2018	2019
	الجدول رقم 9	الجدول رقم 18	الجدول رقم 27	219.4/208.6	219.4/213.6	219.4/219.4
الأصول المثبتة (غير الجارية)						
التثبيتات المعنوية	147 990,45	413 669,64	351 560,55	155 652,47	424 902,24	351 560,55
التثبيتات العينية	3 643 681 577,29	3 488 700 843,18	11 738 970 948,72	3 832 328 562,12	3 583 431 484,05	11 738 970 948,72
الأراضي	60 839 434,91	62 297 714,75	8 389 680 000,00	63 989 319,36	63 989 319,36	8 389 680 000,00
البناءات	3 184 654 032,70	3 048 542 710,62	3 015 098 301,97	3 349 535 449,54	3 131 321 492,09	3 015 098 301,97
التثبيتات العينية الأخرى	398 188 109,68	377 860 417,81	299 007 400,21	418 803 793,21	388 120 672,60	299 007 400,21
التثبيتات الجاري إنجازها	11 043 264,40	23 181 993,06	35 185 246,54	11 615 015,39	23 811 466,65	35 185 246,54
التثبيتات المالية	431 000 000,00	460 000 000,00	410 000 000,00	453 314 477,47	472 490 636,70	410 000 000,00
القروض و الأصول المالية الأخرى	225 000 000,00	250 000 000,00	260 000 000,00	236 649 089,17	256 788 389,51	260 000 000,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	206 000 000,00	210 000 000,00	150 000 000,00	216 665 388,30	215 702 247,19	150 000 000,00
مجموع الأصول غير الجارية	**4 085 872 832,15**	**3 972 296 505,88**	**12 149 322 509,27**	**4 297 413 707,44**	**4 080 158 489,65**	**12 149 322 509,27**
الأصول الجارية						
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	1 035 740 840,99	1 496 077 698,92	1 030 845 725,75	1 089 365 007,25	1 536 701 531,57	1 030 845 725,75
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة	900 000 000,00	492 493 000,00	564 000 000,00	946 596 356,66	505 865 937,27	564 000 000,00
الزبائن	660 000 000,00	230 000 000,00	400 000 000,00	694 170 661,55	236 245 318,35	400 000 000,00
المدينون الآخرون	90 000 000,00	82 493 000,00	34 000 000,00	94 659 635,67	84 732 978,46	34 000 000,00
الضرائب	150 000 000,00	180 000 000,00	130 000 000,00	157 766 059,44	184 887 640,45	130 000 000,00
الموجودات و ما يماثلها	350 460 000,00	320 000 000,00	315 000 000,00	368 604 621,28	328 689 138,58	315 000 000,00
أموال الخزينة	350 460 000,00	320 000 000,00	315 000 000,00	368 604 621,28	328 689 138,58	315 000 000,00
مجموع الأصول الجارية	**2 286 200 840,99**	**2 308 570 698,92**	**1 909 845 725,75**	**2 404 565 985,20**	**2 371 256 607,41**	**1 909 845 725,75**
المجموع العام للأصول	**6 372 073 673,13**	**6 280 867 204,79**	**14 059 168 235,02**	**6 701 979 692,64**	**6 451 415 097,06**	**14 059 168 235,02**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول رقم (9، 18، 27).

الجدول رقم (35.VI): إعادة تعديل جانب الخصوم لقوائم المركز المالي لمؤسسة ENICAB للسنوات الثلاث 2017– 2019 مقارنة بسنة 2019

البيان	المبلغ المعدل			المبلغ المعاد تعديله مقارنة بسنة 2019		
الخصوم	2017	2018	2019	2017	2018	2019
رؤوس الأموال الخاصة	جدول رقم 10	جدول رقم 19	جدول رقم 28	**208.6/219.4**	**213.6/219.4**	**219.4/219.4**
رأس المال الصادر	1 656 336 477,99	1 696 037 735,85	1 742 091 194,97	1 742 091 194,97	1 742 091 194,97	1 742 091 194,97
العلاوات و الاحتياطات	3 400 121 009,67	3 304 608 563,58	10 138 359 271,42	3 576 157 955,52	3 394 340 444,05	10 138 359 271,42
النتيجة الصافية	-331 764 550,22	-433 074 689,65	-829 538 401,77	- 348 941 238,34	- 444 834 208,38	-829 538 401,77
ترحيل من جديد	520 480 062,25	555 174 238,68	1 637 734 959,23	547 427 256,27	570 249 194,60	1 637 734 959,23
المجموع I	**5 245 172 999,69**	**5 122 745 848,46**	**12 688 647 023,85**	**5 516 735 168,42**	**5 261 846 625,25**	**12 688 647 023,85**
الخصوم غير الجارية						
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	250 000 000,00	223 000 000,00	210 000 000,00	262 943 432,41	229 055 243,45	210 000 000,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	**250 000 000,00**	**223 000 000,00**	**210 000 000,00**	**262 943 432,41**	**229 055 243,45**	**210 000 000,00**
الخصوم الجارية						
الموردون و الحسابات الملحقة	560 000 000,00	470 000 000,00	448 142 338,33	588 993 288,59	482 762 172,28	448 142 338,33
الضرائب	15 000 000,00	12 000 000,00	12 000 000,00	15 776 605,9	12 325 842,70	12 000 000,00
الديون الأخرى	301 900 673,44	222 121 356,33	220 320 000,00	317 531 197,28	228 152 741,47	220 320 000,00
خزينة الخصوم	-	231 000 000,00	480 000 000,00	-	237 272 471,91	480 000 000,00
مجموع الخصوم الجارية III	**876 900 673,44**	**935 121 356,33**	**1 160 462 338,33**	**922 301 091,82**	**960 513 228,37**	**1 160 462 338,33**
المجموع العام للخصوم	**6 372 073 673,13**	**6 280 867 204,79**	**14 059 109 362,18**	**6 701 979 692,64**	**6 451 415 097,06**	**14 059 109 362,18**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول رقم (10، 19، 28)

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ أن كل عناصر قائمتي المركز المالي لسنتي 2017 و 2018 قد زادت بعد إعادة التعديل التي كانت وفق سنة 2019، مما ساعد على توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد للسنوات الثلاث نوعا ما، والذي سيساعد بدوره في إجراء عملية المقارنة.

من جهة أخرى يمكن القول أن عملية إعادة التعديل تكون غير كافية أحيانا وخاصة في حالات الارتفاع العام لمستوى الأسعار، نلاحظ مثلا نسبة الارتفاع التي عرفتها الأراضي بعد إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة محل الدراسة سنة 2019 بطلب من محافظ حساباتها كما أشرنا سابقا، أكبر بكثير من نسبة الارتفاع في باقي عناصر الميزانية بعد إعادة التعديل التي قمنا بها، وهذا ما يدل على أهمية إعادة التقييم في إظهار عناصر القوائم المالية بقيم جارية واقعية خلال فترات الارتفاع في المستويات العامة للأسعار، والتي نلاحظ أن المؤسسة قد أهملتها ولم تقم بها منذ سنة 2010، التي كان سببها آنذاك استحواذ جنرال كابل على 70% من أسهم المؤسسة، بالرغم من الدور الإيجابي لإعادة التقييم الذي ستستفيد منه المؤسسة محل الدراسة في حالة القيام به. ففي حالة كانت المؤسسة تقوم بإعادة تقييم عناصر قوائمها المالية نهاية كل سنة، لكانت قد لاحظت آثار الارتفاع في المستوى العام للأسعار على هذه العناصر وخاصة على الأصول الثابتة (التثبيتات ومخصصات إهتلاكها)، ولكانت تفادت هذا الارتفاع التراكمي الكبير جدا كما في حالة الأراضي الخاضعة لإعادة التقييم سنة 2019، وأظهرت عناصر قوائمها المالية بقيم حالية قريبة من الواقع.

المطلب الثاني: أثر التضخم على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة:

تقوم المؤسسة محل الدراسة ENICAB بإعداد قوائمها المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وافتراض ثبات وحدة النقد والذي يعني أن وحدة النقد ثابتة من حيث قيمتها، دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار، فبالرغم أن الاقتصاد الجزائري حسب معدلات التضخم المعلن عنها من قبل الجهات المختصة لا يعدّ اقتصادا ذو تضخم حاد، إلا أنه عند تراكم هذه التغيرات في الأسعار وآثارها على عناصر القوائم المالية نجد أن الأمر يستدعي إعادة النظر في إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية.

1 **أثر التضخم على ميزانية مؤسسة ENICAB**:

قائمة المركز المالي للمؤسسة تُظهر الأصول غير الجارية بقيمة غير معبّرة عن قيمتها الحقيقية (أقل من قيمتها الحقيقية)، ذلك لأنها مسجلة بالتكلفة التاريخية وقت حيازتها، ولم يتم إعادة تقييم هذه التثبيتات حديثا ما سيؤثر بدوره على قدرة المؤسسة على استبدال أصولها الثابتة في حالة إهتلاكها تماما، ومردّ ذلك عدم كفاية مخصصات الإهتلاكات المحسوبة سنويا على أساس التكلفة التاريخية، وبالتالي عدم قدرتها على المحافظة على طاقتها الإنتاجية. كما أن المؤسسة تُظهر بميزانيتها تثبيتات مهتلكة تماما مع العلم أنها لم تقم بإعادة تقييمها أو تحديد عمر إنتاجي جديد لها بالرغم من أنها مازالت تستعملها.

تعتبر الأصول غير الجارية الأكثر تأثرا من بين عناصر الميزانية بالتغيرات في المستوى العام للأسعار نظرا لطول مدتها النفعية وتباعد فترات اقتناءها، فنلاحظ مثلا ضمن الملاحق المتحصل عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة، وبالتحديد جدول الإهتلاكات سنة 2019 أن المؤسسة قد قامت بتاريخ 2011/02/03 باقتناء تثبيت متمثل في MACHINE A ROULEAUX (COURONNEUSE) بمبلغ 345078.64دج، ثم قامت بتاريخ 2015/05/17 باقتناء نفس التثبيت لكن بمبلغ 151.00 842دج، ما يعني أن هناك تثبيتات متماثلة تظهر بقيم مختلفة، ما سيؤدي بدوره إلى إظهار الأصول المتماثلة بقيم مختلفة في الميزانية وبالتالي الحصول على مجاميع أرقام مختلفة مما يفقد هذه الأرقام دلالتها ويصعب أيضا من إجراء عمليات المقارنة المعتمدة على الميزانية للمؤسسة من فترات مختلفة.

في حين تأتي المخزونات بالمرتبة الثانية فهي أقل تضررا بحكم أنها متداولة وسريعة التجدد وفي حركة مستمرة إلا أنه في حالات التضخم الحاد، والتغيرات السريعة في الأسعار تتأثر هي الأخرى عند الرغبة في استبدالها وتجديدها ما يكلف المؤسسة مزيدا من النقود.

أي أن كلا العناصر سواء التثبيتات التي تظهر أعباء إهتلاكها بأقل من قيمتها الحقيقية، أو المخزونات التي ستخلق صعوبة على المؤسسة في حالة الرغبة في تجديدها في ظل القفزات السريعة للأسعار، ستؤدي إلى الحاجة إلى زيادة رأس المال نظرا للحاجة المتزايدة للنقود وإظهار أرباح صورية تجعل المؤسسة تدفع ضرائب عالية وهي ضرائب على رأس المال لا على الدخل.

في حين نجد أن العناصر النقدية المدينة ينتج عنها خسائر في القوة الشرائية، وذلك نظرا لتحصيل المؤسسة حقوقها خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار بوحدات نقدية منخفضة نتيجة انخفاض قيمة العملة، أما في حالة العناصر النقدية الدائنة المتمثلة في قروض المؤسسة المستلمة ودائنيها، هنا يكون التغير في المستوى العام للأسعار لصالح المؤسسة وينتج عنه مكسب للمؤسسة نتيجة الانخفاض في قيمة العملة، فقيمة القروض الظاهرة بالميزانية ستكون أكبر بكثير من قيمتها الحقيقية. وبالرغم من أن الأمر يعد في صالح المؤسسة إلا أنه من شأنه أن يضع المؤسسة في مشاكل وخلافات عدة مع مقرضيها حول معدلات الفائدة، ورغبة الطرف المقرض إلى زيادتها نظرا لتضرره بانخفاض القوة الشرائية للنقود خلال فترات الارتفاع في معدلات التضخم.

حقوق الملكية المتمثلة في رأس المال والاحتياطات والأرباح المحتجزة والتي تظهر بالميزانية بقيمتها التاريخية تكون غير معبرة حقيقة وبصورة صحيحة عن حقوق المساهمين في المؤسسة خلال فترات التضخم، ذلك لابتعاد قيمتها التاريخية المسجلة بالميزانية عن قيمتها الحقيقية.

وكما سبق وأشرنا قد تدفع المؤسسة نتيجة الأرباح الصورية ضرائب على رأس المال أو تقوم بتوزيعات للأرباح، تكون من رأس المال ما يؤدي إلى تآكل هذا الأخير مع مرور الزمن.

2.1 أثر التضخم على حساب النتائج لمؤسسة ENICAB:

يتأثر حساب النتائج بدوره بالارتفاع في المستوى العام للأسعار، فأعباء الإهتلاك وتكلفة المبيعات المسجلة بالتكلفة التاريخية ستقابل بإيرادات الفترة المعبر عنها بقيم جارية، ما يساهم بإظهار الدخل بصورة مبالغ فيها وبشكل مضلل بالتالي عدم القدرة على إظهار القيم الحقيقية لعناصر القوائم المالية، أو إظهار نتائج أعمال المؤسسة بشكل صحيح والحد أيضا من قدرة المؤسسة على إجراء المقارنات، مما يؤثر في الأخير على ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة فيها.

وفي هذا الصدد أكّد عادل دردر المدير العام لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة "أن تطوير عملية الإنتاج والانفتاح على الأسواق الإفريقية والعالمية، يواجه عراقيل عدة منها انعدام المرافقة البنكية وكذا غياب منشآت خاصة بالنقل، فضلا عن نقص المواد الأولية، ففي صناعة الكوابل تستورد المؤسسة المواد الأولية مما يكلفها فاتورة باهظة بالعملة الصعبة، فهي تستورد النحاس من مصر، البحرين، الإمارات العربية المتحدة، واسبانيا وبعض البلدان الأخرى. رغم حاجتها لمختلف المواد الأولية كالألمنيوم والPVC وغيرها يبقى النحاس المادة الاستراتيجية، حيث تستورده المؤسسة من اسبانيا التي بدورها تستورد المادة الخام من التشيلي ما يجعل المؤسسة تتحمل تكاليف باهظة لأن أسعار النحاس تتغير كل 5 أيام في البورصة هذا بالإضافة إلى سعر التحويل مما يجعل المؤسسة غير قادرة على المنافسة في ظل تقلّب الأسعار وغياب المواد الأولية المحلية."[1]

من خلال ما سبق يمكن القول أن المعلومات الواردة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي غير ملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدمي القوائم المالية، فظهور الأرباح الصورية سيجعل مصلحة الضرائب تفرض ضرائب أكثر على المؤسسة، كما سيدفع العمال بالطلب في زيادات للأجور ويجعل المساهمين يطالبون بتوزيعات أكثر للأرباح، كما ستتخذ إدارة المؤسسة قرارات خاطئة نتيجة أخطاء في التنبؤ القائم على معلومات تاريخية غير دقيقة.

كل التأثيرات السابقة للتضخم على عناصر القوائم المالية التي أدت بالتأثير على خصائصها النوعية (ملائمة وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية)، استوجبت إعادة تصوير هذه القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية بطريقة تظهر القيم الحقيقية لعناصر القوائم المالية وتؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية لاتخاذ قرارات سليمة من طرف مستخدمي القوائم المالية.

[1] _ https://elikaaonline.com/%d8%ad%d9%82%d9%82%d9%82%d9%86%d8%a7-7 2022/05/19.

المطلب الثالث: أثر تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة على جودة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة:

الأمر الذي استوجب تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة هو تأثر هذه الأخيرة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، وتأثر ملائمتها ودرجة موثوقيتها كأساس يعتمد عليه من قبل مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم.

1.مساهمة تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في ملائمة وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة:

تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية المعدّة على أساس التكلفة التاريخية للسنوات الثلاث 2017- 2019 للمؤسسة محل الدراسة، باستعمال الأرقام القياسية العامة للأسعار ما يجعل الأسلوب يتصف بالموضوعية في حالة إتباعه من طرف العديد من المؤسسات، لأنهم سيستعملون نفس الأرقام القياسية للأسعار، كما أن الأسلوب يتصف بالموضوعية لعدم اعتماد التقديرات الشخصية فيه، ونظرا لأنه الأسلوب الأقل ابتعادا عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تم تعديل الأصول الثابتة لتصبح معبرا عنها بقيم حقيقية قريبة من الواقع أكثر من قيمها التاريخية بالرغم من أن هناك تثبيتات مهمة كثيرا لم يشملها التعديل لأنها مهتلكة تماما، إلا أن الأسلوب يحل بشكل أو بآخر مشكلة استبدال الأصول الثابتة بعدما أصبحت أقساط الإهتلاك المحسوبة على أساسه أكبر من تلك المحسوبة على أساس تاريخي. وتم تعديل قيمة المخزونات أيضا بقيم حقيقية مع إظهار لخسائر القوة الشرائية الناجمة عن الاحتفاظ بالموجودات والالتزامات النقدية. في حين تم تعديل حقوق الملكية لتعبر بصورة حقيقية عن حقوق المساهمين في المؤسسة، وتحقيقا لهدف أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة الأساسي المتمثل في المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال.

أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة يساعد مستخدمي القوائم المالية في التعرف على آثار التضخم على جودة القوائم المالية بعد إبرازه للفروق الكبيرة بين القيم التاريخية والقيم المعدلة، كما يجعل عناصر القوائم المالية تظهر بعملة نقدية ذات قوة شرائية متساوية وخاصة بعد إعادة تعديل القوائم المالية لمؤسسة ENICAB حسب القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة في سنة 2019، مما يسهل عملية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة للسنوات المختلفة، فكل التعديلات السابقة تجعل مستخدمي القوائم المالية يأخذون فكرة صحيحة عن وضعية المؤسسة خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار، كما تجعل القوائم المالية وفق هذا الأسلوب تمتاز بموثوقية أكثر وأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

خلاصة الفصل الرابع:

من خلال هذا الفصل يظهر لنا أن عناصر القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) لمؤسسة ENICAB محل الدراسة تتأثر بالارتفاع في المستوى العام للأسعار وخاصة الأصول الثابتة منها، والمخزونات بالإضافة إلى رأس المال.

تعديل القوائم المالية للمؤسسة وفق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة شمل العناصر غير النقدية باستعمال الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك للسنوات 2017-2019، كما شمل العناصر النقدية التي تم حساب مكاسب (أو خسائر) القوة الشرائية لها.

ساهم تطبيق الأسلوب المختار على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية للمؤسسة محل الدراسة في إظهار عناصر هذه القوائم بقيم حقيقية قريبة من الواقع، مما يزيد من جودة هذه القوائم وملاءمتها لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها.

خاتمة

خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر التضخم على جودة القوائم المالية، حيث حاولنا بداية إظهار أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار على الفروض والمبادئ المحاسبية وعلى القياس المحاسبي في الفصل الأول. ثم الأثر على عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بالإضافة إلى الأثر على القرارات المالية، التحليل المالي في الفصل الثاني. ولمعالجة أو إزالة هذا الأثر تم في الفصل الثالث التطرق لمختلف بدائل القياس المتمثلة في أساليب محاسبة التضخم سواء من حيث إجراءات وكيفية تطبيق هذه الأساليب على عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي أو من خلال إجراء المفاضلة بين هذه الأساليب.

موضوع محاسبة التضخم موضوع مهم، خاصة في ظل ما تشهده بعض الدول من ارتفاع في المستويات العامة للأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لعملتها، ما يؤدي إلى انحراف في نتائج أعمال المؤسسات الاقتصادية ومراكزها المالية، نتيجة الاعتماد على محاسبة التكلفة التاريخية.

كل ما تم التطرق إليه في الفصول النظرية كان لابد أن يقابله جانب تطبيقي، اصطدم بصعوبة إن لم نقل استحالة تطبيق أساليب محاسبة التضخم، باستثناء الأسلوب الذي تم اعتماده وهو أسلوب التكلفة التاريخية المعّدلة بالاعتماد على قائمتي الدخل (حساب النتائج) والمركز المالي(الميزانية) لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة للسنوات 2017-2019.

مكنتنا الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع من التوصل إلى النقاط التالية:

أولا: اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى، للتضخم عدة آثار على الفروض، المبادئ المحاسبية، القياس المحاسبي والخصائص النوعية للقوائم المالية: تتغير القوة الشرائية لوحدة النقد خلال فترات التضخم ما يجعل فرض ثبات وحدة النقد لا يتحقق خلال نفس الفترات، فينتج عن تجاهل تغير القوة الشرائية لوحدة النقد أخطاء في القياس، كما ينتج أخطاء في التوقيت بسبب تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة، بالإضافة إلى أثره على فرض الاستمرارية ومختلف الاعتبارات التي كانت وليدة هذا الفرض. كما أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى تأثر مختلف المبادئ كمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أين يتم مقابلة إيرادات جارية بمصروفات تاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار. كما أن عدم استقرار وحدة القياس خلال نفس الفترات ينتج عنه مشاكل في القياس المحاسبي، من عدم قابلية البيانات للتجميع والمقارنة، تأثر قياس كفاءة أداء المؤسسة وقياس الدخل. وإهمال أثر التضخم على البيانات المالية المعدة بالتكلفة التاريخية ينتج عنه أيضا تقديم معلومات أقل موثوقية وملائمة إن لم نقل غير موثوقة كما تتأثر ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية.

ما يؤكد صحة الفرضية الأولى؛

الفرضية الثانية، قصور التكلفة التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام أدى إلى ظهور محاسبة أساليب التضخم: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار والانخفاض في القوة الشرائية، كأقساط الإهتلاك المحسوبة على أساس تاريخي غير الكافية لاستبدال الأصول، عدم التعبير الحقيقي والقريب من الواقع عن قيم مختلف عناصر القوائم المالية وعدم قدرتها على تقديم عرض صادق وعادل عن أداء المؤسسة وكفاءته وغيرها من الانتقادات، استدعى إعادة النظر في أساليب القياس المحاسبي ما أدى إلى ظهور أساليب محاسبة التضخم كبدائل القياس المحاسبي للتكلفة التاريخية في محاولة لإيجاد حلول مناسبة.

ما يؤكد صحة الفرضية الثانية؛

الفرضية الثالثة، يمكن تطبيق كل أساليب محاسبة التضخم في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة: يصعب تحديد التكلفة الاستبدالية لكل أصل من أصول مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ذلك لأن الشروط الواجب توفرها حتى تكون عملية التحديد صحيحة ودقيقة، لا يمكن أن تتحقق ما يجعل تطبيق أسلوب التكلفة الجارية غير ممكن. ونفس الشيء بالنسبة لأسلوب التكلفة الجارية المعدلة غير قابلة للتحقق، بسبب غياب المستندات للإثبات وبسبب الاعتماد على التقدير الشخصي في هذا الأسلوب.

ما يؤكد عدم صحة الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة، تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة سيزيد من جودة القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة خلال السنوات 2017–2019: بعد تطبيق الأسلوب المختار من بين أساليب محاسبة التضخم والمتمثل في أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة محل الدراسة، تبين أن هناك فوارق كبيرة في نتيجة أعمال المؤسسة وتم إظهار مدى تأثر القوائم المالية المعّدة على أساس التكلفة التاريخية بالارتفاع في المستوى العام للأسعار، حيث أصبحت عناصر القوائم المالية المعدّلة معبّر عنها بقيم أكثر واقعية مقارنة بقيمها بالتكلفة التاريخية كما أصبحت المعلومات أكثر موثوقية وملائمة لاتخاذ القرارات.

ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

ثانيا: النتائج:

تم تقسيم نتائج البحث إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، سيتم توضيحها فيما يلي:

1 النتائج النظرية:

_ يعد التضخم ظاهرة اقتصادية تكون مقبولة في حالة نسب بسيطة في زمن طويل، إلا أنه يصبح خطيرا في حالة الارتفاع الكبير للأسعار في فترة وجيزة نسبيا، تتعدد آثاره على كل الجوانب الاجتماعية منها والسياسة والاقتصادية لتمتد أيضا إلى المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية فيبدأ أثر الظاهرة على الفرض المحاسبي، ثبات وحدة القياس والمبدأ المحاسبي التكلفة التاريخية وبالتالي على نتيجة أعمال المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي؛

_ الأثر السلبي للتضخم على الخصائص النوعية للقوائم المالية يؤدي إلى التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية المتطلّعين إلى قوائم مالية ذات جودة عالية كأساس لهذه القرارات؛

_ جهود الجهات المهنية المختصة وتجارب الدول التي عانت من فترات ارتفاع في المستوى العام للأسعار، مرّت بعدة مراحل لمواجهة آثار الظاهرة على القوائم المالية، هذه الجهود كان أهمها صدور المعيار المحاسبي رقم 29 (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع)، الذي يهتم بإيجاد حلول وتوجيهات مناسبة.

_ أساليب محاسبة التضخم ثلاث، أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة، وأسلوب التكلفة الجارية، وأسلوب التكلفة الجارية المعدلة. لكلّ منها خصائصه وأهدافه التي يراد تحقيقها من خلال إتباعه، ومن الناحية النظرية يعد الأسلوب الأخير في حالة المفاضلة بين هذه الأساليب أفضلها لإزالة أثر التضخم على القوائم المالية.

_ المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بإعادة تقييم أصولها، بالرغم من الأزمة التي شهدتها في سنة 2019 (إضراب العمال وتوقف الإنتاج لأكثر من 4 أشهر)، وجائحة كوفيد 19 التي عانت فيها مختلف المؤسسات من توقف عن العمل. باستثناء إعادة تقييم الأراضي والتي كانت بطلب من محافظ حسابات المؤسسة.

2 النتائج التطبيقية:

_ أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة هو الأسلوب الذي تتوفر شروطه للتطبيق في المؤسسة الاقتصادية، في حين يصطدم باقي الأساليب (التكلفة الجارية والتكلفة الجارية المعدلة) بعدم توفر شروط ومتطلبات تطبيقهما؛

_ تشمل إجراءات التعديل وفق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة جميع عناصر القوائم المالية، حيث تعدل العناصر غير النقدية في حين يحسب مكاسب (أو خسائر) القوة الشرائية للعناصر النقدية؛

_ يعد أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة سهلا من ناحية التطبيق وذلك لاعتماده على الأرقام القياسية لأسعار المستهلك المنشورة من قبل الديوان الوطني للإحصاء (ONS)، أو البنك المركزي، بالإضافة لاعتماده على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية. إلا أن ما ينقص من فعالية الأسلوب هو عدم الحصول على المعلومات الكافية واللازمة من قبل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛

_ المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بإعادة تقييم عناصر قوائمها المالية، ما يجعل انتباهها لآثار الارتفاع في المستويات العامة للأسعار على عناصر قوائمها المالية مستبعدا؛

_ تعد الأصول الثابتة أكثر عناصر القوائم المالية تأثرا بالتضخم، لتليها المخزونات في المرتبة الثانية من حيث التأثر، خاصة وأن المؤسسة محل الدراسة تستورد المواد الأولية كالنحاس ما يكلفها فاتورة باهضة بالعملة الصعبة جراء استيراد هذه المواد الأولية، أما رأس المال فهو يكون في المرتبة الثالثة من حيث التأثر بالتضخم؛

_ تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة أسفر على وجود فروقات كبيرة بين ما وصل إليه تطبيق الأسلوب من تعديل، وما هو معلن عنه في القوائم المالية المعدة على أساس تاريخي؛

_ يساهم تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار في إظهار عناصر القوائم المالية بقيم جارية قريبة من الواقع، وفي إظهار نتيجة أعمال المؤسسة الاقتصادية بصورة

صادقة كما يظهر المركز المالي الحقيقي لها، ويزيد من ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية.

ثالثا: التوصيات:

ـ لابد من إعادة النظر فيما يخص الاستمرار في الاعتماد على فرض ثبات وحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار؛

ـ الانتقال للعمل بالمعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 29) والتأكيد على مساهمتها في معالجة آثار التضخم على جودة القوائم المالية؛

ـ تشجيع المؤسسات الاقتصادية على إعادة تقييم عناصر القوائم المالية لاكتشاف مدى تأثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار على هذه العناصر؛

ـ ضرورة الاهتمام بنشر (معدلات) الأرقام القياسية الخاصة بنفس الطريقة التي تنشر بها الأرقام القياسية العامة والاهتمام أيضا بجعل البيئة الاقتصادية الجزائرية صالحة لتطبيق أساليب محاسبة التضخم والقيمة العادلة؛

ـ العمل على إجراء دورات تدريبية للمحاسبين تمكنهم من الوصول إلى أثر التضخم على القوائم المالية وتفسير نفس القوائم أو القوائم المالية المعدّلة؛

ـ كما يجب على الجهات الأكاديمية المختصة في المحاسبة الاهتمام والتركيز على الجانب التطبيقي لموضوع محاسبة التضخم؛

ـ يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تعمل على إظهار آثار التضخم على قوائمها المالية لكل مستخدميها وأن تعمل على إعداد قوائم مالية إضافية معدّلة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة بناء على معلومات أكثر ملائمة وموثوقية.

رابعا: آفاق البحث:

ارتبط موضوع الدراسة بمتغيرين هما أساليب محاسبة التضخم وجودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وقد ركزت دراستنا على إبراز آثار التضخم على جودة القوائم المالية ومساهمة أساليب محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية. كانت الباحثة تريد العمل على قياس جودة القوائم المالية بعد تطبيق أسلوب محاسبة التضخم، باستعمال أحد أساليب القياس إلا أن الوثائق المتحصل عليها من قبل المؤسسة محل الدراسة ومحدوديتها حالت دون ذلك وعليه يبقى المجال مفتوح أمام الباحثين لإثراء هذا الموضوع من خلال التطرق لإحدى المواضيع التالية:

ـ دراسة مقارنة بين أساليب محاسبة التضخم وأثرها على جودة القوائم المالية؛

ـ إشكالية توجّه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 29) مثالا؛

ـ قياس جودة القوائم المالية بعد تطبيق أساليب محاسبة التضخم؛

ـ ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تطبيق أساليب محاسبة التضخم.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: القرآن الكريم:

ثانيا: الكتب:

1. أحمد أبو طه، **التضخم النقدي**، (الإسكندرية: مصر، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2012).
2. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار صفاء، ط1، 2010).
3. أحمد رياحي بلقاوي، **نظرية محاسبية، ترجمة:** رياض العبد الله، (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية، 2009).
4. أحمد نور، **المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004).
5. إسماعيل جمعة، محمد راضي، **المحاسبة المتوسطة**، (الرياض: السعودية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، ج2، 1996).
6. إلدون س. هندريكسن، **النظرية المحاسبية**، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، (الإسكندرية: مصر، دار المطبوعات الجامعية، 2009).
7. أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004).
8. أمين السيد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، (الاسكندرية: مصر، دور المكتبات الكبرى، 2004).
9. أمين السيد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2005).
10. الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، **المحاسبة المالية**، (الرياض: السعودية، مكتبة الرشد، ط1، 2014).
11. بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016).
12. بول أ. ساموبلسون، ويليام د. نوردهاوس، **الاقتصاد، ترجمة:** هشام عبد الله، (عمان: الأردن، دار الأهلية، ط 2، 2006).
13. جمعة خليفة الحاسي وآخرون ، **المحاسبة المتوسطة**، (بيروت: لبنان، دار النهضة العربية، 1996).
14. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، (دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2012).
15. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، (دمشق: سوريا، جامعة دمشق، 2013).
16. حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، (عمان: الأردن، دار الحامد، ط1، 2006).
17. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، (عمان: الأردن، دار إثراء، ط1، 2008).
18. دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة، ترجمة:** أحمد حامد حجاج، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 2014).
19. رجاء الربيعي ، **دور السياسات المالية والنقدية في معالجة التضخم الركودي** (عمان: الأردن، دار آمنة، 2013).
20. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، (عمان: الأردن، دار وائل، 2006).
21. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط1، 2003)،

22. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، (عمان: الأردن، دار الثقافة، ط2، 2009).
23. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار إثراء، ط1، 2009).
24. رفيق يونس المصري، **أثار التضخم**، (دمشق: سوريا، دار المكتبي، ط2، 2009).
25. ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، **نظرية المحاسبة**، **ترجمة**: خالد علي أحمد، ابراهيم محمد فال، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 2006).
26. سعود جايد مشكور، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، (عمان: الأردن، دار زهران، ط2، 2014).
27. سعود جايد مشكور وآخرون، **المحاسبة المتوسطة رؤية معاصرة**، (بغداد: العراق، الميزان، ط1، 2012).
28. سعود جايد مشكور، **تحليل القوائم المالية**، (السماوة: العراق، دار العالمية، ط1، 2018).
29. سعود جايد مشكور، محمد رشم، **التضخم والمعالجات المحاسبية**، (بغداد: العراق، دار الدكتور، ط1، 2012).
30. سعيد الحلاق، محمد العجلوني، **النقود والبنوك والمصارف المركزية**، (عمان: الأردن، دار اليازوري، 2010).
31. سمية أمين علي، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، (القاهرة: مصر، جامعة القاهرة، ج1، 2020).
32. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، (عمان: الأردن، دار الراية، 2009).
33. شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، (عمان: الأردن، دار زهران، ط1، 2012).
34. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، (الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1، 2008).
35. شوقي أحمد دنيا، **النقود والتضخم**، (الإسكندرية: مصر، دار الفكر الجامعي، ط1، 2017).
36. صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، **مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP** ، (القاهرة: مصر، مكتبة الانجلو، 2007).
37. ضياء مجيد الموسوي، **الاقتصاد النقدي**، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2000).
38. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2000).
39. طلال الجحاوي، ريان نعوم، **المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار جهينة، ط1، 2007).
40. طه الطاهر إبراهيم إسماعيل وآخرون، **تحليل ونقد القوائم المالية**، (القاهرة: مصر، مركز جامعة القاهرة، 2014).
41. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، (الكويت، ذات السلاسل، ط1، 1990).
42. عباسي صابر، زنودة إيمان، **مشاكل محاسبية معاصرة**، (تلمسان: الجزائر، النشر الجامعي الجديد، 2021).
43. عبد الحي مرعى، عطيه مرعى، **أساسيات المحاسبة المالية**،(الإسكندرية: مصر، دار الثقافة العلمية، ج1، 2000).
44. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، (الرياض: السعودية، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، ط1، 2009).
45. عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، **قضايا محاسبية معاصرة**، (عمان: الأردن، دار الإعصار العلمي، ط1، 2017).
46. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط2، 2008).
47. عبد المنعم عوض الله وآخرون، **تحليل ونقد القوائم المالية أساسيات وتطوير**، (القاهرة: مصر، مطبعة مركز التعليم المفتوح، 1993).

48. عبد الناصر إبراهيم نور، وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، (عمان: الأردن، دار المسيرة، ط3، ج2، 2005).
49. عزت قناوي، **أساسيات في النقود والبنوك**، (القاهرة: مصر، دار العلم، 2005).
50. علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، (غزة: فلسطين، مكتبة أفاق، ط1، 2011).
51. علي كنعان، **النقود والصيرفية والسياسة النقدية**، (بيروت: لبنان، دار المنهل اللبناني، ط1، 2012).
52. غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 2000).
53. فداغ الفداغ، **مشكلات وحالات محاسبية**، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق، ط1، 2008).
54. فردريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية، ترجمة**: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 2004).
55. قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، (بيروت: لبنان، الدار النموذجية، 2011).
56. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2006).
57. كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002).
58. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية التطبيق**، (عمان: الأردن، دائر وائل، ط1، 2004).
59. محسن عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، (صنعاء: اليمن، جامعة العلوم والتكنولوجيا، 2013).
60. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، (عمان: الأردن، دار وائل، 2008).
61. محمد الصيرفي، **التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية**، (القاهرة: مصر، دار الفجر، ط1، 2014).
62. محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، (القاهرة: مصر، دار ايتراك، ط1، 2005).
63. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003).
64. محمد حسين الوادي وآخرون، **النقود والمصارف**، (عمان: الأردن، دار المسيرة، ط1، 2010).
65. محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2015).
66. محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة**، (الإسكندرية: مصر، اليوبيل الماسي، 2017).
67. محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد، **الطرق المحاسبية والتقارير المالية**، (القاهرة: مصر، جامعة عين الشمس، 2011).
68. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، (عمان: الأردن، دار وائل، ط1، 2004) ص158.
69. محمود الخلايلة، **التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية**، (عمان: الأردن، الجامعة الأردنية، ط2، 1998).
70. معراج هواري، حديدي أدم، **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، (عمان: الأردن، دار كنوز المعرفة، ط1، 2017).
71. موراي شبيجل، **ملخصات شوم نظريات ومسائل في الإحصاء، ترجمة**: شعبان عبد الحميد شعبان، (القاهرة: مصر، الدار الدولية، ط2، 1988).
72. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل قوائم مالية**، (عمان: الأردن، دار المسيرة، ط2، 2009).
73. نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية**، (الرياض: السعودية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998).

74. نجلاء محمد بكر، **اقتصاديات النقود والمصارف**، (الإسكندرية: مصر، أكاديمية طيبة، 2000).

75. نواف فخر، عقبة رضا، **المشكلات المحاسبية المحاصرة**، (دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2011).

76. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، 2000).

77. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة، ط2، 2004).

78. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، (الدنمارك، الأكاديمية العربية، الجزء الأول، 2007).

79. وليد ناجي الحيالي، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة: نماذج محاسبية مقترحة**، (عمان: الأردن، دار الحامد، 2004).

80. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، (الدنمارك، الأكاديمية العربية، 2007).

81. يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، (عمان: الأردن، دار الوراق، 2004).

ثالثا: المجلات:

1. إبراهيم حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 21، 2009).

2. أحمد رمضان شنبيش، **دراسة العلاقة بين التضخم وعرض النقود وسعر الصرف في الاقتصاد الليبي خلال الفترة (1992، 2008)**، (مجلة الجامعة، ليبيا، العدد15، 2013).

3. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، **مدى إمكانية التطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية**، (مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 02، ديسمبر 2016).

4. أحمد عبده الصباغ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد4، 2019).

5. أسماء خضير، **تحليل معدلات التضخم في العراق للفترة 2000– 2010**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، 2013).

6. آمال نوري محمد، **مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 34، 2013).

7. أمينة حفاصة، عباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**، (مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 02، ديسمبر2018).

8. بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، (مجلة العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 08، 2008).

9. بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، **المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي**، (مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد 2، 2020).

10. جرد نور الدين، آيت محمد مراد، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، (مجلة البديل الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، العدد01، جوان 2018).

11. جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، العدد 03، 2013).

12. زاوي عيسى، شعيب شنوف، **دور تطبيق أساليب محاسبة التضخم في تحسين مصداقية القوائم المالية**، (مجلة أفاق العلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد 15، مارس 2019).

13. زعفران منصورية، بودونات أسماء، **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، (مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد06، سبتمبر 2018).

14. زهير خضر ياسين، **أثر التضخم على تقويم المخزون في المنشآت الاقتصادية**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية العلوم الاقتصادية، العدد 10، جامعة بغداد، العراق، 2005).

15. زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، (مجلة المنصور، كلية جامعة المنصور، بغداد، العدد 14، 2009).

16. زوينة مخلخل، يحياوي مفيدة، **دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية**، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد03، جوان 2020).

17. ساعد مرابط، **اختبار فعالية سياسة استهداف التضخم في الدول النامية**، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 20، 2016).

18. سعود جايد مشكور العامري، عبد الجبار علوان جبر، **البيانات المحاسبية المعدلة وأثرها في الكشف المبكر عن الفشل المالي للشركات**، (مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة المثنى، العراق، العدد1، 2018).

19. صباح نوري عباس، **أثر التضخم على سعر الصرف التوازني للدينار العراقي للمدة (1990، 2005)**، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة العراق، العدد17، 2018).

20. صدام محمد الحيالي، وآخرون، **أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومة المحاسبية**، (مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 03،2006).

21. طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، (مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، العدد02، أكتوبر 2020).

22. عادل زقرير، **التضخم وأداء السياسة النقدية في الجزائر خلال الفترة 1990– 2013**، (مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، العدد11، ديسمبر2016).

23. عباس فاضل، محمود طه، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية**، (مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة البصرة، العراق، العدد 55، 2019).

24. عبد الحميد الصيح، **أثر التضخم على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية**، (المجلة العربية للمحاسبية، جامعة صنعاء، اليمن، العدد 1، ماي 2005).

25. عبد المجيد مهري، **أهمية الإفصاح عن المعلومات الإضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية**، (مجلة دراسات اقتصادية، جامعة عبد الحميد المهري، قسنطينة، الجزائر، العدد 04، 2017).

26. عدي صفاء الدين وفيحاء عبد الحق، **قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية**، (مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، العدد14،2015).

27. علي محمود مصطفى خليل، **تحليل العلاقة بين مدى الالتزام بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية في ضوء المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI G4)**، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد 02، 2019).

28. علي يوسفات، **عتبة التضخم والنمو الاقتصادي (دراسة قياسية للفترة من 1970 – 2009)**، (مجلة الباحث، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، العدد11، 2012).

29. عمامرة ياسمينة، زرفاوي عبد الكريم، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، (مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، العدد 04، 2018).

30. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، (مجلة العلوم والتقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 02، 2011).

31. فارس بن يدير، وآخرون، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر**، (مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2016).

32. قمار عمر، باكرية علي، **أهمية جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية**، (مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 01، 2019).

33. كريمة علي كاظم الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة**، (مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الأردن، العدد 90، جوان 2011).

34. مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، **أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية**، (مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، القاهرة، مصر،العدد2، 2014).

35. محمد إبراهيم علي، **معالجة آثار التضخم على القوائم المالية في بيئة الأعمال السورية**، (مجلة جامعة البعث، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، سوريا، العدد34، 2017).

36. محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 01، 2007).

37. محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟** (مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد 02، 2018).

38. محمد زرقون، فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، (مجلة الجزائر للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد04، جوان 2016).

39. مرازقة صالح، وادي رقية، **مساهمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية**، (مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، العدد 03، جوان 2016).

40. مسعود ميهوب، يوسف بركان، **محددات التضخم في الجزائر، دراسة قياسية للفترة (1990، 2014)**، (المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، العدد 27، جوان2017).

41. مصطفى حامد سالم الحكيم، عبد السلام عوض خير السيد آدم، **الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية**، (مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الزعيم الأزهري السودان، العدد17، 2016).

42. مطاي عبد القادر، بن شنينة كريمة، **فعالية السياسة النقدية في مواجهة التضخم**، (مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد03، 2016).

43. معمري خيرة، قورين حاج قويدر، **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي**، (مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 21، سبتمبر 2019).

44. ملهم غسان، رزان حسين، **قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية**، (مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، جامعة القدس، فلسطين، العدد 44، مارس 2018).

45. مهند مجيد طالب، **انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية**، (مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العراق، العدد 9، 2016).

46. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، (مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 19، جانفي 2018).

47. نجوى عبد الصمد، **إعادة تقويم الأصول الثابتة كمدخل لمحاسبة التضخم**، (مجلة الدراسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، العدد 08، ديسمبر2007).

48. هبة الله عبد السلام بدوي، **أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والمثيل العادل**، (مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد 5، أكتوبر 2017).

49. هويدا محجوب إبراهيم، **تطور أداء معدلات التضخم في السودان خلال الفترة 2004–2014**، (مجلة المصرفي، الإدارة العامة للسياسات والبحوث والإحصاء بنك السودان المركزي، العدد80، جوان 2016).

رابعا: مذكرات:

1. بالرقي تيجاني ، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2006).

2. بلهادي عبد الصمد، **أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية**، (أطروحة دكتوراه، تخصص اقتصاد المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة جلالي ليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2018).

3. عبد الجبار علوان جبر، **دور القوائم المالية المعدلة بالقوة الشرائية العامة في التنبؤ عن الفشل المالي**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017).

4. كويسي محمد، **آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011).

5. لعروسي آسيا، **تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم**، (أطروحة دكتوراه، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014).
6. مدحت فوزي عليان الوادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006).

خامسا: المطبوعات الرسمية:

1. التقارير السنوية الصادرة عن الديوان الوطني للإحصاء.
2. التقارير السنوية لبنك الجزائر المركزي 2016- 2019.
3. تقرير أفاق الاقتصاد العربي، صندوق النقد العربي، "الإصدار التاسع" أبريل 2019.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 07_ 11، الصادرة في 2009/03/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد09، الجزائر.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 الصادرة في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد19، الجزائر.
6. المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1 ، المعدل في عام 1997، عرض البيانات المالية.

سادسا: المؤتمرات:

1. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، "**التضخم والفكر المحاسبي**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول "التضخم في الجزائر الأسباب، الآثار والعلاج على ضوء المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية الراهنة" المنعقد في الفترة 17- 18 مارس 2014، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر).
2. أحمد قايد نور الدين، "**الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول "واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، المنعقد في الفترة 05_2013/05/06، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر).
3. بوكساني رشيد وآخرون، "**مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية"، المنعقد في الفترة 17- 18 جانفي 2009، بجامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر).
4. ثابت حسان، عبد الواحد غازي، "**التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "معايير المحاسبة الدولية (IAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات" المنعقد في الفترة 24-25 نوفمبر 2014، بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر).
5. عباسي صابر، زنودة إيمان، "**ضرورة قياس وتقييم جودة التقارير المالية في الجزائر...متى؟**"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الوطني الأول حول "تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة كدعامة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية"، المنعقد في الفترة 29-30 أكتوبر 2018، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر).

6. محمد عبد الحليم عمر، "**المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**"، (مداخلة حول "التضخم وآثاره على المجتمعات- الحل الإسلامي"، المنعقد في الفترة 29 أفريل- 1 ماي ، المنامة، البحرين، 1997).

7. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، "**نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، (مداخلة ضمن أعمال المؤتمر الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، المنعقد في الفترة 29-30 نوفمبر 2011، جامعة لونيسي علي، البليدة، الجزائر).

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: الكتب

Books

1. Andrew TEMTE, **Financial Statement Analysis**, (USA, Schweser Institute Gertificate Programs, 2004).
2. Fernando De HOLANDA BARBOSA, **Exploring The Mechanics Of Chronic Iflation And Hyperinflation**, (Rio De Janeiro: Brazil, Springer Briefs In Economics, 2017).
3. Gerald A. EPSTEIN, A.Erinc YELDAN, **Beyond Inflation Targeting**, (UK, MPG Books Group, 2009).
4. Jeff RALPH, Rob O'NEILL, **A Practical Introduction To Index Numbers**, (UK, John Wiley & Sons Ltd, , 2015).
5. JONGRIM Ha, M.Ayhan KOSE, **Inflation In Emerging And Developing Economies**, (Wachington: USA,World Bank Group, 2019).
6. Martin FRIDSON, Fernando ALVAREZ, **Financial Statement Analysis A Practitioner's Guide**, (New York: USA, John Wiley & Sons, 2002).
7. Matan FELDMAN, Arkady LIBMAN, **Crash Course In Accounting And Financial Statent Analysis**, **Second Edition**, (Canada, John Wiley & Sons, 2007).
8. Paul DONOVAN , **The Truth About Inflation**, (New York: USA, Routledge,2015).
9. Robert W. SCAPENS, **Accounting In An Inflationary Environment**, (London : UK, The Macmillan Press Ltd, Second Edition, 1981).
10. SUBRAMANYAM K. John J.WILD, **Financial Statement Analysis**, (New York, The Mcgraw-Hill/Irwin, Tenth Edition, 2009).
11. Steve W ALBRECHT, Earl K.STICE, James D.STICE, **Financial Accounting Concepts And Applications**, South-Western: USA, Cengage Learning , 11th Edition, 2010).

Articles ثانيا: المجلات

1. Abhinn BHATNAGAR, Atul KUMAR, **Impact Of Inflation In Financial Reporting**, (Journal Of Multidisciplinary Research, India, Vol.1,November 2012).
2. Amah KALU OGBONNAYA, Michael CHIDIEBERE EKWE, Ihendinihu JOHN UZOMA, **Relationship Of Cash Flow Ratios And Financial Performance of Listed Banks In Emerging Economies** , (Journal Of Accounting, Auditing And Finance Research, Nigeria, , No.4, 2016).
3. Aydin KARAPINAR, Figen ZAIF, **Impact Of Inflation Accounting Application On Key Financial Ratios**, (Journal Of Besearch-Turk, Turk, No1, 2012).
4. Diane A. RIORDAN, Michael P. RIORDAN, **Inflation And Financial Statement Analysis In The International Accounting Classroom**, (Journal Of Teaching In International Business, Philadelphia, USA, No2, 2009).
5. Ebiaghan ORITS FRANK, **A Comparative Analysis Of Inflation-Adjusted And Historical Cost Accounting Information**, (Trends Economics And Management, Czech Republic, No33, 2019).
6. Fatema SAMI ALTAJI, Saleh KHALIL ALOKDEH, **The Impact Of The Implementation Of International Financial Reporting Standards No.15on Improving The Quality Of Accounting Information**, (Journal Of Management Science Letters, Jordan, Vol 9, 2019).
7. Grahame THOMPSON, **Inflation Accounting In Theory Of Calculation** , (Pergamon Journals Ltd, UK, No5, 1987).
8. Hilda SHAMSADINI, M.FARAHMANIA, **Inflation Accounting And Profitability Ratios In Case Of Steel Companies In India**, (Journal Of Commerce And Management Studies, Indian, No1, 2013).
9. Jooste LEONIE, **Cash Flow Ratios As A Yardstick For Evaluating Financial Performance In African Businesses**, (Journal Of Managerial Finance, University Of Woollongong in Dubai, EAU, No.7, 2006).
10. Juffrey J. ARCHAMBAULT, Marie E. ARCHAMBAULT, **A Cross-National Test Of Determinants Of Inflation Accounting Practices**, (The International Journal Of Accounting, New York : USA, No2, 1999).
11. Nur BARIZAH Abu BAKAR, Julia MOHD. SAID, **Historical- Cost Versus Current Cost Accounting**, (Business & Accounting today, Malaysia, No.21, January 2007).
12. Paul E.ROBERTS , **Inflation Accounting And Real Estate**, (Probate And Trust Journal, USA, No15, 1981).
13. Rj BETTS, **A Review Of Inflation Accounting And Its Economic Implications**, (Journal of Management Sciences, UK, No.4 , March 1977).

14. V. TAWIAH, M. BENJAMIN, M. DORTHEE, **Inflation Accounting More Questions Than Answers**, (International Journal Of Management, USA, No 3, 2015).
15. Yaniv KONCHITCHKI, **Inflation And Nominal Financial Reporting**, (The Accounting Review, California, No 3, 2011).

آنيا: المواقع الإلكترونية

1. https://www.meemapps.com/term/58dc6409971dbe0400bcd67f/Inflation%20Accounting (21/08/2019)
2. http://www.enicab.dz/Apropos.html 2021/03/17
3. https://elikaaonline.com/%d8%ad%d9%82%d9%82%d9%82%d9%86%d8%a7-72022/05/19
4. https://tadamsanews.com/?p=11738.2022/05/17
5. https://www.ons.dz/2021/08/24

الملاحق

ملحق رقم (1): ميزانية مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

الأصول	2016	2017	2018	2019
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
فارق الشراء (ou goodwill)	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المعنوية	**188 643,00**	**120 393,00**	**407 859,67**	**337 459,67**
التثبيتات العينية	**1 105 370 958,87**	**1 047 067 013,88**	**971 977 726,84**	**9 235 549 859,66**
الأراضي	37 098 639,12	37 098 639,12	37 098 639,12	8 389 680 000,00
البناءات	721 223 594,57	672 188 253,55	623 152 612,50	593 631 659,75
التثبيتات العينية الأخرى	347 048 725,18	337 780 121,21	311 726 475,22	252 238 199,91
التثبيتات الممنوح امتيازها	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	**10 214 512,00**	**10 953 266,56**	**23 242 769,82**	**35 156 379,88**
الثبيتات المالية	**342 694 806,00**	**431 000 000,00**	**460 000 000,00**	**410 000 000,00**
السندات الموضوعة موضع المعادلة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	192 034 391,00	225 000 000,00	250 000 000,00	260 000 000,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	150 660 415,00	206 000 000,00	210 000 000,00	150 000 000,00
حسابات الارتباط	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	**1 458 468 919,87**	**1 489 140 673,44**	**1 455 628 356,33**	**9 681 043 699,21**
الأصول الجارية				
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	**1 164 305 624,00**	**1 027 300 000,00**	**1 500 000 000,00**	**1 030 000 000,00**
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة	**944 482 715,00**	**900 000 000,00**	**492 493 000,00**	**564 000 000,00**
الزبائن	703 362 966,00	660 000 000,00	230 000 000,00	400 000 000,00
المدينون الآخرون	80 974 412,00	90 000 000,00	82 493 000,00	34 000 000,00
الضرائب	160 145 337,00	150 000 000,00	180 000 000,00	130 000 000,00
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها	**332 666 875,00**	**350 460 000,00**	**320 000 000,00**	**315 000 000,00**
توظيفات و أصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	332 666 875,00	350 460 000,00	320 000 000,00	315 000 000,00
مجموع الأصول الجارية	**2 441 455 214,00**	**2 277 760 000,00**	**2 312 493 000,00**	**1 909 000 000,00**
المجموع العام للأصول	**3 899 924 133,87**	**3 766 900 673,44**	**3 768 121 356,33**	**11 590 043 699,21**

الخصوم	2016	2017	2018	2019
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس المال الصادر	1 010 000 000,00	1 010 000 000,00	1 010 000 000,00	1 010 000 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00	0,00	0,00
العلاوات و الاحتياطات	1 230 016 538,00	1 300 000 000,00	1 250 000 000,00	650 000 000,00
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00	0,00	8 352 581 360,88
فارق المعادلة	0,00	0,00	0,00	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	166 445 128,87	131 000 000,00	140 000 000,00	102 000 000,00
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	215 000 000,00	199 000 000,00	210 000 000,00	105 000 000,00
حصة الشركة المدمجة	0,00	0,00	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00	0,00	0,00
المجموع I	**2 621 461 666,87**	**2 640 000 000,00**	**2 610 000 000,00**	**10 219 581 360,88**
الخصوم غير الجارية				
القروض و الديون المالية	0,00	0,00	0,00	0,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	0,00	0,00	0,00	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	220 613 837,00	250 000 000,00	223 000 000,00	210 000 000,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	**220 613 837,00**	**250 000 000,00**	**223 000 000,00**	**210 000 000,00**
الخصوم الجارية				
الموردون و الحسابات الملحقة	667 058 312,00	560 000 000,00	470 000 000,00	448 142 338,33
الضرائب	17 632 773,00	15 000 000,00	12 000 000,00	12 000 000,00
الديون الأخرى	234 931 902,00	301 900 673,44	222 121 356,33	220 320 000,00
خزينة الخصوم	138 225 643,00	0,00	231 000 000 ,00	480 000 000,00
مجموع الخصوم الجارية III	**1 057 848 630,00**	**876 900 673,44**	**935 121 356,33**	**1 160 462 338,33**
المجموع العام للخصوم	**3 899 924 133,87**	**3 766 900 673,44**	**3 768 121 356,33**	**11 590 043 699,21**

ملحق رقم (2): حساب النتائج لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

البيان	2017	2018	2019
المبيعات و المنتوجات الملحقة	6 240 000 000,00	9 500 000 000,00	5 200 000 000,00
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة	-4 000 000,00	-19 600 000,00	228 800 000,00
1- إنتاج السنة المالية	6 236 000 000,00	9 480 400 000,00	5 428 800 000,00
المشتريات المستهلكة	4 810 000 000,00	7 760 000 000,00	4 160 000 000,00
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	252 000 000,00	394 000 000,00	173 150 000,00
2- استهلاك السنة المالية	5 062 000 000,00	8 154 000 000,00	4 333 150 000,00
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	1 174 000 000,00	1 326 400 000,00	1 095 650 000,00
أعباء المستخدمين	576 457 420,82	609 120 000,00	513 640 000,00
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	53 848 710,45	118 450 925,41	49 513 904,40
4- إجمالي فائض الإستغلال	543 693 868,73	598 829 074,59	532 496 095,60
المنتجات العملياتية الأخرى	11 000 000,00	20 000 000,00	1 800 000,00
الأعباء العملياتية الأخرى	80 268 907,14	92 500 000,00	67 646 362,10
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خ ق	375 001 841,98	255 294 079,34	192 533 997,20
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	218 455 228,40	102 176 248,34	39 152 000,00
5- النتيجة العملياتية	317 878 348,01	373 211 243,59	313 267 736,30
المنتوجات المالية	13 273 000,00	18 859 000,00	4 941 000,00
الأعباء المالية	97 850 000,00	114 868 176,41	93 862 162,31
6- النتيجة المالية	-84 577 000,00	-96 009 176,41	-88 921 162,31
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب	233 301 348,01	277 202 067,18	224 346 573,99
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	44 327 256,12	52 668 392,76	42 625 849,06
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	57 974 091,89	84 533 674,42	79 720 724,93
مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 478 728 228,40	9 621 435 248,34	5 474 693 000,00
مجموع أعباء الأنشطة العادية	6 347 728 228,40	9 481 435 248,34	5 372 693 000,00
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	131 000 000,00	140 000 000,00	102 000 000,00
9- النتيجة غير العادية	0,00	0,00	0,00
10- صافي نتيجة السنة المالية	131 000 000,00	140 000 000,00	102 000 000,00

ملحق رقم (3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2017، 2018 و2019 لمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة

ملحق رقم (1.3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2017

ملحق رقم (1.1.3): جدول الاستثمارات لسنة 2017

Code	Libellé	Mvm ant. Débit	Mvm période débit	Mvm période crédit	Mvm total débit	Solde débit
2040001	Logiciels informatiques et assimiles	8 711 617,46	0,00	0,00	8 711 617,46	8 711 617,46
2041010	Autres immobilisations incorporelles	31 292 308,70	0,00	0,00	31 292 308,70	31 292 308,70
204	Logiciels informatiques et assimilés	40 003 926,16	0,00	0,00	40 003 926,16	40 003 926,16
2080001	Autres immobilisations incorporelles	1 979 499,12	0,00	0,00	1 979 499,12	1 979 499,12
20	Immobilisations incorporelles	41 983 425,28	0,00	0,00	41 983 425,28	41 983 425,28
2110002	Terrains non batiments	37 098 639,12	0,00	0,00	37 098 639,12	37 098 639,12
2120001	Agencements et amenagements de terrains	2 330 885,00	0,00	0,00	2 330 885,00	2 330 885,00
2130001	Batiments	188 429 328,63	0,00	0,00	188 429 328,63	188 429 328,63
2130002	Batiments industriels	1 678 614 906,39	0,00	0,00	1 678 614 906,39	1 678 614 906,39
2130003	Batiments sociaux	86 558 242,27	0,00	0,00	86 558 242,27	86 558 242,27
213000	Constructions	1 953 602 477,29	0,00	0,00	1 953 602 477,29	1 953 602 477,29
2130040	Amenagement batiments	242 937 186,18	0,00	0,00	242 937 186,18	242 937 186,18
21300	Constructions	2 196 539 663,47	0,00	0,00	2 196 539 663,47	2 196 539 663,47
2150001	Installation complexe	2 457 223 695,79	0,00	0,00	2 457 223 695,79	2 457 223 695,79
2150010	Materiel et outillage	420 466 016,13	33 974 877,31	0,00	454 440 893,44	454 440 893,44
2150011	Appareil de mesure et controle	77 381 766,85	0,00	0,00	77 381 766,85	77 381 766,85
2150012	Materiel de conditionnement stocks	486 643,02	0,00	0,00	486 643,02	486 643,02
2150014	Materiel/ tirage/ manitention	33 251 849,08	0,00	0,00	33 251 849,08	33 251 849,08
2150015	Autres materiels	18 530 876,96	0,00	0,00	18 530 876,96	18 530 876,96
215001	Sous-total	550 117 152,04	33 974 877,31	0,00	584 092 029,35	584 092 029,35
2150070	Materiel de securite	2 514 133,48	0,00	0,00	2 514 133,48	2 514 133,48
21500	Installations techniques, matériel et outillage industriels	3 009 854 981,31	33 974 877,31	0,00	3 043 829 858,62	3 043 829 858,62

2150160	Amenagement installations techniques	224 096 845,37	0,00	0,00	224 096 845,37	224 096 845,37
2150	Installations techniques, matériel et outillage industriels	3 233 951 826,68	33 974 877,31	0,00	3 267 926 703,99	3 267 926 703,99
2180011	Materiel social	245 000,00	0,00	0,00	245 000,00	245 000,00
2180021	Mobilier equipement menager social	2 892 147,24	220 000,00	0,00	3 112 147,24	3 112 147,24
21800	Autres immobilisations corporelles	3 137 147,24	220 000,00	0,00	3 357 147,24	3 357 147,24
2181010	Mat transport/vehicules touristiques	27 308 384,64	4 261 282,00	0,00	31 569 666,64	31 569 666,64
2181020	Mat transport/camions	10 605 413,19	0,00	0,00	10 605 413,19	10 605 413,19
2181030	Mat transport/vehicules utilitaires	11 444 915,11	0,00	0,00	11 444 915,11	11 444 915,11
2181060	Mat transport/s.remorques	3 066 042,12	0,00	0,00	3 066 042,12	3 066 042,12
21810	Sous-total	52 424 755,06	4 261 282,00	0,00	56 686 037,06	56 686 037,06
2181100	Mobilier de bureau	17 811 817,17	0,00	0,00	17 811 817,17	17 811 817,17
2181110	Materiel de bureau	10 144 248,23	350 840,35	0,00	10 495 088,58	10 495 088,58
2181120	Materiel informatique	68 953 960,31	1 975 962,18	0,00	70 929 922,49	70 929 922,49
21811	Sous-total	96 910 025,71	2 326 802,53	0,00	99 236 828,24	99 236 828,24
2181600	Autres amenagements	25 034 167,05	0,00	0,00	25 034 167,05	25 034 167,05
2181	Sous-total	174 368 947,82	6 588 084,53	0,00	180 957 032,35	180 957 032,35
218	Autres immobilisations corporelles	177 506 095,06	6 808 084,53	0,00	184 314 179,59	184 314 179,59
21	Immobilisations corporelles	5 647 427 109,33	40 782 961,84	0,00	5 688 210 071,17	5 688 210 071,17
2320001	Investissement en cours	12 189 843,42	47 209 673,50	48 446 250,36	59 399 516,92	10 953 266,56

ملحق رقم (2.1.3): جدول اهتلاك الاستثمارات لسنة 2017

Code	Libellé	Mvm ant. Crédit	Mvm période crédit	Mvm total crédit	Solde crédit
2804010	Amort autres immobilis.incorporelles	31 292 308,70	0,00	31 292 308,70	31 292 308,70
2804041	Amort logiciel informatique	8 522 974,46	68 250,00	8 591 224,46	8 591 224,46
28040	Amortissement des logiciels informatiques et assimilés	39 815 283,16	68 250,00	39 883 533,16	39 883 533,16
2808001	Amortissement autres immo incorporel	1 979 499,12	0,00	1 979 499,12	1 979 499,12
280	Amortissement des immobilisations incorporelles	41 794 782,28	68 250,00	41 863 032,28	41 863 032,28
2812001	Amort agencements et amenagements de	985 250,17	233 088,50	1 218 338,67	1 218 338,67
2813001	Amortissement batiments	124 497 131,17	4 306 302,42	128 803 433,59	128 803 433,59

2813002	Amortissement batiments industriels	1 107 913 963,73	33 695 224,47	1 141 609 188,20	1 141 609 188,20
2813003	Amortissement batiments sociaux	56 647 087,78	1 759 479,69	58 406 567,47	58 406 567,47
2813004	Amortissement amenagements batiments	187 603 521,05	9 041 245,94	196 644 766,99	196 644 766,99
281300	Amortissement constructions	1 476 661 703,73	48 802 252,52	1 525 463 956,25	1 525 463 956,25
2815001	Amortissement installation complexe	2 093 724 651,63	105 256 774,99	2 198 981 426,62	2 198 981 426,62
2815011	Amortissement materiel et outillage	376 267 488,14	18 415 466,85	394 682 954,99	394 682 954,99
2815012	Amortissement appareil de mesure et	66 387 725,14	6 287 206,63	72 674 931,77	72 674 931,77
2815013	Amortissement materiel de condition	486 643,02	0,00	486 643,02	486 643,02
2815014	Amortissement materiel/ tirage/ mani	32 541 150,39	710 698,69	33 251 849,08	33 251 849,08
2815015	Amortissement autres materiels	18 496 076,96	23 200,00	18 519 276,96	18 519 276,96
2815016	Amort amenagement instal. Techniques	213 227 720,77	8 162 020,44	221 389 741,21	221 389 741,21
281501	Sous-total	707 406 804,42	33 598 592,61	741 005 397,03	741 005 397,03
2815071	Amortissement materiel de csecurite	2 514 133,48	0,00	2 514 133,48	2 514 133,48
28150	Amortissement installations techniques	2 803 645 589,53	138 855 367,60	2 942 500 957,13	2 942 500 957,13
2818011	Amortissement materiel social	245 000,00	0,00	245 000,00	245 000,00
2818021	Amortissement mobilier equip menager	2 892 147,24	50 416,67	2 942 563,91	2 942 563,91
2818060	Amort autres amenagements	21 661 165,60	2 382 922,26	24 044 087,86	24 044 087,86
28180	Amortissement autres immobilisations corporelles	24 798 312,84	2 433 338,93	27 231 651,77	27 231 651,77
2818101	Amort mat transp/vehicules touristiq	26 280 217,97	1 532 692,30	27 812 910,27	27 812 910,27
2818102	Amort mat transp/camions	9 494 380,42	439 366,10	9 933 746,52	9 933 746,52
2818103	Amort mat transp/vehicules utilitair	11 444 915,11	0,00	11 444 915,11	11 444 915,11
2818106	Amort mat transp/s. Remorques	3 066 042,12	0,00	3 066 042,12	3 066 042,12
281810	Sous-total	50 285 555,62	1 972 058,40	52 257 614,02	52 257 614,02
2818110	Amort mobilier de bureau	14 587 945,21	583 780,35	15 171 725,56	15 171 725,56
2818111	Amort materiel de bureau	9 346 466,99	487 387,19	9 833 854,18	9 833 854,18
2818112	Amort materiel informatique	63 672 920,61	3 792 039,10	67 464 959,71	67 464 959,71
281811	Sous-total	87 607 332,81	4 863 206,64	92 470 539,45	92 470 539,45
28181	Sous-total	137 892 888,43	6 835 265,04	144 728 153,47	144 728 153,47
2818	Amortissement autres immobilisations corporelles	162 691 201,27	9 268 603,97	171 959 805,24	171 959 805,24

281	Amortissement des immobilisations corporelles	4 443 983 744,70	197 159 312,59	4 641 143 057,29	4 641 143 057,29

ملحق رقم (2.3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2018

ملحق رقم (1.2.3): جدول الاستثمارات لسنة 2018

Code	Libellé	Mvm ant. Débit	Mvm période débit	Mvm période crédit	Mvm total débit	Mvm total crédit	Solde débit
2040001	Logiciels informatiques et assimiles	8711617,46	704000	352000	9415617,46	352000	9063617,46
2041010	Autres immobilisations incorporelles	31292308,7	0	0	31292308,7	0	31292308,7
204	Logiciels informatiques et assimilés	40003926,16	704000	352000	40707926,2	352000	40355926,2
2080001	Autres immobilisations incorporelles	1979499,12	0	0	1979499,12	0	1979499,12
20	Immobilisations incorporelles	41983425,28	704000	352000	42687425,3	352000	42335425,3
2110002	Terrains non batis	37098639,12	0	0	37098639,1	0	37098639,1
2120001	Agencements et amenagements de terra	2330885	0	0	2330885	0	2330885
2130001	Batiments	188429328,6	0	0	188429329	0	188429329
2130002	Batiments industriels	1678614906	0	0	1678614906	0	1678614906
2130003	Batiments sociaux	86558242,27	0	0	86558242,3	0	86558242,3
213000	Constructions	1953602477	0	0	1953602477	0	1953602477
2130040	Amenagement batiments	242937186,2	0	0	242937186	0	242937186
213	Constructions	2196539663	0	0	2196539663	0	2196539663
2150001	Installation complexe	2457223696	0	58146869,9	2457223696	58146869,9	2399076826
2150010	Materiel et outillage	454440893,4	90408678,1	23391932,3	544849572	23391932,3	521457639
2150011	Appareil de mesure et controle	77381766,85	1262597,09	1260000	78644363,9	1260000	77384363,9
2150012	Materiel de conditionnement stocks	486643,02	0	0	486643,02	0	486643,02
2150014	Materiel/ tirage/ manitention	33251849,08	0	942279,41	33251849,1	942279,41	32309569,7
2150015	Autres materiels	18530876,96	31296657,3	14788519,5	49827534,3	14788519,5	35039014,8
215001	Sous-total	584092029,4	122967932	40382731,2	707059962	40382731,2	666677231
2150070	Materiel de securite	2514133,48	0	0	2514133,48	0	2514133,48
21500	Installations techniques, matériel et outillage ind	3043829859	122967932	98529601,1	3166797791	98529601,1	3068268190
2150160	Amenagement installations techniques	224096845,4	0	60000	224096845	60000	224036845

215	Installations techniques, matériel et outillage ind	3267926704	122967932	98589601,1	3390894636	98589601,1	3292305035
2180011	Materiel social	245000	250000	196000	495000	196000	299000
2180021	Mobilier equipement menager social	3112147,24	0	0	3112147,24	0	3112147,24
2180	Autres immobilisations corporelles	3357147,24	250000	196000	3607147,24	196000	3411147,24
2181010	Mat transport/vehicules touristiques	31569666,64	0	0	31569666,6	0	31569666,6
2181020	Mat transport/camions	10605413,19	0	0	10605413,2	0	10605413,2
2181030	Mat transport/vehicules utilitaires	11444915,11	0	0	11444915,1	0	11444915,1
2181060	Mat transport/s.remorques	3066042,12	0	0	3066042,12	0	3066042,12
21810	Sous-total	56686037,06	0	0	56686037,1	0	56686037,1
2181100	Mobilier de bureau	17811817,17	0	0	17811817,2	0	17811817,2
2181110	Materiel de bureau	10495088,58	168067,23	0	10663155,8	0	10663155,8
2181120	Materiel informatique	70929922,49	1474130	39600	72404052,5	39600	72364452,5
21811	Sous-total	99236828,24	1642197,23	39600	100879025	39600	100839425
2181600	Autres amenagements	25034167,05	0	0	25034167,1	0	25034167,1
2181	Sous-total	180957032,4	1642197,23	39600	182599230	39600	182559630
218	Autres immobilisations corporelles	184314179,6	1892197,23	235600	186206377	235600	185970777
21	Immobilisations corporelles	5688210071	124860130	98825201,1	5813070201	98825201,1	5714245000
2320001	Investissement en cours	10953266,56	28507693,6	16218190,3	39460960,2	16218190,3	23242769,8

ملحق رقم (2.2.3): جدول اهتلاك الاستثمارات لسنة 2018

Code	Libellé	Mvm ant. Crédit	Mvm période débit	Mvm période crédit	Mvm total débit	Mvm total crédit
2804001	Amort logiciel informatique	0,00	0,00	64 533,33	0,00	64 533,33
2804010	Amort autres immobilis.incorporelles	31 292 308,70	0,00	0,00	0,00	31 292 308,70
2804041	Amort logiciel informatique	8 591 224,46	0,00	0,00	0,00	8 591 224,46
2804	Amortissement des logiciels informatiques et assim	39 883 533,16	0,00	64 533,33	0,00	39 948 066,49
2808001	Amortissement autres immo incorporel	1 979 499,12	0,00	0,00	0,00	1 979 499,12
280	Amortissement des immobilisations	41 863 032,28	0,00	64 533,33	0,00	41 927 565,61

	incorporelles					
2812001	Amort agencements et amenagements de	1 218 338,67	0,00	233 088,50	0,00	1 451 427,17
2813001	Amortissement batiments	128 803 433,59	0,00	4 306 302,43	0,00	133 109 736,02
2813002	Amortissement batiments industriels	1 141 609 188,20	0,00	33 695 224,49	0,00	1 175 304 412,69
2813003	Amortissement batiments sociaux	58 406 567,47	0,00	1 759 479,70	0,00	60 166 047,17
2813004	Amortissement amenagements batiments	196 644 766,99	0,00	9 041 245,93	0,00	205 686 012,92
2813	Amortissement constructions	1 525 463 956,25	0,00	48 802 252,55	0,00	1 574 266 208,80
2815001	Amortissement installation complexe	2 198 981 426,62	58 146 869,87	87 483 453,34	58 146 869,87	2 286 464 879,96
2815011	Amortissement materiel et outillage	394 682 954,99	194 000,00	12 889 771,19	194 000,00	407 572 726,18
2815012	Amortissement appareil de mesure et	72 674 931,77	0,00	2 500 081,53	0,00	75 175 013,30
2815013	Amortissement materiel de condition	486 643,02	0,00	0,00	0,00	486 643,02
2815014	Amortissement materiel/ tirage/ mani	33 251 849,08	942 279,41	0,00	942 279,41	33 251 849,08
2815015	Amortissement autres materiels	18 519 276,96	0,00	1 512 258,19	0,00	20 031 535,15
2815016	Amort amenagement instal. Techniques	221 389 741,21	60 000,00	1 910 897,05	60 000,00	223 300 638,26
281501	Sous-total	741 005 397,03	1 196 279,41	18 813 007,96	1 196 279,41	759 818 404,99
2815071	Amortissement materiel de csecurite	2 514 133,48	0,00	0,00	0,00	2 514 133,48
2815	Amortissement installations techniques	2 942 500 957,13	59 343 149,28	106 296 461,30	59 343 149,28	3 048 797 418,43
2818011	Amortissement materiel social	245 000,00	196 000,00	250 000,00	196 000,00	495 000,00
2818021	Amortissement mobilier equip menager	2 942 563,91	0,00	0,00	0,00	2 942 563,91
2818060	Amort autres amenagements	24 044 087,86	0,00	969 347,99	0,00	25 013 435,85
28180	Amortissement autres immobilisations corporelles	27 231 651,77	196 000,00	1 219 347,99	196 000,00	28 450 999,76
2818101	Amort mat transp/vehicules touristiq	27 812 910,27	0,00	55 000,00	0,00	27 867 910,27
2818102	Amort mat transp/camions	9 933 746,52	0,00	986 923,07	0,00	10 920 669,59
2818103	Amort mat transp/vehicules utilitair	11 444 915,11	0,00	310 000,00	0,00	11 754 915,11
2818106	Amort mat transp/s. Remorques	3 066 042,12	0,00	0,00	0,00	3 066 042,12
281810	Sous-total	52 257 614,02	0,00	1 351 923,07	0,00	53 609 537,09
2818110	Amort mobilier de bureau	15 171 725,56	0,00	546 361,62	0,00	15 718 087,18

2818111	Amort materiel de bureau	9 833 854,18	0,00	342 498,17	0,00	10 176 352,35
2818112	Amort materiel informatique	67 464 959,71	0,00	1 871 131,78	0,00	69 336 091,49
281811	Sous-total	92 470 539,45	0,00	2 759 991,57	0,00	95 230 531,02
28181	Sous-total	144 728 153,47	0,00	4 111 914,64	0,00	148 840 068,11
2818	Amortissement autres immobilisations corporelles	171 959 805,24	196 000,00	5 331 262,63	196 000,00	177 291 067,87
281	Amortissement des immobilisations corporelles	4 641 143 057,29	59 539 149,28	160 663 064,98	59 539 149,28	4 801 806 122,27

ملحق رقم (3.3): جدول الاستثمارات وإهتلاكاتها لسنة 2019

ملحق رقم (1.3.3): جدول الاستثمارات لسنة 2019

Code	Libellé	Mvm ant. Débit	Mvm période débit	Mvm période crédit	Mvm total débit	Mvm total crédit	Solde débit
2040001	Logiciels informatiques et assimiles	9 063 617,46	0,00	0,00	9 063 617,46	0,00	9 063 617,46
2041010	Autres immobilisations incorporelles	31 292 308,70	0,00	0,00	31 292 308,70	0,00	31 292 308,70
204	Logiciels informatiques et assimilés	40 355 926,16	0,00	0,00	40 355 926,16	0,00	40 355 926,16
2080001	Autres immobilisations incorporelles	1 979 499,12	0,00	0,00	1 979 499,12	0,00	1 979 499,12
20	Immobilisations incorporelles	42 335 425,28	0,00	0,00	42 335 425,28	0,00	42 335 425,28
2110002	Terrains non batis	37 098 639,12	8352581360,88	0,00	8 389 680 000,00	0,00	8 389 680 000,00
2120001	Agencements et amenagements de terra	2 330 885,00	0,00	0,00	2 330 885,00	0,00	2 330 885,00
2130001	Batiments	188 429 328,63	0,00	0,00	188 429 328,63	0,00	188 429 328,63
2130002	Batiments industriels	1 678 614 906,39	20 384 470,00	870 381,70	1 698 999 376,39	870 381,70	1 698 128 994,69
2130003	Batiments sociaux	86 558 242,27	0,00	0,00	86 558 242,27	0,00	86 558 242,27
213000	Constructions	1 953 602 477,29	20 384 470,00	870 381,70	1 973 986 947,29	870 381,70	1 973 116 565,59
2130040	Amenagement batiments	242 937 186,18	0,00	0,00	242 937 186,18	0,00	242 937 186,18
21300	Constructions	2 196 539 663,47	20 384 470,00	870 381,70	2 216 924 133,47	870 381,70	2 216 053 751,77
2150001	Installation complexe	2 161 009 629,34	0,00	4 433 285,00	2 161 009 629,34	4 433 285	2 156 576 344,34
2150010	Materiel et outillage	454 105 453,36	12 789 844,81	0,00	466 895 298,17	0,00	466 895 298,17
2150011	Appareil de mesure et controle	76 341 228,03	0,00	0,00	76 341 228,03	0,00	76 341 228,03

2150012	Materiel de conditionnement stocks	486 643,02	0,00	0,00	486 643,02	0,00	486 643,02
2150014	Materiel/ tirage/ manitention	23 386 793,67	0,00	0,00	23 386 793,67	0,00	23 386 793,67
2150015	Autres materiels	35 039 014,79	5 347 913,32	0,00	40 386 928,11	0,00	40 386 928,11
215001	Sous-total	589 359 132,87	18 137 758,13	0,00	607 496 891,00	0,00	607 496 891,00
2150070	Materiel de securite	2 514 133,48	11 907 724,43	0,00	14 421 857,91	0,00	14 421 857,91
21500	Installations techniques, matériel et outillage	2 752 882 895,69	30 045 482,56	4 433 285,00	2 782 928 378,25	4433285	2778495093,25
2150160	Amenagement installations techniques	215 549 110,25	0,00	0,00	215 549 110,25	0,00	215549110,25
2150	Installations techniques, matériel et outillage	2 968 432 005,94	30 045 482,56	4 433 285,00	2 998 477 488,50	4 433 285	2994044203,5
2180011	Materiel social	299 000,00	0,00	0,00	299 000,00	0,00	299 000,00
2180021	Mobilier equipement menager social	3 112 147,24	0,00	0,00	3 112 147,24	0,00	3 112 147,24
21800	Autres immobilisations corporelles	3 411 147,24	0,00	0,00	3 411 147,24	0,00	3 411 147,24
2181010	Mat transport/vehicules touristiques	31 569 666,64	0,00	0,00	31 569 666,64	0,00	31 569 666,64
2181010	Mat transport/vehicules touristiques	31 569 666,64	0,00	0,00	31 569 666,64	0,00	31 569 666,64
2181020	Mat transport/camions	9 560 874,45	0,00	0,00	9 560 874,45	0,00	9 560 874,45
2181030	Mat transport/vehicules utilitaires	11 444 915,11	0,00	0,00	11 444 915,11	0,00	11 444 915,11
2181060	Mat transport/s.remorques	3 066 042,12	0,00	0,00	3 066 042,12	0,00	3 066 042,12
21810	Sous-total	55 641 498,32	0,00	0,00	55 641 498,32	0,00	55 641 498,32
2181100	Mobilier de bureau	17 811 817,17	0,00	0,00	17 811 817,17	0,00	17 811 817,17
2181110	Materiel de bureau	10 663 155,81	111 764,71	0,00	10 774 920,52	0,00	10 774 920,52
2181120	Materiel informatique	64 270 017,41	0,00	0,00	64 270 017,41	0,00	64 270 017,41
21811	Sous-total	92 744 990,39	111 764,71	0,00	92 856 755,10	0,00	92 856 755,10
2181600	Autres amenagements	25 034 167,05	0,00	0,00	25 034 167,05	0,00	25 034 167,05
2181	Sous-total	173 420 655,76	111 764,71	0,00	173 532 420,47	0,00	173 532 420,47
218	Autres immobilisations corporelles	176 831 803,00	111 764,71	0,00	176 943 567,71	0,00	176 943 567,71
21	Immobilisations corporelles	5 381 232 996,53	8403123078,15	5 303 666,70	13784 356074,68	5303666,70	13779052 408
2320001	Investissement en cours	23 242 769,82	15 289 276,64	3 375 666,58	38 532 046,46	3375666,58	35156 379,88

ملحق رقم (2.3.3): جدول اهتلاك الاستثمارات لسنة 2019

Code	Libellé	Mvm ant. Crédit	Mvm période débit	Mvm période crédit	Mvm total crédit	Solde crédit
280400	Amortissement des logiciels informatiques et assimilés	64 533,33	0,00	70 400,00	134 933,33	134 933,33
280401	Sous-total	31 292 308,70	0,00	0,00	31 292 308,70	31 292 308,70
280404	Sous-total	8 591 224,46	0,00	0,00	8 591 224,46	8 591 224,46
2804	Amortissement des logiciels informatiques et assimilés	39 948 066,49	0,00	70 400,00	40 018 466,49	40 018 466,49
2808	Amortissement autres immobilisations incorporelles	1 979 499,12	0,00	0,00	1 979 499,12	1 979 499,12
280	Amortissement des immobilisations incorporelles	41 927 565,61	0,00	70 400,00	41 997 965,61	41 997 965,61
2812	Amortissement agencements et aménagements de terrain	1 451 427,17	0,00	233 088,50	1 684 515,67	1 684 515,67
2813001	Amortissement batiments	133 109 736,02	0,00	4 306 302,43	137 416 038,45	137 416 038,45
2813002	Amortissement batiments industriels	1 175 304 412,69	0,00	33 695 224,49	1 208 999 637,18	1208999637,18
2813003	Amortissement batiments sociaux	60 166 047,17	0,00	1 759 479,70	61 925 526,87	61 925 526,87
2813004	Amortissement amenagements batiments	205 686 012,92	0,00	9 041 245,93	214 727 258,85	214 727 258,85
2813	Amortissement constructions	1 574 266 208,80	0,00	48 802 252,55	1 623 068 461,35	1 623 068 461,35
281500	Amortissement installations techniques	1 990 250 813,51	4 433 285,00	66 776 451,13	2 057 027 264,64	2052593979,64
2815011	Amortissement materiel et outillage	340 026 540,31	0,00	11 293 990,10	351 320 530,41	351 320 530,41
2815012	Amortissement appareil de mesure et	74 131 877,39	0,00	1 639 002,26	75 770 879,65	75 770 879,65
2815013	Amortissement materiel de condition	486 643,02	0,00	0,00	486 643,02	486 643,02
2815014	Amortissement materiel/ tirage/ mani	23 386 793,67	0,00	0,00	23 386 793,67	23 386 793,67
2815015	Amortissement autres materiels	20 031 535,15	0,00	2 924 998,02	22 956 533,17	22 956 533,17
2815016	Amort amenagement instal. Techniques	214 752 903,14	0,00	955 448,53	215 708 351,67	215 708 351,67
281501	Sous-total	672 816 292,68	0,00	16 813 438,91	689 629 731,59	689 629 731,59
281507	Sous-total	2 514 133,48	0,00	2 976 931,11	5 491 064,59	5 491 064,59

2815	Amortissement installations techniques	2 665 581 239,67	4 433 285,00	86 566 821,15	2 752 148 060,82	2 747 714 775,82
281801	Sous-total	299 000,00	0,00	0,00	299 000,00	299 000,00
281802	Sous-total	2 942 563,91	0,00	0,00	2 942 563,91	2 942 563,91
281806	Sous-total	25 013 435,85	0,00	31 096,81	25 044 532,66	25 044 532,66
28180	Amortissement autres immobilisations corporelles	28 254 999,76	0,00	31 096,81	28 286 096,57	28 286 096,57
2818101	Amort mat transp/vehicules touristiq	27 867 910,27	0,00	55 000,00	27 922 910,27	27 922 910,27
2818102	Amort mat transp/camions	10 920 669,59	0,00	852 256,40	11 772 925,99	11 772 925,99
2818103	Amort mat transp/vehicules utilitair	10 710 376,37	0,00	310 000,00	11 020 376,37	11 020 376,37
2818106	Amort mat transp/s. Remorques	3 066 042,12	0,00	0,00	3 066 042,12	3 066 042,12
281810	Sous-total	52 564 998,35	0,00	1 217 256,40	53 782 254,75	53 782 254,75
2818110	Amort mobilier de bureau	15 718 087,18	0,00	494 368,46	16 212 455,64	16 212 455,64
2818111	Amort materiel de bureau	10 176 352,35	0,00	120 370,46	10 296 722,81	10 296 722,81
2818112	Amort materiel informatique	61 241 656,41	0,00	1 215 609,30	62 457 265,71	62 457 265,71
281811	Sous-total	87 136 095,94	0,00	1 830 348,22	88 966 444,16	88 966 444,16
28181	Sous-total	139 701 094,29	0,00	3 047 604,62	142 748 698,91	142 748 698,91
2818	Amortissement autres immobilisations corporelles	167 956 094,05	0,00	3 078 701,43	171 034 795,48	171 034 795,48
281	Amortissement des immobilisations corporelles	4 409 254 969,69	4 433 285,00	138680863,63	4 547 935 833,32	4543502548,32

ملحق رقم (4): مؤشرات العامة لأسعار الاستهلاك لسنوات 2017– 2020

ملحق رقم (1.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2017

		2016	2017										
		ديسمبر	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
المؤشر العام	العاصمة	188,3	191,7	190,6	192,8	193,5	192,8	193,4	190,6	194,0	196,1	197,2	197,1	197,6
	الوطني	199,4	204,5	205,0	206,1	207,0	205,8	205,8	204,0	206,7	209,3	210,7	209,3	208,6
التغير الشهري (٪)	العاصمة	0,2	1,8	-0,6	1,2	0,4	-0,4	0,3	-1,4	1,8	1,1	0,5	0,0	0,3
	الوطني	-0,1	2,5	0,3	0,5	0,4	-0,6	0,0	-0,9	1,3	1,3	0,7	-0,7	-0,3

المصدر: https://www.ons.dz/

ملحق رقم (2.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2018

		2017	2018										
		نوفمبر	ديسمبر	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر
المؤشر العام	العاصمة	197,1	197,6	198,6	197,4	198,9	200,1	203,2	205,9	202,0	202,9	203,5	206,0	205,1
	الوطني	209,3	208,6	210,6	210,2	209,8	212,1	215,4	218,0	213,6	215,2	215,3	218,4	217,7
التغير الشهري (٪)	العاصمة	0,0	0,3	0,5	-0,6	0,8	0,6	1,8	1,1	-1,9	0,5	0,3	1,2	-0,5
	الوطني	-0,7	-0,3	1,0	-0,2	-0,2	1,1	1,6	1,2	-2,0	0,7	0,0	1,5	-0,4

المصدر: https://www.ons.dz/

ملحق رقم (3.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2019

		2018		2019										
		Nov.	Déc.	Janv.	Févr.	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.
Indice Général	ALGER	205,1	203,0	203,7	202,8	204,7	204,7	206,7	206,1	204,7	206,8	209,4	209,1	207,9
	NATIONAL	217,7	213,6	217,1	216,4	217,2	218,3	222,0	218,9	216,9	219,1	221,9	222,3	221,1
Variation Mensuelle (en %)	ALGER	-0,5	-1,0	0,4	-0,5	0,9	0,0	1,0	-0,3	-0,7	1,1	1,2	-0,1	-0,6
	NATIONAL	-0,4	-1,9	1,7	-0,3	0,4	0,5	1,7	-1,4	-0,9	1,0	1,3	0,2	-0,6

المصدر: https://www.ons.dz/

ملحق رقم (4.4): المؤشر العام لأسعار الاستهلاك سنة 2020

		2019									2020			
		Avril	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	Janv.	Févr.	Mars	Avril
Indice Général	ALGER	204,7	206,7	206,1	204,7	206,8	209,4	209,1	207,9	207,9	207,7	206,5	209,0	209,6
	NATIONAL	218,3	222,0	218,9	216,9	219,1	221,9	222,3	221,1	219,4	220,2	220,0	222,4	223,4
Variation Mensuelle (en %)	ALGER	0,0	1,0	-0,3	-0,7	1,1	1,2	-0,1	-0,6	0,0	-0,1	-0,6	1,2	0,3
	NATIONAL	0,5	1,7	-1,4	-0,9	1,0	1,3	0,2	-0,6	-0,7	0,3	-0,1	1,1	0,5

المصدر: https://www.ons.dz/