الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et de Gestion
Département de Gestion

الموضوع:

آثـــار التضخم المـــالي على القوائم المـــالية في المـــؤسســـات الإقتـــصادية الجزائريـــة

دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATI SUD ورقلـــة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص محاسبة

إعداد الطالب:
كـــويسي محمد

إشراف الدكتور:
بن عيشي بشير

لجنة المناقشة :

د/ مفيدة يحيـــاوي	أستـــاذة محاضرة –أ–	جامعة بسكـــرة	رئـــيـــسا
د/ بشير بن عيشي	أستـــاذ محـــاضر –أ–	جامعة بسكـــرة	مـــقـــررا
د/عمـــر عـــزاوي	أستـــاذ محـــاضر –أ–	جامعة ورقـــلـــة	ممتحـــنـــا
د/ أحمـــد لعماري	أستـــاذ محـــاضر –أ–	جامعة باتـــنـــة	ممتحـــنـــا

الـــسنة الجـــامعية: 2010-2011

الملخـــــص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان آثار التضخم على القوائم الماليـــة خاصـــة قـــائمتي المركـــز المـــالي والدخل، ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في إتخاذ القرارات الماليـــة الملائمة وتقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحـــة مـــن طـــرف المفكـــرين الأكاديميين والمحاسبيين والمنظمات المهنية المحاسبية لمعالجة آثار هذه الظاهرة هذا من جهة، ومن جهـــة أخرى ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم ذلك من خلال تطبيق أحد المداخل المقترحة على القوائم المالية في مؤسسة إقتصادية جزائرية (BATI SUD).

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة مـــن آثار التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية أي المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهو ما يبين مدى تأثير التضخم على مصداقية و ملاءمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

التضخم، المحاسبة، القوائم المالية، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، التغير في مستويات الأسعار، الـــرقم القياسي للأسعار، القياس المحاسبي.

Resumé :

Cette étude visait à démonter les effets de l'inflation sur les états financiers surtout ma situation financièr et des revenus,pricipalment en raison de l'extême impotance de ces déclarations pour les utilisateurs dans la prise de décisions appropriées d'évaluation financière et la performance, aninsi que la présentation de diverses entrées des comptables proposées par les intellectuels universitaires, les comptables et les organismes comptables professionnels pour contrer les effets de ce phénomène, d'une part et pour atteindre les objectifs de cette étude a été réalisée grâce à l'application d'une des enrtées proposées aux états financiers dans une entreprise algérirnne (BATISUD) .

Et les conclusions de cette étude qu'il existe des différences significatives enrtre les chiffres comptables des états financiers le taitement des effets de l'inflation en utilisant la méthode du coût historique ajusté de unitaire de la monnie fixe et les chiffres comptables des états financiers de la traditionnelle tout établi, sur la basse du coût historique, qui montre l'ampleur de l'impact de l'inflation sur la crédibilité et la pertinence des infomations financières publiées dans les états financiers.

Mots clés:

L'inflation, La comptabilité, Les états financiers, coût historique, coût actuel, la variation du niveau des prix, l'ndice des prix, la mesure de la comptable .

مـقـدمـة :

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

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

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

فالتضخم يعد أحد العوامل البيئية التي لها آثار إجتماعية وإقتصادية كما لها آثارهـا علـى تطـور المحاسبة والممارسات المحاسبية وذلك بسبب إعتماد المحاسبة على النقود كوحدة قياس من ناحية وعلـى فرض ثبات وحدة القياس من ناحية أخرى، ولهذا إتسعت وتعددت مجالات دراسة التضخم المالي، وعليـه سنركز على المجال المحاسبي مسلّطين الضوء على تأثيرات التـضخم المـالي علـى التقاريرالمحاسـبية والحسابات الختامية الركيزة الأساسية في عملية إتخاذ القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها من جانـب المستثمرين والممولين، ونظرا لمدى أهمية القوائم والحسابات المالية الختامية فـي تقيـيم الأداء وتحقيـق الفاعلية في المنشأة وتشجيع وجلب التمويل اللازم لنمو المؤسسة و تطورها، وعليه كان مـن الـضروري التعامل مع هذه الظاهرة محاسبيا نظرا للتأثير الكبير للتضخم المالي على جودة ومنفعة التقـارير الماليـة والحسابات الختامية وما يشوبها من تشويش وتضليل لمستخدمي القوائم الماليـة فـي فتـرات التـضخم و بإختلاف أصنافهم، إدارة المنشأة أو الجهات الحكومية أو الدائنيين...إلخ.

ولذلك ظهرت عدة مبادرات ومحاولات من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسـبين والمنظمـات المهنية من أجل تحسين نموذج التكلفة التاريخية أو إيجاد بديل آخر للقياس المحاسـبي كالتكلفـة الجاريـة والقيمة العادلة وهذا من شأنه تفادي الإنتقادات الموجهة للقياس المحاسـبي التقليـدي وإزالـة النقـائص الموجودة فيه، وفي هذا السياق أخذت لجنة معايير المحاسبة الدولية مشكلة تغيرات الأسعار بعين الإعتبار وألقت الضوء على موضوع معالجة آثار التضخم المالي على البيانات المالية والحـسابات الختاميـة فـي إطار المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون Ias 29 المتعلق بالتقارير المالية في الإقتـصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة، وكذا سابقه المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشرIas15 الخاص بالمعلومات المتعلقة بآثارالتغير في الأسعار، وسابقهما المعيار الدولي رقم (6) las تحت عنوان التفاعل المحاسبي مـع التغير في الأسعار والذي ألغي وحل محله المعيار الدولي Ias15 و كل هذا يدخل فيما يـسمى بمحاسـبة التضخم.

من خلال ماسبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

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

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

1- ما طبيعة التضخم وما هي أسبابه ؟

2- ماهي أهم القوائم المالية التي يظهر عليها أثر التضخم ؟

3- هل هناك فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التـضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية التقليدية ؟

الفرضيات :

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

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

أهمية البحث:

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

أهداف البحث :

- تسليط الضوء على ظاهرة التضخم ومدى آثارها الإقتصادية والإجتماعية وبتركيز أكثر على تأثيراتهـا على المحاسبة عموما ومخرجات النظام المحاسبي، خصوصا البيانات المنشورة في القـوائم والحـسابات الختامية التي أصبحت مضللة لمستخدميها في تقييم الأداء وإتخاذ القرارات خاصة التمويلية والإسـتثمارية منها؛
- التعرض لأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذا بدائل القياس المحاسبي المعاصر ومقارنتها وتقييمها، ومعرفة مدى قدرتها وملاءمتها على تحـسين نظـام القياسـي المحاسـبي وإستبدالها للتكـلفة التاريخية، ومدى نجـاعة إستخدامها سعيا منها لتحقيق أهداف القوائم المالية وإمكانية

إجراء دراسة تطبيقية لإحدى النماذج المحاسبية المقترحة ودراسة مدى ملاءمتها لنظام القياس المحاسبي؛

– التعرف على الآثار السلبية الناجمة عن عدم آخذ أثر التضخم في الحسبان عند إعـداد قـائمتي الـدخل و المركز المالي و التعرف على كيفية معالجة هذه الآثار؛

– التعرض للمحاولات الدولية ومحاولات المدارس الفكرية والمحاسبين المهنيين في إستبعاد آثار التـضخم على القوائم المالية وكذا محاولات لجنة معايير المحاسبة الدولية في ذلك من خـلال المعيـار المحاسـبي الدولي التاسع والعشرون Ias29 المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة؛ والتي تصب في محاولة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو على الأقل تكييف الأنظمة المحاسبية لضمان الفهم والقراءة الموحدة العالميين للقوائم المالية في ظل توجه الهيئات والمنظمات المهنية والمدارس الفكرية نحو تحقيق التوافق أو التوحيد المحاسبي خاصة مع تعدد مستخدمي البيانات والمعلومات المالية.

مبررات إختيار الموضوع :

– إختيار هذا الموضوع كان على أساس الرغبة في التعمق أكثر في المـشكلات البليغـة التـي يـسببها التضخم للمحاسبة وآثاره على التقارير والممارسات المحاسبية، من خلال تضليل القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المالية نتيجة إستخدام نموذج التكلفة التاريخية دون الأخذ بعين الإعتبارالتغير المستمرفي القـوة الشرائية لوحدة النقد والتي تساهم في إرتفاعات الأسعار في الأسواق الوطنية، والذي يـشغل المؤسـسات وخاصة الشركات المتعددة الجنسيات ؛

– وكذا دراسة مدى فعالية بدائل القياس المحاسبي المقترحة لمعالجة آثار التضخم علـى القـوائم الماليـة بالإضافة إلى قلة الدراسات المحاسبية المتناولة لمشكلات التضخم في مجال المحاسبة بمكتباتنا؛

– تبني المعايير المحاسبية الدولية ناتج عن متطلبات الإندماج في الإقتصاد العالمي، فالجزائر تسعى إلـى مواكبة التطورات التي تعرفها الساحة الدولية وتحقيق التوحيد المحاسبي من خلال تشريع وتطبيق النظـام المحاسبي و المالي الجديد (SCF) في الآونة الأخيرة.

حدود الدراسة:

– إعتماد الرقم القياسي العام للأسعار وفقا لأسعار المستهلكين والمعـدة مـن طـرف الـديوان الـوطني للإحصائيات (ONS)، لتعديل بنود القوائم المالية وذلك للحصول على التكلفة التاريخيـة المعدلـة لهـذه البنود؛

– تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لمعالجة آثار التضخم المـالي علـى القـوائم المالية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبيرBATISUD بورقـلـة محل الدراسة كان مقتـصرا علـى السنوات الثلاث الأخيرة 2007، 2008، 2009؛

– التركيز في هذا البحث أيضا على المحاولات الدولية لعلاج آثار التـضخم، وكـذا مـساهمة معـايير المحاسبة الدولية في ذلك من خلال المعيـار المحاسبي الدولي التاسـع و العـشرون (Ias 29) المتعلـق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

منهجية البحـث :

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة وإختبار الفرضيات الموضوعة تم إتباع أسلوب المـنهج الاستقرائي في دراسة هذا الموضوع في جانبه النظري، من خلال التطرق أكثر إلـى ظـاهرة التـضخم مفاهيمها وأسبابها وآثارها على القوائم المالية والمداخل المحاسبية المقترحة لإستبعاد تلك الآثـار وموقـف المعايير المحاسبية الدولية في معالجتها، إلى جانب إتباع أسلوب المنهج الإستنباطي فـي دراسـة الحالـة التطبيقية، من خلال تطبيق أحد المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار التضخم المـالي علـى القـوائم المالية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATISUD بورقـلة.

الدراسات السابقة:

– فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدوليـة– دراسـة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة – مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليدة نوفمبر 2009؛

حيث تطرقت هذه الدراسة إلى موضوع المعايير المحاسبية الدولية ومساهمتها في معالجـة القـوائم المالية، من خلال ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقـم Ias 29 والمتعلـق بـالتقرير المـالي فـي الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع من أجل تحسين نظام القياس المحاسبي، وتوصلت الدراسة إلى أن إستخدام التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم يضل كثيرا بفعالية القـوائم الماليـة كـأداة للتحليـل الإقتصادي و إتخاذ القرارات، ومن أهم البدائل المطروحة لعلاج آثار الظاهرة تلك المقترحة مـن طـرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والمتمثلة في طريقة وحدة النقد الثابتة ونموذج القيمة العادلة.

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

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

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

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

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

أقسام البحث:

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

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

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

– الفصل الثاني: يتناول المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية مـن خـلال ثلاث مباحث، يتناول في أولها طبيعة القياس المحاسبي وبدائله المختلفـة إضـافة إلـى مفـاهيم الـدخل والمحافظة على رأس المال وفي المبحث الثاني نخص به المداخل المحاسبية الجزئية منها وكـذا الـشاملة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، وأهمية التعديل وتقييم المداخل الشاملة لمعالجة آثار التضخم، أما المبحث الثالث نستعرض فيه المحاولات الدولية من دراسات نظرية ومحاولات الهيئآت المهنية والمدارس الفكرية في معالجة آثار التضخم إضافة إلى مساهمة معايير المحاسبة الدولية في ذلك؛

– الفصل الثالث : يتناول الدراسة التطبـيقية الخـاصة بحالة شركة البنـــاء للجنـوب والجنـوب الكبير BATISUD بورقـلـــة، من خلال ترجمة وإسقاط الجانب النظري من البحث على القوائم المالية والختامية للشركة محل الدراسة بغية استنباط والتعرف على الآثار الجلية على القوائم المالية المعدة علـى أساس التكلفة التاريخية، ومحاولة تطبيق أحد المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة آثـــار التـضخم علـى القوائم المالية وإختبار مدى فعاليتها ونجاحها في إسبتعاد آثار التضخم وتحقيق النتائج المرجوة من عمليـة التعديل وتقديم تقارير محاسبية وقوائم مالية تعطي الصورة صادقة وحقيقية عن الوضع المـالي للمؤسـسة دون تضليل أو تشويه لمستخدمي المعلومات المالية.

صعوبات البحث :

أثناء إنجاز هذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات ومنها :

– قلة المصادر والبحوث المتخصصة في محاسبة التضخم؛

– صعوبة الترجمة للعديد من المؤلفات الأجنبية الفرنسية والإنجليزية في مجال موضوع البحث؛

– التحفظ الممارس من طرف مستخدمي مؤسساتنا في منحنا المعلومات الكافية عن المؤسسة خلال فتـرة الدراسة التطبيقية؛

– تزامن الدراسة مع مرحلة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلـى النظـام المحاسـبي والمـالي الجديد SCF، وبالتالي التطبيق كان على القوائم المالية التقليدية للمؤسسة.

الفصـــل الأول: آثار التضخم على القوائم المالية

تمهـــــيد :

يعتبر التضخم إحدى المشكلات الاقتصادية التي تعانيها الإقتصاديات المتقدمة والنامية، وتتجسد هذه المشكلات في تضخم أو إرتفاع المستوى العام للأسعار نتيجة لأسباب عديدة كزيادة النقد المتداول والزيادة في الدخول...إلخ، كما يظهر على عدة أشكال متعددة ومتنوعة، تحددها معايير كتحكم الدولة فـــي جهـــاز الأثمان وغير ذلك.

وتعد المحاسبة نشاط خدمي يقوم بإيصال المعلومات إلى ذوي الحاجـــة إليهـــا مـــن المـــستخدمين الداخليين كالمديرين بالإضافة إلى المستخدمين الخارجيين كإدارة الضرائب والمستثمرين وذلك من خـــلال نظام محاسبي للمعلومات قائم بذاته، حيث تعتبر القوائم المالية من نتاج هذا النظام ومزاياهـــا تعـــود إلـــى مزايا النظام المحاسبي بشتى أنواعها، ومن جهة أخرى ظاهرة التضخم أو التغير في مستوى الأسعار لـــه آثار سلبية على موضوعية البيانات والمعلومات المحاسبية، ذلك من خلال إنخفاض القوة الشرائية لوحـــدة القياس النقدي، والذي يظهر قصور التكلفة التاريخية في التقييم ومعالجة ذلك الأثر السلبي على قيم القـــوائم المالية و التقارير المالية بصفة عامة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مفهوم التضخم وأنواعه حسب عـــدة معـــايير وتفـــسيره وفـــق النظريات الإقتصادية والنقدية وكل الآثار الإقتصادية والاجتماعية التي يحدثها التضخم، إلى جانب مفـــاهيم القوائم المالية ومكوناتها وطرق عرضها، والتطرق إلى آثـــار التضخم علـــى عناصـــر القـــوائم الماليـــة والمعلومات المالية .

المبحث الأول: مدخل حول ظاهرة التضخم

مفهوم التضخم ليس له تعريف موحد أو معنى وحيد عند علماء المالية والاقتصاد، فالتعريف المالي للتضخم هو"زيادة الطلب الكلي الإستهلاكي عن العرض الكلي نتيجة التوسع النقدي الجديد أو التوسع في الإئتمان المصرفي يترتب عليها إرتفاع مستمر في الأسعار وإنخفاض في قيمة النقود"، أما التعريف الإقتصادي للتضخم"زيادة الطلب الكلي الإستهلاكي عن العرض الكلي يترتب عليه إرتفاع مستمر في الأسعار وإنخفاض في قيمة النقد"، وذلك نتيجة عوامل نقدية أو عوامل عينية هيكلية..[1]

المطلب الأول: مفهوم التضخم وأسبابه

1- تعريف التضخم:

إن تعريف التضخم يشوبه الكثيرمن الصعوبات من خلال الإختلافات التي ظهرت بين المفكرين والعلماء وبإختلاف المقصود منه و الزمن الذي حل فيه.

هذا ويعرف كاردنيرأكلي التضخم بأنه« الإرتفاع المستمر والمحسوس للمستوى العام للأسعار ويضيف أكلى قائلا أن هذه الظاهرة تعبرعن حالة عدم التوازن ويجب تحليلها وفقا لمعايير حركية وليس لمعايير ساكنة»[2]، ويتطلب في تعريف التضخم فكرتين[3]:

- (1) زيادة كمية النقود بالنسبة لكمية السلع؛
- (2) إرتفاع مستوى الأسعار.

الملاحظ أن تعاريف التضخم تمحور بعضها حول الجانب النقدي للتضخم فقاموا بتعريفه من خلال أسبابه والبعض الآخر تمحور حول الجانب السعري للظاهرة فأتوا بتعريف من خلال آثار الظاهرة.

1-1-التضخم كظاهرة نقدية يمكن تعريفه من خلال أسبابه :

فهو عبارة عن« زيادة في كمية النقود تؤدي إلى إرتفاع الأسعار » سواء ظهرت تلك الزيادة من خلال عرض النقود (الإصدار النقدي أو التوسع في خلق الإئتمان)، أو من خلال الطلب على النقود (الإنفاق النقدي)، ويمثل هذا التعريف جانب الإتجاهات المتأثرة بالنظرية الكمية[4].

1-2- التضخم كظاهرة سعرية يمكن تعريفه من خلال آثاره :

في حالة وجود توجه مستمر ومحقق نحو إرتفاع الأسعار، فيمكن القول بأننا بصدد حالة تضخمية، وعلى ذلك فالتضخم يعني ديناميكية مستمرة نحو إرتفاع المستوى العام للأسعار، أيًّا كان

1 - حسين غازي عناية، **تمويل التنمية الإقتصادية بالتضخم المالي**، دار الجيل، بيروت 1991، ص 20؛

2 - سعيد هتهات، **دارسة إقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، 2006 ص 27؛

3 - عادل أحمد حشيش، **أساسيات الاقتصاد النقدي و المصرفي**، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2004، ص 283؛

4- نبيل الروبي، **التضخم في الإقتصاديات المختلفة**، مؤسسة الثقافة العربية، مصر، بدون سنة نشر، ص16.

سبب هذا الإرتفاع زيادة كمية النقود أو بعبارة أخرى عدم التوازن بين التيارين النقدي والسلعي[1].

وللإلمام أكثر بظاهرة التضخم نورد عدة تعاريف من إتجاهات مختلفة:

يعرف التضخم عموما على أنه« إرتفاع مستمر في الأسعار يعاني منه الإقتصاد و لكن تستطيع الحكومة التدخل و تحديد الأسعار كي تمنع القوى التضخمية من تحقيق إرتفاع في الأسعار»[2]؛ فالتضخم لا يعرف بحالة منفردة تتمثل في إرتفاع المستوى العام للأسعار، بل حالات أخرى كذلك تستخدم لتعبر وتصف الظاهرة وبالتالي مصطلحا خاصا به كالتضخم في الأجور، التضخم النقدي التضخم في التكاليف[3]؛ فالظواهر التي يمكن أن يطلق عليها إسم التضخم هي ظواهر قد تكون مستقلة عن بعضها البعض وهوما يزيد من تعقيد إمكانية إيجاد مفهوم واحد لظاهرة التضخم[4].

وعرّفه البعض بأنه « زيادة في كمية العملة القابلة للتداول » وكذلك بأنه«حالة يزيد فيها الطلب على ماهو متاح من السلع والخدمات وعلى تدفقات الدخل الحقيقي » كذلك بأنه «هبوط في القوة الشرائية للنقود ومطالبة العمال بأجور تزيد على النمو في الإنتاجية »[5].

وبصيغة أخرى التضخم يعني إرتفاعا كبيرا ومستمرا في المستوى العام للأسعارعلى مدى فترة زمنية قد تطول كثيرا وقد يأخذ التضخم أشكالا أو وتائر مختلفة.[6]

وعليه فالتضخم يمكن القول على أنه يعني الإرتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار لفترة طويلة من الزمن نتيجة عدة عوامل قد تكون نقدية أو هيكلية أو غير ذلك.

2-أسباب التضخم

هذا ويتفق الباحثون والدارسون الإقتصاديون، على أن من أهم أسباب حدوث التضخم ما يلي:

2-1- جذب الطلب (العوامل الدافعة للطلب الكلي نحو الإرتفاع):

يرى علماء الاقتصاد، أن التضخم الناشئ عن جذب الطلب يتخذ شكل حلقة مفرغة تبدأ أولا من الزيادة في فائض الطلب النقدي أيا كان سبب هذه الزيادة (إنفاق حكومي، اجتماعي، إسكاني...)، الأمر الذي يؤدي إلى نقص في العرض محاذاة الطلب، وكان كينز يرى أن هذا الفائض في الإنفاق يؤدي إلى زيادة في أسعار السلع والخدمات، وزيادة الأسعار هذه سوف تحفز المشاريع الإنتاجية إلى زيادة إنتاجها بهدف الحصول على أقصى ربح ممكن، مما يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي، (أي الطلب على سلع الإستهلاك + الطلب على سلع الإستثمار) من جديد ثم زيادة الأجور، وبالتالي زيادة الإستهلاك ومن ثم

1 - مجدي محمود شهاب، **اقتصاديات النقود و المال** ، دار الجامعة الجديدة للنشر مصر، 2000، ص 69،70؛

2 - ضياء مجيد، **إقتصاديات النقود و البنوك**، مؤسسة شباب الجامعة مصر، 2002، ص 214؛

3 - رنان راضية، **أنظمة سعر الصرف في البلدان النامية ودورها في مكافحة التضخم في ظل التحولات المالية الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير 2002/2001، ص43؛

4 - محمد عبد العزيز عجيمية، ومدحت محمد العقاد، **النقود والبنوك والعلاقات الإقتصادية الدولية**، دار النهضة العربية، بيروت 1984، ص 217،218؛

5- ناظم محمد نوري الشمري، **النقود والمصارف والنظرية النقدية**، دون سنة نشر، ص 388،389 ؛

6- عبد المنعم السيد على، نزار سعد الدين العيسي، **النقود والمصارف والأسواق المالية**، دار الحامد الأردن، 2004، ص 448.

زيادة جديدة في الطلب وهكذا تتحقق الدورة سالفة الذكر مرة ومرات (زيادة في الإنتاج، زيادة في الأجور، زيادة في الاستهلاك، زيادة في الطلب)، الأمر الذي يعني أن يدخل الاقتصاد القومي في حلقة مفرغة من الإرتفاعات المتواصلة في الأسعار[1]، وأهم العوامل الدافعة للطلب نحو الإرتفاع :

2-1-1- زيادة الإنفاق الإستهلاكي والاستثماري: خاصة عند مستوى الإستخدام الكامل؛

2-1-2-التوسع في فتح الإعتمادات من قبل المصارف: لتزويد الأسواق بمبالغ نقدية كبيرة(النقد الخطي)

2-1-3- العجز في الميزانية: والمقصود به زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة، فالحكومة تلجأ إلى الإقتراض من البنك المركزي لتمويل مشاريعها(التنموية، المدنية، العسكرية...)؛

2-1-4-تمويل العمليات الحربية:يشكل ميدانا فسيحا يتجه فيه الإنفاق العام نحو الزيادة المستمرة والارتفاع[2].

2-2- إنخفاض العرض (العوامل الدافعة للعرض الكلي نحو الإنخفاض):

كما يعود التضخم إلى إختلال العلاقة مابين الطلب الكلي الفعلي والعرض السلعي عند مستوى التشغيل الكامل، فإن التضخم قد يعود إلى إختلال العلاقة ذاتها ولكن بإنخفاض في المعروض من السلع والمنتجات بالنسبة لمستوى الطلب الكلي الفعلي السائد عند مستوى التشغيل الكامل، أي ارتفاع الطلب الكلي الفعلي لايرجع إلى عوامل ذاتية سببت ذلك الإرتفاع وإنما عوامل أخرى خاصة بالمعروض السلعي وأدت إلى إنخفاضه بالنسبة للطلب الكلي الفعلي.

هذا وقد يعود عدم مرونة الجهاز الإنتاجي لأمور كثيرة منها[3] :

2-2-1-تحقيق مرحلة الإستخدام الكامل: لجميع العناصر الإنتاجية بحيث يعجز الجهاز الإنتاجي عن كفاية متطلبات الطلب الكلي المرتفع عن ذلك المستوى؛

2-2-2- عدم كفاية الجهاز الإنتاجي: قد يعود عدم المرونة إلى نقص الفن الإنتاجي المستخدم في العمليات الإنتاجية فقد تكون الأساليب المتبعة قديمة ولا تفي بمتطلبات الأسواق الحديثة؛

2-2-3-النقص في العناصر الإنتاجية: كالعمال والموظفين المختصين والمواد الأولية والمواد الخام؛

2-2-4-النقص في رأس المال العيني: المستخدم عند مستوى الإستخدام الكامل مما يباعد ما بين النقد المتداول وبين المعروض من السلع والمنتجات والثروات المتمثلة في العرض الكلي المتناقص، وبالتالي ظهور التضخم كمؤشر على وجود الخلل التوازني في الأسواق المحلية والذي يعبرعن النقص في العرض الإنتاجي.

2-3- زيادة النفقات : (زيادة التكاليف الإنتاجية)

تتمثل العناصر الإنتاجية في العمال والموظفين والمواد الخام والمواد الأولية...، وإرتفاع تكاليفها

1 - حسين بن هني، **إقتصاديات النقود والبنوك(الأسس المبادئ)**، دار الكندي للنشر والتوزيع الأردن 2002، ص163؛

2 - حسين غازي عناية، **التضخم المالي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص 103- 106؛

3 - حسين غازي عناية، المرجع السابق، ص 113-117.

يتجلى أكثر في : - الإرتفاع في معدلات الأجور؛

- ارتفاع تكاليف المواد الأولية سواء المنتجة محليا أو المستوردة.

فكرة التضخم الناشئ عن دفع النفقة تبلورت في الفترة التي تلت الحرب العالمية الثانية، فقد يحدث إرتفاع ملموس في أسعار السلع والخدمات النهائية نتيجة لإرتفاع تكاليف الإنتاج بشكل عام وإرتفاع الأجور بشكل خاص، وارتفاع التكاليف هنا يتمثل في إرتفاع أسعار خدمات عوامل الإنتاج بنسبة أكبر من الإنتاج الحدي لها[1]، ويطلق على هذا التضخم إسم تضخم التكاليف.

2-4 - عوامل أخرى

2-4-1- سلوك العناصر البنائية في الإقتصاد القومي :(الهيكلية): يقصد بالعناصر البنائية في الإقتصاد القومي المسببة للتضخم: النمو السكاني، شكل المشاريع الإنتاجية، هيكل السوق، فالضغوط التضخمية ينعكس أثرها على الطلب أوالنفقة أو الإنتاج وتجد أسبابها إما في سلوك العناصر البنائية وإما في جمود العلاقات بين تلك العناصر، نظرا لعدة إختلالات هيكلية، نلاحظ علّتها الأساسية في أكثر من مظهر إقتصادي مثل :[2]

- إنحسار حالة المنافسة الكاملة لصالح تكتل المؤسسات الإحتكارية التي تعتمد في تحديد الأسعار على طريقة متناسقة فيما بينها، مما يعني الخروج على قواعد العرض والطلب؛

- التناقض بين مختلف القطاعات، يؤدي إلى تفاوت عوائد الدخل في البناء الإقتصادي وقد يزيد تدخل الدولة من حدة هذا التفاوت كلما سعت للحصول على موارد مالية جديدة من خلال الجباية لتحقيق توازن الميزانية؛

-طبيعة عملية التنمية، حيث تركز في مراحلها الأولى على مشروعات البنية الأساسية التي لاتسهم في زيادة العرض الكلي من السلع والخدمات في الوقت الذي يترتب عليها زيادة في الدخول والإنفاق مثلا.

2-4-2-العامل النقدي: إن بعض الإقتصاديين عازفون عن القول أن النقود هي السبب في التضخم فهم يجادلون أنه حين ينسب التضخم إلى زيادة في عرض النقود يكون هذا قول سطحي[3]، ويمكن القول[4]:

- إن مستوى الأسعار وقيمة النقود تتوقف عليه، إنما يتحدد في ضوء كل من حجم الإنفاق النقدي(الطلب الكلي) والحجم الحقيقي للسلع والخدمات، ومستوى الأسعارهنا يميل للإرتفاع و الإنخفاض أو الإستقرار كنتيجة لحصول التغير في جانب واحد أوفي جانبين بنسب مختلفة أو متساوية ولكن متضادة؛

- التغيرات التي تلحق بكمية النقود وسرعة تداولها وكذلك بالحجم الحقيقي للسلع والخدمات عوامل تؤثر بصورة مباشرة على الأسعار، وأيضا فإن التغير في الأسعار يأخذ إتجاها طرديا مع التغيرات التي

1 - جما ل خريس، أيمن أبو خضير، عماد خصاونة، **النقود والبنوك**، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع 2002، ص129؛

2 - حسين بني هني، مرجع سبق ذكره، ص165؛

3 - توماس ماير، وآخرون، ترجمة السيد أحمد عبد الخالق، مراجعة أحمد بليح بديع، **النقود و البنوك و الإقتصاد**، دار المريخ السعودية، ص432؛

4 - خالد الدليمي، **النقود و المصارف والنظرية النقدية**، دار الأنيس للطباعة و النشر والتوزيع، مصراتة الجماهيرية الليبية العظمى، 1998، ص40،41.

تحدث في التيار النقدي وفي إتجاه عكسي مع التغيرات في الحجم الحقيقي للسلع والخدمات.

2-4-3- إستيراد السلع والخدمات النهائية: أي تستورد الدول وخاصة النامية منها هذا التضخم كما هو موجود في العالم الخارجي[1](من خلال السلع والخدمات المستوردة)، والتي لاتستطيع التأثير في تحديد الأسعار كما حدث في سنة 1973.

2-4-4- الأوضاع النفسية: قد يرجع الإرتفاع في الطلب الكلي الفعلي إلى عوامل نفسية وتقديرية أكثر منها عوامل إقتصادية، ولعل أفضلها هي فترات الحروب، حيث ستكون الظروف مهيأة لتقبل الأقاويل والتنبؤات والتوقعات فالتنبؤات بإرتفاع الأسعار مستقبلا يزيد من حركة النشاط والإنتعاش في قطاعي الإستثمار والإستهلاك .

3- أنواع التضخم :

تعدد المفاهيم الخاصة بكلمة التضخم أدى إلى وجود أنواع متعددة لها، وهذا لايعني عدم وجود علاقات أو روابط بين هذه الأنواع فقد تشترك في مظاهر وسمات خاصة، سنعرض أنواع التضخم وفق التقسيم التالي[2]:

3-1-تحكم الدولة في جهاز الأثمان :

تتحدد بعض أنواع الإتجاهات التضخمية بمدى تحكم الدولة في جهاز الأثمان ومراقبتها لتحركات المستويات العامة للأسعار والتأثير فيها، وهي :

3-1-1- التضخم الطليق أوالمكشوف:

يعني إرتفاع الأسعار دون أي قيد أوحد يوقفه، كما يتسم هذا النوع من التضخم بإرتفاع سافر في الأسعار والأجور والنفقات الأخرى التي تتصف حركاتها بالمرونة، ودون أي تدخل من قبل السلطات الحكومية للحد من هذه الإرتفاعات أو التأثير فيها ووقفها، مما يؤدي إلى تفشي هذه الظواهر التضخمية وبالتالي تدهور قيمة العملة الوطنية(حتى فقدان الثقة بها)[3].

3-1-2- التضخم الكامن أو المكبوت(المقيد):

التضخم الكامن يتمثل في إرتفاع 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 لايسمح له بالظهور في شكل إنكماش في الإنفاق على السلع الإستهلاكية والغذائية والإستثمارية، وعلى ذلك فإن التضخم قد يعبرعن الحالة التي تضعف فيها قدرة النقود على أدائها وظيفتها إما كمقياس للقيم

1- سعيد هتهات، مرجع سبق ذكره، ،ص 35 ؛

2- عقيل جاسم عبد الله، **النقود والبنوك ، المنهج النقدي والمصرفي**، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، الأردن 1999، ص 187؛

3- بن خليف طارق، **دراسة السببية بين المتغيرات : التضخم ، سعر الصرف، سعر الفائدة في الجزائر 1990-2003**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العوم الإقتصادية والتسيير 2005.2004، ص11 .

أو كقوة شرائية عامة[1].

3-2- حسب تعدد القطاعات الإقتصادية :

تتنوع الإتجاهات التضخمية بتنوع القطاعات الإقتصادية الموجودة كما يلي :[2]

3-2-1-يصنف الإقتصادي كينز أنواع التضخم المتفشية في سوق السلع إلى:

3-2-1-1-التضخم الرأسمالي: وهو التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات الاستثمار، حيث يعبر عن زيادة قيمة سلع الإستثمارعلى نفقة إنتاجها وكنتيجة لتفشي هذه الإتجاهات التضخمية فإن أرباحا قدرية كبيرة تتحقق في كلا قطاعي الإستثمار والإستهلاك.

3-2-1-2- التضخم السلعي: وهو التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات الإستهلاك حيث يعبر عن زيادة نفقة إنتاج سلع الإستثمارعلى الادخار.

3-2-2- أما بالنسبة للإتجاهات التضخمية فإن كينز يميز بين نوعين آخرين من التضخم:

3-2-2-1-التضخم الربحي: وهو يعبرعن زيادة الإستثمارعلى الإدخار بصفة عامة بحيث تتحقق أرباح قدرية في قطاعي صناعات سلع الإستهلاك والإستثمار.

3-2-2-2- التضخم الدخلي: ويحصل نتيجة إرتفاع وتزايد نفقات الإنتاج ومنها أجور الكفاية للعمال وقد ورد هذا التقسيم في تحليل كينز للتغيرات الحاصلة في مستويات الأسعار في معادلتيه الإثنتين، فهو يقسم الأسواق إلى أسواق سلع إستهلاك وأسواق سلع الإستثمار.

3-3- حسب مدى حدة الضغط التضخمي :

يمكن تصنيف التضخم من حيث حدته ودرجة قوته إلى عدة أنواع أهمها:

3-3-1- التضخم الزاحف (التدريجي):

التضخم الزاحف يعبرعن رغبة أصحاب رؤوس الأموال لزيادة معدل الربح في المنشآت والهياكل الرأسمالية المتقدمة وهذا أسلوب الإستغلال المالي للعمال، حيث أن الزيادة في الأسعارتسمح بتخفيض قدرتهم الشرائية وتحقيق وفرات لصالح الرأسماليين[3]، وتكون زيادات الأسعار تتراوح غالبا بين 2و3%[4]، كما أن هذا الإرتفاع في الأسعار يحصل على مدى فترة طويلة من الزمن نسبيا.

3-3-2- التضخم الماشي :

يطلق اسم التضخم الماشي عندما يكون الإرتفاع المستمر في الأسعار بحدود 5-10%سنويا وهو ما يستوجب توقيفه والحد منه لتلاشي خطورته المحتملة، بحيث تدخل حركة تزايد الأسعار في حلقة مفرغة

1 - صبحي تادرس قريصة، مدحت محمد العقاد، **النقود والبنوك والعلاقات الإقتصادية الدولية** ، دار النهضة العربية 1983، ص 249؛

2- حسين غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص61؛

3-Jean-luc dallemange, **L'inflation capitaliste**, Fraçois Maspero-paris 1972 ,p151;

4 - ناظم محمد نوري الشمري، مرجع سبق ذكره، ص 406 .

قد تصل إلى معدلات كبيرة[1].

3-3-3- التضخم الراكض :

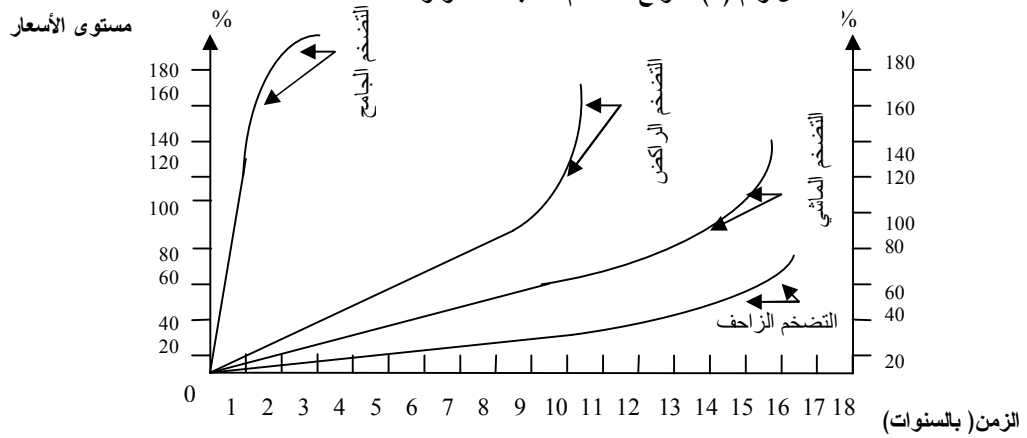
وهذا عندما يكون الإرتفاع أكبر من 10% بكثير ويمكن أن يطلق إسم التضخم الراكض على التضخم مثل الذي واجهته الهند في السنوات 1973،1974،1979، إذ ارتفعت الأسعار بنسبة 26% عام 1973 وبنسبة 19% سنة 1974 وبنسبة تقارب 25% سنة 1979.[2]

3-3-4- التضخم الجامح :

يعتبر أخطر أنواع التضخم وأشدّها أضرارا وآثارا على الاقتصاد، ويكون عندما تتزايد الأسعار بمعدلات مرتفعة خلال فترة قصيرة من الزمن[3]، قد تصل إلى 50%أو 60% سنويا وأكثر، وتزداد سرعة تداول النقود وتتوقف عن أداء وظيفتها كمستودع للقيمة، فإذا استمر ذلك فإنه يؤدي إلى إنهيار النظام النقدي وتنهار معه قيمة الوحدة النقدية، وهي حالات إقترنت بالحروب والهزائم والثورات وعدم الإستقرار السياسي والإقتصادي والإجتماعي[4].

والشكل التالي يوضح مختلف أنواع التضخم حسب حدته ودرجة قوته:

الشكل رقم (1): أنواع التضخم حسب حدته وقوته



المصدر : ضياء مجيد، مرجع سبق ذكره، ص216.

3-4- حسب المصادر أو الأسباب والظروف المنشئة للتضخم

3-4-1-التضخم الطبيعي الإستثنائي: هو تضخم غير إعتيادي ينشأ نتيجة حوادث طبيعية حاصلة أوإنتشار الأوبئة والأمراض أو إنفجار ثورة من الثورات كحافز سياسي لخلق بوادر تضخمية أو بسبب الفيضانات أو الأعاصير أو بسبب الحروب، فهذه الظروف الطبيعية وغيرها قد تكون حافزا لبدء ظهور الإتجاهات التضخمية وإستفحالها بفضل العوامل الأخرى[5].

1 - سعيد هتهات، مرجع سبق ذكره، ص 38 ؛

2 - ضياء مجيد، مرجع سبق ذكره، ص 217؛

3 - مروان عطوان، مرجع سبق ذكره، ص 179؛

4 - عبد المنعم السيد على نزار، سعد الدين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 449.

5 - حسين غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 63 ؛

3-4-2-التضخم الدوري:

يعتبر من سمات النظام الرأسمالي بحيث يعبر عن حركات الظواهر الرأسمالية المتجددة كالأزمات الإقتصادية المتجددة ومنها الظواهر التضخمية الدورية التي تتصف بالحركة الدورية، وهذا التضخم يرتبط بالتقلبات الإقتصادية لأسباب تتعلق بالطلب الكلي أو العرض الكلي وتنعكس تأثيراتها في إرتفاع المستوى العام للأسعار كلما قارب الإقتصاد من حالة الإستخدام الشامل.[1]

3-4-3- تضخم الطلب :

هو زيادة الطلب الكلي على السلع والمنتجات عن نسبة المعروض منها محددة بثمن معين ثابت[2] بحيث ينتج عن هذا الخلل في التوازن ما بين العرض والطلب إرتفاع عام في المستوى العام للأسعار؛ فهو يعبرعن إشتداد طلب الأفراد على شراء السلع والمنتجات أو الحصول عليها بنسبة تفوق المعروض من هذه السلع والمنتجات المتوفرة في الأسواق في ظل وصول الإقتصاد القومي لمرحلة التشغيل الكامل مما يؤدي إلى إرتفاع في المستوى العام للأسعار.

3-4-4- تضخم التكاليف:

ينشأ نتيجة إرتفاع تكاليف (عوامل) الإنتاج بنسبة تفوق عن معدل الزيادة في الإنتاجية ارتفاعا يؤدي إلى الزيادة في المستوى العام للأسعار السائدة، بحيث يختل التوازن مابين ما تدره عوامل الإنتاج من منتجات وخدمات وبين ما تستنفذه هذه العوامل الإنتاجية من نفقات وتكاليف.

3-4-5- التضخم المستورد:

يقصد به التضخم الذي ينساب إلى الإقتصاد المحلي من الخارج، وقد أعتبر مشكلة ناتجة عن تقويم العملة بأقل من سعرها الحقيقي في سوق الصرف[3]، ويظهر في البلدان النامية التي تستورد معظم السلع والخدمات من الخارج نتيجة لإرتفاع الأسعار في الدول المستوردة.

3-4-6- التضخم الذاتي(أو التلقائي) :

يحدث هذا في الدول الرأسمالية خاصة، وهو لا يستلزم بالضرورة وجود فائض في الطلب بحيث يزيد عن العرض إنما ينشأ نتيجة الإرتفاعات المستمرة في معدلات الأجور والأسعار، كما حصل في الولايات المتحدة في الفترة مابين 1957 و1960، حيث سادت الظواهر التضخمية الناتجة عن الإرتفاعات المتوالية بمعدلات الأسعار والأجور دون أن يكون هناك فائض الطلب في الأسواق[4].

1- عبد المنعم السيد على نزار، سعد الدين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 449؛

2 - حسين غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 66 ؛

3- راضية رنان، مرجع سبق ذكره، ص45.

4 - حسين غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ،ص 78 .

المطلب الثاني: تفسير التضخم في النظريات النقدية

لقد ظهرت آراء كثيرة تحاول تفسير التضخم وإرجاع أسبابه لعوامل معنية، والتي يمكن إجمالها في أهم التفسيرات لظاهرة التضخم في مختلف النظريات النقدية .

1- النظريات التي تؤكد على جانب الطلب الكلي

يتلخص تفسير هذه النظريات لظاهرة التضخم بالعوامل التي تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي بوتائر لاتتناسب مع زيادة العرض الكلي، وبالتالي تؤدي إلى إرتفاع المستوى العام للأسعار.

1-1- التضخم في النظرية الكمية للنقود :

يحدث التضخم بموجب هذه النظرية نتيجة لزيادة كمية النقود بمعدل أكبر من معدل نمو الناتج القومي الحقيقي، وإستنادا إلى الفروض التي قامت عليها النظرية الكمية للنقود لعل أهمها ثبات الإنتاج أو العرض الكلي(y) وسرعة التداول النقدي(V)إلى جانب أن المستوى العام للأسعار تابع سلبي للكمية المعروضة من النقود (M)أي يتغير بتغيرها[1]، وعليه فان زيادة كمية النقود تؤدي حتما إلى إرتفاع مستوى الأسعار، أما في الفترة الطويلة فان الناتج القومي يزداد وبذلك فإذا ما زادت كمية النقود بمعدل أكبرمن معدل نمو الناتج القومي فان هذا سيؤدي التي إرتفاع المستوى العام للأسعار[2]، وعليه فان تحقيق الإستقرارفي مستوى الأسعار يقتضي تثبيت كمية النقود في الفترة القصيرة وزيادتها بنفس معدل نمو الناتج القومي في الفترة الطويلة، أما معالجة التضخم فتكمن في تخفيض كمية النقود.

وقد عبرالإقتصادي الأمريكي فيشرعن التغير في المستوى العام للأسعار من خلال معادلته الشهيرة و المسماة بمعادلة التبادل والتي صاغها بالشكل التالي :

$$MV = PT.....$$

حيث : M: كمية النقود المودعة لدى البنوك والموجودة بحوزة الأفراد؛

V : سرعة دوران النقود؛

P : المستوى العام للأسعار؛

T : حجم المعاملات.

يعتبر فيشر أن سرعة دوران النقود وعدد المعاملات ثابتين حيث أن الزيادة في كمية النقود ستؤدي إلى إرتفاع الطلب الكلي على السلع والخدمات مع ثبات عرض هذه الأخيرة فينعكس ذلك على المستوى العام للأسعار بنفس النسبة، وأستمد فيشر تحليله من الفرضيات المتبناة في الفكر الكلاسيكي المتمثلة في :

أ- تستخدم النقود كوسيط للتبادل فقط، الطلب عليها بغرض إنفاقها وليست رغبة في الإحتفاظ بها كمدخرات؛

1 - أسامة بشير الدباغ، **البطالة و التضخم**، دار الأهلية للنشر و التوزيع، عمان الأرد ن، 2007، ص60 ؛

2- مروان عطوان، مرجع سبق ذكره، ص181.

ب- التشغيل الكامل لطاقاته وموارد المجتمع، وبالتالي ثبات حجم المعاملات وأي زيادة في كمية النقود تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي وبالتالي إرتفاع الأسعار.

معادلة كمبردج: قام بعض الإقتصاديين الإنجليز وعلى رأسهم مارشال وبيجو بإجراء تعديلات على معادلة فيشر حيث : $M/P = KY$.....[1]

K : مقلوب سرعة دوران النقود

Y :الناتج القومي الحقيقي

تفترض هذه المعادلة أن الأفراد يرغبون في الإحتفاظ بنسبة من دخلهم الحقيقي في شكل أرصدة نقدية مع الأخذ بعين الإعتبار قدرتها الشرائية (أرصدة حقيقية)، وتمثل المعادلة السابقة الأرصدة الحقيقية للأفراد وإنطلاقا من ذلك يمكننا إستنتاج الصيغة التالية : $M = KPY$.....

وهي معادلة كمبردج حيث تعبر عن التوازن بين عرض النقود والطلب عليها خلال فترة زمنية معينة يزيد الطلب النقدي نتيجة لزيادة (K) أو نتيجة لزيادة الدخل النقدي (YP)، فإذا افترضنا أن (K) ثابتة نظرا لثبات سرعة دوران النقود في الأجل القصير بالإضافة إلى ثبات الدخل الحقيقي في حالة التشغيل الكامل، فإن الإرتفاع في عرض النقود سيؤدي إلى إرتفاع المستوى العام للأسعار بنفس النسبة ويزيد بذلك الطلب على النقود حتى يتساوى مع العرض النقدي .

ويلاحظ عموما أن هذه النظرية اعتمدت على نفس الإفتراضات التي استندت عليها معادلة فيشر كما تعرضت لنفس الإنتقادات .

1-2- التضخم في النظرية الكينزية:

وفقا لتحليل (كينز) فإن زيادة الطلب على الإستثمار والاستهلاك (زيادة الطلب الكلي) تؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقي بفعل المضاعف ويصاحب ذلك زيادة الإدخار والإستهلاك ثم يتحقق التوازن عندما يتساوى الإستثمار مع الإدخار، وهذا طبعا بإفتراض وجود طاقات إنتاجية معطلة، وهذا التحليل يفترض بأن إرتفاع الأسعار الذي يرافق إرتفاع مستوى الناتج القومي باتجاه مستوى التوظيف الكامل لايعد تضخما في جميع الحالات، لأنه يعبرعن آلية جهاز الثمن في الإقتصاد الرأسمالي، لكن ما أن يصل الإقتصاد إلى مستوى التوظيف الكامل حتى يتغير، نظرا لثبات الناتج القومي الحقيقي كما أن إستمرار فائض الطلب بعد وصول الإقتصاد إلى مستوى التوظيف الكامل يعني استمرار الإرتفاع في مستوى الأسعار، ويتحدد معدل إرتفاع مستوى الأسعار هذا بحجم فائض الطلب[2].

كذلك حسب التحليل الكينزي، فالأجور هي التي تحدد مجالات إستعمال الكتلة النقدية في النشاطات الإقتصادية أو في الإكتناز، حيث يرى كينز أن عندما لا يكون الإكتناز فيعني ذلك أن هناك حالة التشغيل

1- حمادي خديجة، **علاقة التضخم بالأجور في الجزائر خلال الفترة (1970-2005)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية 2009/2008، ص 21،20 .

2- مروان عطوان، مرجع سبق ذكره، ص 182؛

الكامل، وإذا لم يحقق هذا الأخير يصبح الهدف من إصدار النقد هو إستعمال الموارد غير المستعملة في التداول دون حدوث تغيرات على مستوى الأسعار، فالعرض يرتفع مع زيادة الدخل، أما في الحالة العكسية عندما يتحقق التشغيل الكامل تتحقق معه النظرية، حيث تصبح وحدة الأجر مرنة مع كل تغير في الإنتاج وتنخفض المردودية، فيصبح الإصدار النقدي يرفع من وحدة الأجر والطلب النقدي، أما السعر فيتغير نسبيا مع الكمية النقدية .

كل ما يمكن أن يستنتج من التحليل الكينزي هو[1] :

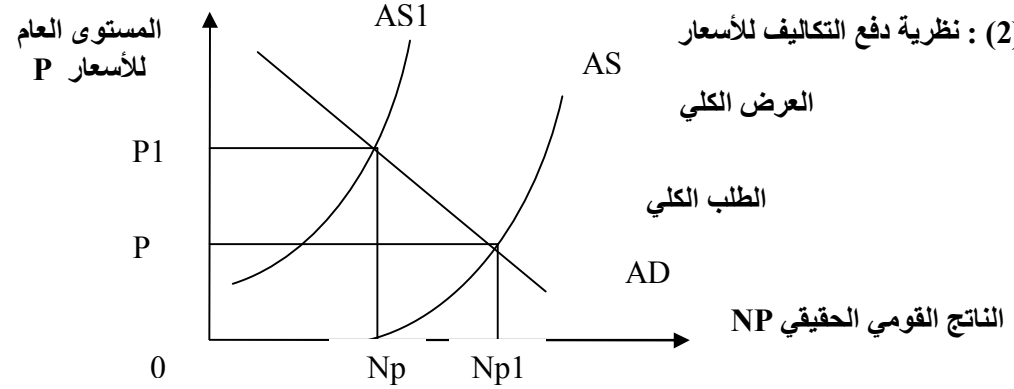
- أن الطلب النقدي مرتبط بالعرض؛
- كل تغير يحدث على مستوى الكتلة النقدية يتسبب في ظهور تغيرات هيكلية في النشاط الإقتصادي النشيط .

ورغم النتائج المتوصل إليها في التحليل الكينزي، يبقى يحتاج إلى تعديلات و إضافات ليصبح صالحا لكل الأنظمة و ليس الليبرالية منها فقط.

2- النظريات التي تؤكد على جانب العرض والتكاليف[2]

إن نظرية التكاليف في التضخم أو نظرية التضخم الناشئ عن التكاليف هي ليست بالنظرية الجديدة و أول من قدم تحليلا علميا لهذه النظرية هو الإقتصادي الإنكليزي الشهير جون مينارد كينز في سنة 1930، والذي ميز بين نوعين من إرتفاع الأجور هما الذاتي والإرتفاع المحفز و يؤديان إلى زيادة التكاليف وإرتفاع الأسعار، وتتلخص نظرية التكاليف بأن إرتفاع الأسعار العام ناتج عن ارتفاع مسبق في تكاليف الإنتاج عامة والأجور خاصة، وقد استخدمت هذه النظرية بعد الحرب العالمية الثانية لتفسير ظاهرة إرتفاع الأسعار مع إرتفاع معدلات البطالة في آن واحد و بالرجوع إلى منحنيات العرض والطلب الكليين يمكننا توضيح ذلك في الشكل التالي :

الشكل رقم(2) : نظرية دفع التكاليف للأسعار



المصدر : عبد المنعم السيد علي، نزار سعد الدين العيسي، مرجع سبق ذكره ص 455 .

1- عباسي نصيرة، **تأثيرالتضخم على التحليل المالي للمؤسسة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير2005/2004، ص 5؛

2 -عبد المنعم السيد على نزار، سعد الدين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 450 .

يلاحظ من هذا الشكل بأن إرتفاع تكاليف الإنتاج يؤدي إلى إنتقال منحنى العرض الكلي AS مع بقاء الطلب الكلي ثابتا فترتفع الأسعارمن P إلى PA و ينخفض الناتج القومي من NP إلى NP1 فترتفع معدلات البطالة مع إرتفاع الأسعار .

إن هذه النظرية تفترض ضمنيا وبالضرورة ما يلي:

1-أن هناك سيطرة إحتكارية في الأسواق تمكن الشركات المنتجة من رفع الأسعار نتيجة لإرتفاع التكاليف ؛

2- أن النقابات العمالية قادرة على نقل منحنى عرض العمل إلى اليسار بالرغم من بقاء الطلب على وضعه السابق، وهذا يعني رفع أجور العمال مقابل إحتمال إرتفاع نسبة البطالة وإنخفاض عدد العمال المستخدمين وعلى هذا الأساس أثارت النظرية جدلا واسعا في الخمسينات من القرن الماضي بين أصحاب الشركات ونقابات العمال حول من هو المسؤول عن التضخم، حيث ادعت النقابات بأن إرتفاع الأجور هو ناتج عن إرتفاع مسبق في الأسعار بينما أصر أصحاب الشركات على العكس بأن إرتفاع الأسعار هو ناتج عن إرتفاع مسبق في الأجور.

إن تحديد أسباب التضخم بإرتفاع التكاليف لم يقصد به إستبعاد جميع تأثيرات كمية النقود والدخل النقدي أو الإنفاق النقدي على إرتفاع الأسعار حيث قد يتبع إرتفاع التكاليف و إرتفاع الأسعار المبدئي زيادة متعمدة في كمية النقود الإنفاق النقدي من قبل الحكومة لتلافي أية زيادة في نسبة البطالة نتيجة لذلك وهذا ما جاءت به نظرية التسارع في التضخم.

3- نظريات أخرى :

3-1- نظرية التسارع [1]: تجمع هذه النظرية بين جانبي العرض والطلب في تفسير ظاهرة التضخم مع إعطاء أهمية خاصة لعاملين هما:

1- السياسة النقدية والمالية للحكومة في التأثير على جانب الطلب.

2- توقعات الأسعار في التأثير على إرتفاع الأجور و بالتالي على جانب العرض.

فنظرية التسارع تعتمد بشكل رئيسي على إفتراض التوقعات الصحيحة لتأثيرات السياسة الحكومية من قبل نقابات العمال والأشخاص الآخرين، وبالتالي إرتفاع التكاليف والأسعار بدون تحقيق أية زيادة في الناتج القومي الحقيقي وهو الإفتراض الذي تستند إليه نظرية التوقعات العقلانية أي أفضل التنبؤات التي يمكن أن تجري إستنادا إلى المعلومات المتوفرة عن سياسات الحكومة والأداء الإقتصادي في المستقبل، وأي خطأ قد يحصل في هذه التنبؤات هو خطأ عشوائي وهو الخطأ الذي لايمكن تلافيه في أية عملية تنبؤ، وقد وجهت لهذه النظرية عدة إنتقادات بسبب هذا الإفتراض أي إفتراض أن الجمهور قادر على القيام بتوقعات عقلانية لمستقبل النشاط الاقتصادي، لأن تنبؤ الأداء الإقتصادي في المستقبل من قبل أفضل

1 - عبد المنعم السيد على نزار، سعد الدين العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 457 .

الإقتصاديين والإحصائيين لايمكن أن يتم بالدقة التي تفترضها النظرية.

3-2- نظرية التضخم الهيكلي [1]:

و هو أحدث تفسير للتضخم خاصة في البلدان النامية التي تسعى إلى تحديث وتنمية إقتصادياتها وهو تفسير يذهب إلى أن التضخم ينجم عن تغيرات داخلية في تركيب الطلب الكلي والعرض الكلي في الإقتصاد حتى ولو لم يكن الطلب الكلي نفسه مفرطا أو لم يكن هناك تركّز اقتصادي، ويرتكز هذا التفسير أيضا إلى وجود قطاعات إقتصادية تكون فيها الأجور و الأسعار مرنة إرتفاعا وغير مرنة إنخفاضا إذا ما إنخفض الطلب الكلي في الإقتصاد، وأما تغير تركيب الطلب فهو أمر طبيعي وضروري في إقتصاد ديناميكي لابدا أن ينتج عنه تغير مستمر في أذواق المستهلكين ورغباتهم، وهو أمر يتطلب تغيرا مستمرا في عملية توزيع الموارد الإنتاجية بين القطاعات الإقتصادية المختلفة ويتطلب ذلك مرونة في عرض هذه الموارد وقابلية تامة نسبيا على الحركة قطاعيا وجغرافيا ومرونة في الأجور والأسعار وهي شروط يصعب تحققها في الإقتصاد الحديث عموما وفي الإقتصاديات النامية على وجه الخصوص، وذلك لأن هذه الإقتصايات في حاجة إلى إستثمارات كبيرة في البنية التحتية التي لاتعطي مردودها في زيادة الإنتاج إلا بعد فترة من الزمن، بينما يؤدي إستمرارزيادة الإنفاق الإستثماري إلى إرتفاع المدخولات النقدية وبالتالي إرتفاع الطلب الإستهلاكي بمعدلات عالية لاتتناسب مع زيادة الطاقات الإنتاجية وهذا مما يؤدي إلى بقاء الأسعار مرتفعة حتى في حالة جود بطالة عالية، فإذا حدث أي إرتفاع في الطلب الكلي في قطاع معين إنعكس على باقي القطاعات وترتفع الأسعار من قطاع إلى آخر، مثلما يحصل ما بعد الحروب عندما يرتفع الطلب في القطاع الإستهلاكي يكون القطاع الإنتاجي في مرحلة إنتقال من إنتاج عسكري إلى مدني وهي تغيرات هيكلية لابد منها.

المطلب الثالث: آثار و قياس التضخم

ظاهرة التضخم تعد مشكلة إقتصادية رئيسية تتجلى بتأثيراتها الكلية في المجتمع الإقتصادية منها والاجتماعية، وعلى مختلف فئات المجتمع بإنتفاع فئات منه وتضرر فئات أخرى .

1-الآثار الإجتماعية للتضخم :

يتمثل الأثر الإجتماعي للتضخم من خلال عملية توزيع الدخول حيث يؤدي إلى إعادة توزيع الدخول وإجتذاب القوة الشرائية من جانب أصحاب الدخول القليلة والثابتة لصالح أصحاب الدخول المرتفعة والمستثمرين، وتتمثل أهم الآثارالإجتماعية فيما يلي[2]:

1 - عبد المنعم السيد على نزار، سعد الدين العيسي ، مرجع سبق ذكره، ص459 ؛

2 - مجدي محمود شهاب، مرجع سبق ذكره، ص82 .

1-1-إعادة توزيع الدخل الحقيقي:

يتألف الدخل القومي النقدي من مجموع عوائد عناصر الإنتاج التي يحصل عليها المشاركون في العملية الإنتاجية، وذلك خلال فترة معينة من الزمن، أما الدخل القومي الحقيقي فيتألف من مجموع السلع والخدمات التي يمكن فعلا الحصول عليها بهذه الدخول النقدية، ويمكن إيضاح آثار التضخم على أصحاب الدخول بالشكل التالي :

1-1-1- أصحاب الدخول الثابتة: يترتب على إنخفاض القوة الشرائية للنقود تدهورالمركزالإقتصادي لهذه الطائفة من أصحاب الدخول الثابتة (فوائد السندات والدخول الدائمة والمعاشات إلخ)، وعليه تقل مقدرة دخولهم على شراء السلع والخدمات على العموم وبالعكس عند إرتفاع القوة الشرائية للنقود[1].

1-1-2- أصحاب المرتبات: إن إرتفاع الأسعار يؤدي إلى تناقص الدخول الحقيقية لهذه الفئة، ولكن عادة ما تحصل زيادات المرتبات قد تؤدي إلى تخفيف آثار إرتفاع الأسعار، وبالمقابل فإن الدخول الحقيقية لأصحاب المرتبات ترتفع في حال إنخفاض مستوى الأسعار، وعادة ما يصاحب الإنخفاض السريع والحاد في الأسعار في النظام الرأسمالي تدهور في النشاط الإقتصادي والإنتاجي مما يعرض البعض من أصحاب هذه الدخول إلى إنقطاع دخولهم نتيجة لفقدانهم لعملهم .

1-1-3-أصحاب الأجور: إرتفاع الأسعار المستمر يصاحبه عادة إرتفاع في الدخول النقدية لهذه الفئة أما مدى توافق هذه الإرتفاعات فيتوقف على عوامل كثيرة من بينها مقدرة الإتحادات العمالية على رفع معدلات الأجور بنسبة قريبة من معدل إرتفاع الأسعار وبشكل سريع يتلو إرتفاع الأسعار مباشرة.

1-1-4- أصحاب المشروعات : أثناء التضخم تتزايد دخول هذه الفئة عادة بمعدل يفوق معدل الارتفاع في الأسعار، فإرتفاع الأسعار يؤدي إلى زيادة الإيرادات النقدية الإجمالية، وبما أن النفقات النقدية لا ترتفع مباشرة بعد إرتفاع الأسعار وإنما بعد فترة زمنية، ولذا فالأرباح التي يحصل عليها أصحاب المشروعات سوف تزداد بنسبة أكبر وبشكل أسرع من زيادة النفقات .

وعليه التضخم يتسبب في إعادة توزيع الدخل الحقيقي نظرا لإختلاف معدلات الزيادة في الدخول النقدية للفئات المختلفة داخل المجتمع، إضافة إلى ذلك فإن إرتفاع الأسعار لايحصل في جميع السلع والخدمات بوقت واحد وبنسبة واحدة.[2]

1-2- إعادة توزيع الثروة:

إن التضخم يعمل على إعادة توزيع الثروة بصورة عشوائية لا تمت بصلة الكفاءة في النشاط الإنتاجي والعدالة الإجتماعية، ذلك أن أصحاب الأموال الذين زادت دخولهم الحقيقية يصبحون أكثر قدرة من غيرهم على زيادة ثروتهم، أما الأفراد الذين تناقصت دخولهم الحقيقية مثل أصحاب الأراضي

1 - محمد زكي شافعي، **مقدمة في النقود والبنوك**، دار النهضة العربية، لبنان، دون سنة نشر، ص 92 ؛

2 - مروان عطوان، مرجع سبق ذكره، ص 190، 191 .

والعقارات السكنية فإنهم يسعون للمحافظة على مستوى معيشي معين ونمط إستهلاكي ألفوه يقومون ببيع جزء من ثرواتهم نتيجة إرتفاع قيمتها النقدية، وبهذا تتحول ملكية الأصول الحقيقية من الفئات التي تناقص دخلها الحقيقي إلى الفئات التي تزايد دخلها الحقيقي.

1-3- إضطراب العلاقات الإجتماعية:

يترتب من خلال ما ورد أعلاه إضطراب العلاقات الإجتماعية وتعميق الصراع بين القوى الإجتماعية المختلفة، فتكثر الإضرابات العمالية ويتعطل الإنتاج وتزيد نسبة الطاقة غير المستغلة في الإقتصاد القومي، وقد يتبع ذلك حدوث تفكك إجتماعي وبالتالي إنهيار النظام الإقتصادي .

1-4- عزوف أصحاب الكفاءات والمؤهلات العلمية العالية عن شغل الوظائف العامة في الدولة:

عزوف أصحاب الكفاءات والمؤهلات العلمية العالية عن شغل الوظائف العامة في الدولة أو الوظائف التي تتطلب شعورا خاصا بالمسؤولية مثل التعليم أو الخدمة في المستشفيات والمراكز الصحية، وذلك نتيجة لتدهور الدخول الحقيقية وهذا بلا شك من أخطر النتائج الإجتماعية الإقتصادية التي تحدث على مدى الأجل الطويل من جراء التضخم[1].

2-الآثار الاقتصادية للتضخم :

يمكن إجمال أهم الآثار الإقتصادية للتضخم فيما يلي:[2]

2-1- الآثار في جهاز الأثمان :

التضخم ينشأ في البداية عندما يحدث إختلال بين الأسعار النسبية و ينعكس أثره على الأسعار المطلقة ويميل بها إلى الإرتفاع، الأمر الذي يؤدي إلى تدهور كفاءة جهاز الثمن في عملية تخصيص وتوزيع الموارد في الإقتصاد وبذلك يبعد هذا الجهاز عن الرشادة الإقتصادية.

2-2- الآثار في هيكل الإنتاج :

يمكن أن نذكر في هذا الجانب بعض الآثار المترتبة عن التضخم على النمو الإقتصادي كما يلي:

- معاناة القطاعات الصناعية الإنتاجية من عجزفي الطاقة الإنتاجية وتعمل بمعدلات تشغيل متواضعة في حين أن القطاعات الإستهلاكية والخدمية تعاني من الطاقة الزائدة وبحاجة للعمل بمعدلات مرتفعة.

- التوجه إلى إقامة صناعات إنتاج السلع اللازمة للإستهلاك المحلي نظرا لسهولة تحميل أعباء الزيادة في تكاليف الإنتاج للمستهلك المحلي، والإحجام عن إقامة الصناعات التي تعتمد أساسا على التصدير؛

-قيام المستثمرين والصناعيين بإنشاء المشاريع الإنتاجية التي ترتفع فيها نسبة تكاليف الإنتاج الثابتة؛

-عدم التوسع في إنتاج السلع الضرورية ذات الإستهلاك الواسع والخاضعة للتسعير الإجباري والاتجاه نحو إنتاج السلع الكمالية والترفيهية التي يستهلكها المضاربون وأصحاب الأعمال الذين زاد دخلهم؛

1 - حسين بني هني، مرجع سبق ذكره، ص 173 ؛

2 - مجدي محمود شهاب، مرجع سبق ذكره، ص82، 83 .

– المضاربة بشراء العقارات وتخزين السلع الإستهلاكية المعمرة وإكتنازالذهب والعملات الأجنبية.

2-3- الآثار في الجهاز النقدي الداخلي :

إرتفاع الأسعار يعني تدهور قيمة النقود وخفض قدرتها الشرائية، كما أن تزايد سرعة تداول النقود يعني فقدان الثقة فيها والتخلي عنها سريعا مقابل السلع والخدمات وهكذا، وعليه نجد أن[1]:

– الهبوط المستمر في قيمة الوحدة النقدية سيولد شعورا لدى أفراد المجتمع بأنه يمكن سداد الديون مستقبلا بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية الأمرالذي يقلل من الثقة بين الأطراف وبالتالي إضعاف الائتمان؛

– عدم إطمئنان وعزوف المدخرين عن الإدخار نتيجة غموض القيمة الحقيقية لمدخراتهم في المستقبل الأمر الذي يترتب عليه آثارا سلبية على عملية التنمية الاقتصادية؛

– تضاؤل حجم الاستثمار الأجنبي وهروب المال المحلي إلى خارج البلد الذي يعاني من التضخم؛

– تدهور المركز المالي لأصحاب الدخول الثابتة (من فوائد السندات وودائع...)، بالإضافة لأصحاب الأجور والرواتب لأن نسبة الزيادة فيها تقل بدرجة ملحوظة عن نسبة الزيادة في الأسعار؛

– تحسن المركز المالي للمدينين مقابل الخسارة التي تلحق بالدائنين.

2-4-الآثار في هيكل التسويق والتوزيع:

يؤدي التضخم إلى تنشيط الدورة التجارية والمضاربة، وتزداد قنوات التسويق وتفوق الزيادة في أسعار التجزئة الزيادة في أسعار الجملة أو الإنتاج ويتجاوز الربح التجاري الربح الصناعي ويتعدد الوسطاء وترتفع نفقات التسويق ويزيد ذلك من تضخم الأسعار، فالإقتصاد الذي يعاني من التضخم يولد بين طياته قطاع تجاري طفيلي مكلّف لا يضيف قيمة حقيقية لحجم السلع، ولكنه يرفع من القيم النقدية به لأسعار السلع وهو بصفة عامة ذو كفاءة إقتصادية متواضعة.[2]

2-5-الآثار المتعلقة بالقطاع الخارجي للإقتصاد[3]:

التضخم تنعكس آثاره على التجارة الخارجية والنظم النقدية لكافة الدول المتداخلة في الإقتصاد العالمي من خلال التجارة الدولية أو تحركات رؤوس الأموال أو من خلال المشروعات الدولية فالتضخم ينتقل من دولة إلى أخرى، ينتقل في البداية من خلال ضغوط الطلب الداخلية على الواردات والتي سوف تستورد التضخم من خلال الضغوط الواقعة على قدرتها الإقتصادية نتيجة هذه الصادرات الإضافية،فصادرات إضافية تعني بالنسبة لها فائضا في ميزان المدفوعات يولد بدوره فائضا في الطلب الداخلي، وهكذا يزداد الطلب الداخلي وينقص العرض الداخلي ويتحقق التضخم، وترتفع الأسعار داخليا في هذه الحالة من خلال زيادة معدل الصادرات إلى حجم الناتج المحلي، فكلما إرتفع هذا المعدل فهذا دليل على أن حدة التضخم سوف تكون شديدة كما أن العكس صحيح.

1 - حسين بني هني، مرجع سبق ذكره، ص 171 ؛

2 - مجدي محمود شهاب، مرجع سبق ذكره، ص 83- 87 ؛

3 - عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 294 .

3-قياس التضخم

من أجل قياس التضخم وإستبعاد أثر التغير في الأسعار يلجأ الإقتصاديون إلى إستخدام الأرقام القياسية لإستبعاد أثر التغير في قيمة النقود .

3-1-مفهوم الرقم القياسي للأسعار :

الرقم القياسي :هو نسبة مئوية تستخدم لقياس التغير في الظواهر الكمية في فترة معينة هي فترة المقارنة إستنادا إلى فترة ثابتة تسمى فترة الأساس.[1]

الرقم القياسي للأسعار هو أداة ملائمة لقياس تقلبات قيمة النقود، أي نستطيع بواسطتها معرفة تقلبات قيمة النقود فإرتفاع هذا الرقم وإنخفاضه من سنة إلى أخرى يدل على إنخفاض (أو ارتفاع) قيمة النقود، ويتم تركيب رقما قياسيا للأسعار بتكوين رقم متوسط لأثمان مجموعة من السلع و الخدمات في وقت معلوم، ومتوسط الأسعار النسبية لهذه المجموعة يعبر عن مستوى أسعار تلك المجموعة من السلع والخدمات في ذلك الوقت وينسب إلى الرقم الذي حصلنا عليه رقم آخر حصّلنا عليه بنفس الطريقة في وقت آخر، وبالطريقة هذه يمكن معرفة التغير الذي لحق بالمستوى العام للأسعار خلال فترة الدراسة[2].

وتتعدد الأرقام القياسية للأسعار حسب أنواع السلع التي تدخل أسعارها في عملية الحساب كما يلي :

-**الرقم القياسي لأسعار الجملة**:يعتمد عند قياسه على أسعارالجملة لأهم المجموعات السلعية في البلاد.

-**الرقم القياسي لأسعار التجزئة**: يعتمد عند قياسه على إختيارمجموعة السلع والخدمات المستهلكة لعينة تمثل شرائح المجتمع .

-**الرقم القياسي الضمني**:يتضمن هذا المؤشرعلى أسعارالسلع والخدمات الموجودة في الإقتصاد القومي أي يتضمن كل من أسعار الجملة وأسعار التجزئة.

3-2-أنواع الأرقام القياسية [3]:

3-2-1- الرقم القياسي البسيط للأسعار:

عبارة عن مجموع أسعار السلع سنة المقارنة (Pn) مقسوما على مجموع أسعار السلع في سنة الأساس (P0) ويشار إليه بالصيغة التالية :

$$Inp = \frac{\sum Pn}{\sum P0} \times 100$$

3-2-2-الرقم القياسي المرجح:

من عيوب الرقم القياسي البسيط أن السلعة المرتفعة الثمن يكون أثرها كبيرا على الرقم القياسي

1 - نواف محمد عباس الرمّاحي، **المحاسبة القومية**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 125؛

2 - خالد علي الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص 34 ؛

3 - محمد بونوارة خزار ، **مبادئ الإحصاء** ، منشورات جامعة باتنة ، مطابع عمار قرفي، باتنة الجزائر، 1996، ص 251 .

البسيط إذ لا يأخذ هذا الرقم بالأهمية الحقيقية للسلعة (كمية السلعة)، ولتلافي هذا النقص يتم ترجيح الأسعار بكميات كل سلعة ويكون هذا الترجيح إما بكميات سنة الأساس فنحصل على الرقم القياسي <لاسبير>وإما الترجيح بكميات سنة المقارنة فنحصل على الرقم القياسي < باش> وذلك وفق ما يلي:

$$\text{الرقم القياسي باش} = \frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية في المقارنة)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية في المقارنة)}} \times 100$$

$$Inp = \frac{\sum Pn \times Qn}{\sum P0 \times Qn} \times 100$$

$$\text{الرقم القياسي لاسبير} = \frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية في الأساس)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية في الأساس)}} \times 100$$

$$Inp = \frac{\sum Pn \times Q0}{\sum P0 \times Q0} \times 100$$

ولكي نستطيع تركيب هذه الأرقام يجب أن يكون لدينا الكميات المختلفة.

و للتغلب على التحيز في الأرقام الذي تحدثه هاتين الطريقتين نحو الأعلى كما في لاسبيرأوالتحيز نحو الأسفل كما في باش يتم ترجيح الأسعار بمجموع أو متوسط كميتي سنتي الأساس والمقارنة ويدعى الرقم القياسي المرجح بمجموع كميتين إسم < مارشال وايجورت> والذي يسمى الثابت المرجح.

$$\text{الرقم القياسي مارشال واريجورت} = \frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية المعيارية)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية المعيارية)}} \times 100$$

$$Inp = \frac{\sum Pn \times (Q0 + Qn)}{\sum P0 \times (Q0 + Qn)} \times 100$$

الرقم القياسي الأمثل وهو عبارة عن الوسط الهندسي للرقمين القياسين باش ولاسبير ويطلق على هذا الرقم القياسي إسم فيشر.

- **طريقة فيشر:** تقوم على أساس الجمع بين طريقتي لاسبيرز وباش إذ يتم إيجاد الرقم القياسي عن طريق الوسط الهندسي لرقمي لاسبيرز وباش، حيث يتم الحصول على رقم تتوفر فيه جميع الصفات المطلوبة في الرقم القياسي الصحيح لذلك يسمى هذا الرقم بالرقم القياسي الأمثل[1]، و يعطي كما يلي:

$$\text{الرقم القياسي لفيشر} = م = \sqrt{\text{الرقم القياسي لاسبير} \times \text{الرقم القياسي باش}}$$

$$Inp = \sqrt{\frac{\sum Pn \times Q0}{\sum P0 \times Q0} \times \frac{\sum Pn \times Qn}{\sum P0 \times Qn}} \times 100$$

بالإضافة إلى هذه الأرقام القياسية هناك أصناف أخرى مثل الأرقام القياسية للبورصة وأشهر هذه المؤشرات المالية هي داوجونز Dow Jones (نيويورك)، وفاينالشال تايمز Financial Times(لندن) ونيكاي NIkei (طوكيو)، وكاك CAC 40 (باريس)...، والأرقام القياسية للأجور و القدرة الشرائية للعملة...إلخ.[2]

ويذكر أن هناك أسلوب آخر لقياس التضخم وذلك من خلال الفجوة التضخمية التي أوردها كينز في تحليله للتضخم.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من نتاج المحاسبة وكنتيجة لتفاعل أجزاء نظام المعلومات المحاسبي لها.

المطلب الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات

1- تعريف المحاسبة

يمكن تعريف المحاسبة على« أنها نظام متكامل في معالجة المعلومات، الذي يهتم بتحديد وقياس الأحداث الإقتصادية التي يكون لها تأثيرعلى المنشأة و تقديم تلك الأحداث إلى متخذي القرارات، بعد تفسيرها وتحليل نتائجها»[3]، و لعل ذلك يبدو واضحا من تعاريف المحاسبة المختلفة التي نذكر منها :

1 - محمد راتول، **الإحصاء الوصفي**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية2006، ص249 ؛

2 - جيلالي جلاطو، **الإحصاء، مع تمارين و مسائل محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، الطبعة السادسة 2005، ص 121-123 ؛

3 - وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، (على الخط) منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك 2007، متاح على الرابط : www.ao- academy.org/docs/Almohasaba_almutawaseta-1 pdf الإطلاع بتاريخ 2008/11/25، ص17 .

في صياغة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المحاسبة عموما« هي عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص:(1) بتحديد،(2) وقياس وتسجيل، (3) وتوصيل البيانات والمعلومات الإقتصادية-المالية معبرا عنها بوحدة النقد (كالدينار) والمتعلقة بالوحدات الإقتصادية (التجارية وغير التجارية)، لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية ».

كما تم تعريف المحاسبة من خلال الإشارة إلى مفهوم المعلومات الكمية: فحسب معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) المحاسبة « ماهي إلا نشاط خدمي، فوظيفتها توفير المعلومات الكمية- ذات طبيعة مالية أساسا- عن منشأة معينة والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة »[1] .

وتبين هذه التعاريف في مجملها أن للمحاسبة ثلاث وظائف رئيسية هي: تحديد البيانات التي يمكن تجميعها تمهيدا لإدخالها للنظام لمعالجتها وتشغيلها ومن ثم التقريرعنها وتوصيلها للمستخدمين.

كما نشير إلى أن دور المحاسبة يتمثل في توليد معلومات حول السلوك الاقتصادي الناتج عن نشاطات المنشأة ضمن بيئتها، ويتم التعبيرعن هذه النتيجة بشكل أفضل من خلال ما أسماه مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بمدى أو نطاق المعلومات، والمتكوّن من الكشوف المالية والملاحظات عن الكشوفات المالية ووسائل الإبلاغ المالي الأخرى، ويتم فقط تدقيقها بمعنى أن المدقق قد مارس حكما مستقلا مما يمكنه أن يشهد بأن هذه الكشوف تمثل بإنصاف موقف المنشأة وأدائها بالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[2]

2- نظام المعلومات المحاسبي

2-1- نظام المعلومات:

يمكن تعريف نظام المعلومات بأنه « ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر والموارد، تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط إتصال»[3]، كما يعرّف على أنه إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد لتحويل المدخلات(البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المشروع[4]، وعادة ما يتكون نظام المعلومات الأساسي من مجموعة من النظم الفرعية مثل نظام المعلومات المحاسبي، ونظام المعلومات التسويقي، ونظام المعلومات الإنتاجي...إلخ.

2-2- نظام المعلومات المحاسبي :

هو الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الإقتصادية في مجال الأعمال

1 - رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس **المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2004، ص24 ؛

2 - أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله – طلال الحجاوي، **نظرية محاسبية**، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2009، ص87؛

3 - أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبي (الإطار الفكري و النظم التطبيقية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006، ص21-47؛

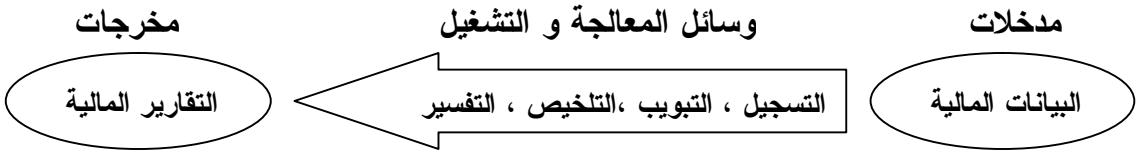
4 - ثناء على القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003، ص10 .

الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارجية وداخلية ثم يقوم بتشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي المعلومات، كما يتصف نظام المعلومات المحاسبي بالشمول حيث يمتد إلى كل نشاط الوحدة ويوفر المعلومات المفيدة للمديرين في كل المستويات الإدارية.[1]

- أجزاء نظام المعلومات المحاسبي :

وتظهر من خلال وظائف المحاسبة السابقة الذكر أجزاء النظام المعلومات المحاسبي الثلاث: المدخلات، ووسائل المعالجة و التشغيل، ومخرجات النظام المحاسبي.

الشكل رقم (3) : أجزاء النظام المعلومات المحاسبي



المصدر: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة تحليل القوائم المالية، مرجع سبق ذكره ص 16.

- **مدخلات نظام المعلومات المحاسبي:** والتي يتم تجميعها وحصرها تمهيدا لإدخالها للنظام ومعالجتها فهي عبارة عن أحداث إقتصادية وعمليات ذات طبيعة مالية، ويطلق عليها البيانات المالية وهي ناتجة عن عمليات مالية قامت بها المنشأة ومعبر عنها بوحدة النقد المستخدمة.

- **أما وسائل التشغيل :** فهي الوسائل والإجراءات التي يستخدمها النظام لمعالجة البيانات الأولية (المدخلات) لتحويلها إلى معلومات مفيدة في نهاية المطاف(المخرجات)، وهذه الوسائل تتلخص بإجراءات التسجيل والتبويب والتلخيص والتفسير، حيث يتم تنفيذ هذه الإجراءات بالدفاتر والسجلات المحاسبية المختلفة كدفاتر اليومية والأستاذ والدفاتر المساعدة وهو ما يعبرعنه بالقياس.

- **أما المخرجات :** تتكون من تقارير و قوائم يتم تجهيزها وعرضها بشكل منظم ومفهوم حتى يستطيع المستخدم الإستفادة منها وتتكون هذه التقارير من نوعين داخلية أو خارجية والتي عبرعنها بالتوصيل وهي من أهم وظائف المحاسبة على الإطلاق، حيث بذلت مجهودات حثيثة من مختلف الجهات والهيئات والمؤسسات الأكاديمية والمهنية لتعزيز هذه المخرجات وجعلها أكثر إفادة للمستخدم، أهمها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين(AICPA) بخصوص الأهداف الأساسية لمخرجات النظام المحاسبي وأخرى أصدرها مجلس معايير المحاسبة في أمريكا(FASB) بخصوص معايير جودة المعلومات المحاسبية.

2-3- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي صفات وصفية غير كمية في هذه المعلومات التي

1 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية، مدخل نظري و تطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان الأردن 2006، ص 15.

توصلها القوائم المالية من شأنها إن توافرت أن تجعل هذه المعلومات مفيدة لمستخدميها وتشمل هذه الخصائص مايلي:

2-3-1-القابلية للفهم :

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي توصلها القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها قابلة للفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية، ويتوقف مستوى الفهم بالطبع على قابلية المعلومات نفسها للفهم وأيضا على مستوى معرفة وخبرات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأعمال والأنشطة والأحداث الاقتصادية والمحاسبة عنها، وكذلك إستعدادهم أو رغبتهم في دراسة هذه المعلومات بمستوى مرضي ومقبول من العناية، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الخاصية لاتعني بالضرورة أن ينأى المحاسب المالي بنفسه عن الإفصاح عن معلومات خاصة بأمور وقضايا معقدة طالما كان إشتمال القوائم المالية على هذه المعلومات أمر ضروري وغيابها يُخل بكفاية الإفصاح نفسه[1].

2-3-2-الملاءمة:

تتمثل الملاءمة في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية وإتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب والنافع[2]، فالحكم على المعلومات المحاسبية بأنها ملائمة يجب أن يكون بالتحديد، أي معلومات معينة ملائمة لقرار معين في منشأة معينة في توقيت معين وفي ظروف معينة[3]، وعليه لتكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها عدة خصائص أهمها: الملاءمة في التوقيت، القدرة على التنبؤ في المستقبل والقدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات السابقة.

2-3-3-الموثوقية:

تكون المعلومات موثوقة إذا كانت خالية من الخطأ المادي والتحيز، ويمكن للمستخدمين الإعتماد عليها لتظهر بصدق ما يراد لها أن تظهره، وبالتالي تجب معالجة الأحداث وعرضها تماشيا مع طبيعتها وحقيقتها الإقتصادية وليس فقط شكلها القانوني[4]، ولزيادة درجة إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية يجب أن تهتم بالمضمون قبل الشكل، وحسن تطبيق عرف الحيطة والحذر من ناحية والحرص على إكتمال المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى، وعليه تتوفرهذه الخاصية في المعلومات إذا توفرت بها الخصائص التالية : إمكانية التحقق من المعلومات، الصدق في التعبيرعن الظواهر والأحداث الإقتصادية، حيادية المعلومات.

---

1 - عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية،2004/2003، ص43؛

2 - مداني بن بلغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتورة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية، 2004،ص48 ؛

3 - عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 42؛

4 - ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ الرياض السعودية، 2006، ص 138.

2-3-4-القابلية للمقارنة :

تعني القابلية للمقارنة أن يكون بالإمكان مقارنة المعلومات المحاسبية لذات المنشأة وربما بشأن عنصر أو علاقة معينة بين حسابين أو أكثر من عناصر القوائم المالية رأسيا عبرعدة فترات محاسبية من جهة وإمكانية مقارنة هذه المعلومات بمثيلتها لدى منشآت أخرى تعمل في نفس الصناعة من جهة أخرى،كما أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على مثل هذه المقارنة في الحكم على عدة أمور خاصة بالمركزالمالي للمنشأة والتغيرات فيه والأداء الإقتصادي للمنشأة وهيكل تمويلها، ومن ثم يمكن إتخاذ قرارات هامة منها قرارات تقييم البدائل الإستثمارية المتاحة والممكنة وتحديد إتجاهات مؤشرات الأداء مثل الربحية.

ولتدعيم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يجب أن يراعي المحاسب عدة إعتبارات في إعداد ونشر القوائم المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية ومن أهم هذه الإعتبارات مايلي[1]:

أ) الإتساق في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى والإفصاح عن آية تغيرات في هذه السياسات، وسبب ذلك التغيير وآثاره على القوائم المالية ومحتوياتها الهامة نسبيا؛

ب) الإفصاح عن القوائم المالية للمنشأة بصورة مقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة مباشرة؛

ج) توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية بين المنشآت المتماثلة في نفس الصناعة كالبنوك التجارية طالما هذا التوحيد لايتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو معايير المحاسبة الدولية.

3- مفاهيم القياس والاعتراف :

طبقا لـFASB فإن مفاهيم القياس والإعتراف المحاسبي تتكون من الفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية والقيود المحاسبية، وقد صيغت هذه المفاهيم حتى تكون إطارا عاما يسترشد به جموع المحاسبين والممارسين للمهنة.

3-1-المبادئ المحاسبية الأساسية

هناك أربعة مبادئ يتبعها المحاسب في تسجيل العمليات، يمكن أن تصنف إلى [2]:

3-1-1- مبدأ التكلفة التاريخية:

يرتبط هذا المبدأ بفرض الإستمرارية وينص على تقييم الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية على إعتبارهذه التكلفة أكثر موضوعية وقابلة للتحديد من المقاييس الأخرى المستخدمة في هذا المجال كالتكلفة الجارية وسعر السوق، كما تستخدم التكلفة التاريخية في تقييم الإلتزامات والتي تنشأ على المنشأة لحصولها على الأصول و/أوالخدمات بالأجل وتسجّل الأصول والخدمات بكلفة الحصول عليها.

مميزات التكلفة التاريخية: التكلفة التاريخية لها عدة مميزات أهمها[3]:

1 - عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، مرجع سبق ذكره، ص44؛

2- فدّاغ الفدّاغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 1999، ص 37- 39 ؛

3- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 24،25 .

– التكلفة لها ميزة هامة بالنسبة للتقييم وهي أنها يمكن الإعتماد عليها؛

–التكلفة محدودة (نهائية)ويمكن تدقيقها وبمجرد إحتسابها ستكون ثابتة مادام الأصل ضمن ملكية الشركة. فمستخدمو البيانات المحاسبية يجب أن يعلموا أن المعلومات دقيقة ومبنية على الحقائق بواسطة إستخدامهم للتكلفة كأساس لحفظ بياناتهم فإن المحاسبين يمكن أن يوفروا بيانات موضوعية قابلة للتدقيق في تقاريرهم.

3-1-2- مبدأ تحقق الإيرادات:

يعرف الإيراد بأنه التدفقات الداخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أوكليهما معا، حيث تنشأ هذه التدفقات نتيجة لإنتاج أو بيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى تشكل أعمال رئيسية معتادة ومستمرة، ويوضح هذا المبدأ توقيت الإعتراف بالإيراد وكيفية توزيعه فيما بين الأنشطة والفترات، ويعتبر الإيراد متحققا بشكل عام في المنشآت عند نقطة البيع أي بمجرد حدوث عملية البيع وتبادل السلع والخدمات بين المنشأة والغير، بالإضافة إلى ذلك توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققا غير نقطة البيع ومنها[1]:

أ)تحقق الإيراد بعد البيع: مثل حالة البيع بالتقسيط والبيع الإيجاري؛

ب) الإعتراف بالإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج وبشرط إمكانية بيع الإنتاج بأكمله و توفر سوق منتظمة للسلعة و أسعار بيع محددة (مؤيدة من طرف AICPA في ظل الشروط السابقة)؛

ج) الإعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج، خاصة في مجال عقود المقاولات والإنشاءات الطويلة الأجل؛

د)الإعتراف بالإيراد عند إستلام النقدية أي بتحصيل قيمة السلع والخدمات وليس بالبيع أو الإنتاج.

3-1-3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

يعني هذا المبدأ أن الإيرادات والمصاريف التي يتم تحملها في توليد الإيرادات يجب أن تعرض في نفس قائمة الدخل فالإيرادات للفترة المحاسبية يتم الإعتراف بها لمبدأ التحقق، بعد تحديد المصاريف الظاهرة بسبب تلك الإيرادات طبقا لمبدأ المقابلة، لذا فإن المصاريف تعرض في قائمة الدخل في نفس الفترة المحاسبية التي تحققت فيها الإيرادات، ونظرا لصعوبة ربط المصاريف مع الإيرادات فإنه يتم إستخدام إرشادات هامة لتطبيق مبدأ المقابلة:

- ربط السبب بالنتيجة (العلاقة المباشرة بين كلفة البضاعة والإيرادات التي تولدها عملية البيع)؛
- توزيع معقول ومنتظم(هناك بعض التكاليف تظهرعند تملك أصول توفر منافع للمنشأة لعدة سنوات)؛
- تحقق فوري(هناك تكاليف تظهر دون حدوث منافع مستقبلية مؤكدة كالإعلانات ورواتب المشرفين).

3-1-4- مبدأ الإفصاح الشامل :

مفهوم الإفصاح الشامل يعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة بها يجب أن تتضمن أية معلومات إقتصادية متعلقة بالوحدة الإقتصادية والتي تعتبر مهمة بما فيه الكفاية لتؤثر على قرارات

1- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس و الإعتراف و الإفصاح المحاسبي**، الجزء الثاني ، عمان الأردن 2002، ص 26 .

مستخدمي القوائم المالية، وعليه الإفصاح الشامل يعتبر ضروريا للأسباب التالية [1]:

1- إختلاف الأساليب المحاسبية المستخدمة في ظل ظروف معينة مثل طرق المخزون وطرق تحقق الإيرادات، يستوجب أن يكون مستخدمي القوائم المالية على دراية بكل الأساليب المحاسبية المستخدمة؛

2- غالبا ما تقوم الشركات بتقييد طرقها المحاسبية وأساليب عرض معلوماتها، وهذا يمكن أن يؤثر على إمكانية مقارنة القوائم المالية، فالمقارنة تتطلب الإفصاح عن التغيير في الأساليب؛

3- الإفصاح الشامل يسهل عمل سوق رأس المال الكفؤة عن طريق توفير معلومات إضافية حول الفقرات التي تتضمنها القوائم المالية، والتي قد تكون مفيدة في إتخاذ القرارات الإستثمارية.

3-2-الإفتراضات المحاسبية :

تمثل الفروض أساسا يستخدم في إشتقاق المبادئ المحاسبية وإعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية، ولكن الفروض نفسها لاتحتاج إلى برهان و لاداعي لإثبات صحتها، فهي إما ملائمة أوغير ملائمة لإشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة وبيئة نشاط المنشأة الإقتصادية، كما تتسم الفروض المحاسبية بالخواص التالية:[2]

- تقبل عموما على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالمحاسبة للمساهمة في تطوير المعرفة المحاسبية؛

-يجب أن تكون الفروض المعتمدة مستقلة عن بعضها البعض كما لا يستخدم فرض في تبرير غيره؛

- يجب أن تكون عموما قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها .

كما يجمع علماء المحاسبة على أن الفروض المحاسبية الأساسية أربعة وهي :

3-2-1-الإستقلالية:

ينص هذا الفرض على أن المشروع الإقتصادي أو التجاري مستقل ومنفصل عن الملاك، حيث أن المنشأة الإقتصادية تمتلك الأصول وتتحمل الإلتزامات المختلفة، وبعبارة أخرى أن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للملاك أي أن الوحدة الإقتصادية كيانا معنوي وشخصيته معنوية مستقلة عن الآخرين.[3]

3-2-2- الإستمرارية :

ويقصد بإفتراض الإستمرارية بأن المشروع مستمرا ما لم يثبت عكس ذلك، يقوم المحاسبون على أساسه بإعداد القوائم المالية مما يعني إبراز وتقييم الأصول الثابتة بكلفها التاريخية والإستمرار بإهلاكها من سنة إلى أخرى طالما المنشأة مستمرة في إستخدامها للأصول، لذا لايلجأ المحاسبون إلى تقييم الأصول

1- حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن2007، ص49 .

2 - رضوان حلوة حنان، ميسون قولي وآخرون ، **أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، دار الحامد للنشر والتوزيع ،عمان الأردن2004، ص34.

1- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص49.

الثابتة بقيمها السوقية في ظل عدم وجود نية لبيع الأصول أو تصفية المنشأة[1].

3-2-3- الدورية :

أنشطة المشروع أو المنشأة مستمرة ومتعاقبة ومتداخلة ولا يمكن فصلها بصفة مستقلة على باقي الأنشطة وبموجب هذا الفرض يتم تقسيم عمر المنشأة إلى فترات زمنية متساوية للتعرف وبشكل دوري على نتائج أعمالها ووضعيتها المالية وتزويد المستخدمين بها بإنتظام وبشكل مستمر سواء كان ذلك بإصدار القوائم السنوية أو النصف السنوية أوغيرها، حيث كلما قصرت الفترة المالية التي يتم التقريرعنها كلما كان يجب على المحلل أن يتوقع بيانات أقل دقة في القوائم المالية المتوفرة[2].

3-2-4- وحدة القياس النقدي :

يعني هذا الإفتراض أن يتم تسجيل المعاملات دفتريا إذا أمكن التعبير عنها بوحدة النقد وما لم يمكن قياسه بوحدة النقد لايجوز تسجيله دفتريا بالمرة، وهذا الإفتراض يمكّن المحاسبين من التعبير الكمي المالي عن أحداث المنشأة الإقتصادية، كما أنه متطلب أساسي لوضع مبدأ التكلفة موضع التطبيق، ولكن يفترض المحاسبون من ناحية أخرى ثبات قيمة وحدة النقد، وهو إفتراض نظري خاصة في ظل التضخم المستمر والعالي، كما يترتب عليه عدم إفصاح السجلات والقوائم المالية المحاسبية عن معلومات قد تكون مهمة ولكنها لا تقاس بوحدة النقد، مثل سمعة مالك المنشأة الفردية، والجودة والروح المعنوية للعمال.[3]

3-3-القيود أو المحددات المحاسبية :

المحددات المحاسبية تمثل إرشادات تطبيقية للمحاسب عند إعداد المعلومات المحاسبية وأهمها[4]:

3-3-1-الأهمية النسبية :

يوفرهذا القيد المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي حيث ينص على ضرورة الإفصاح فقط على البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم وعدم إشتمال هذه القوائم على تفاصيل وبنود لا داعي للإفصاح عنها، مما قد يسبب تضليلا للمستخدم بل قد يفقده القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية، ويوصف هذا البند بأنه مهم نسبيا في ضوء بعض الإعتبارات الكمية والنوعية كقيمته النسبية ضمن مجموعة معينة ينتمي إليها، أو طبيعته كأن يكون بندا غيرعادي أو فرضته القوانين والتعليمات.

3-3-2-العرف الصناعي :

يجب على المنشأة أن تفصح عن البنود في قوائمها المنشورة بما لايتعارض مع الممارسة العامة في القطاع الذي تنتمي إليه وبما لايتعارض مع المبادئ المحاسبية المعروفة، حتى لاتفقد القوائم إمكانية

1 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 22 ؛

2 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق ، ص 23؛

3 - عبد الوهاب نصر علي ، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص31 ؛

4 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 27، 28 .

مقارنتها بقوائم أخرى لشركات تنتمي لنفس القطاع.

3-3-3- الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يجب أن لايتعارض مع هذا القيد حيث أن الفائدة والمنفعة المتوقعة للمستخدم عن الإفصاح عن أي بند يجب أن تتحقق في ضوء كلفة إنتاج هذه المعلومات والإفصاح عنها، حيث أن إنتاج المعلومات والحصول عليها يكلف المنشأة و يحملها أعباء مالية لاداعي لها في حال ثبت عدم إستفادة المستخدم من هذه المعلومات.

3-3-4- الحيطة والحذر :

يعني هذا القيد إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والإيرادات وإظهار القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للمصروفات والإلتزامات، والإعتراف بالمصاريف بأسرع ما يمكن وتأجيل الإعتراف بالإيرادات لأكثر وقت ممكن، أي أن هذا القيد يشير إلى توجه المحاسبون في ظل عدم التأكد إستخدام الطرق المحاسبية التي تقلل من الأرباح وتقلل من قيم الأصول بدلا من زيادتها وتسجل الخسائر و كأنها وقعت بينما الإيرادات لاتسجل حتى يتم التأكد من وقوعها.

3-3-5- الموضوعية:

يمكن إعتبار الموضوعية بأنها تكوين وسائل رقابية تساعد المحاسبين على تخفيض درجة عدم الدقة في عمليات الملاحظة والقياس، كما يجب أن تساعد هذه الوسائل الرقابية في كشف ما هو شخصي وجعله عاما و واضحا مع تخفيض درجة التحيز الشخصي إلى أكبر حد ممكن أو إلغائها، ومما يزيد في موضوعية المعلومات المحاسبية كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وقدرة القوائم المالية على الإفصاح و قابليتها للمقارنة وأهمية عناصرها المادية[1].

المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية و أنواعها

تظهر نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة من القوائم المالية على شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال دورة محاسبية و يتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم المالية من مقارنتها بقوائم دورات سابقة [2]وكذا بقوائم مالية لمؤسسات أخرى.

و حسب الإطار المفاهيمي هدف القوائم المالية يتمثل في تقديم معلومات عن المركز المالي والأداء المالي وتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، بما يفيد مستخدمي المعلومات في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية وبإختلاف أصنافهم :مستثمرين، مقرضين دائنين الجهات الحكومية ...إلخ.[3]

1 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص55 ؛

2 - شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر 2008،ص76 ؛

3-Bernard Raffournier ,Axel Haller, Peter Walton, **Comptabilité internationale** ,Librairie Vuibert,Paris,1997 ,p41.

1- ماهية القوائم المالية :

1-1-مفهوم القوائم المالية:

إن كلمة بيان أو كشف أو قائمة هي عبارة عن إعلان عن شيء يعتقد أنه صحيح وحقيقي والقوائم المالية بهذا المعنى هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي[1]، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود،لذلك فإن المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية فهم يصفون بلغة مالية وضعية أو موقف المشروع والذين يعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال الفترة، والفترة قد تحدد كما هو شائع بسنة مالية كاملة، وقد تغطي هذه القوائم فترات أقل كنصف سنة أو ربع سنة وهكذا؛

إن المنتج النهائي لأي نظام محاسبي هو القوائم المالية وهي عبارة عن تقارير تقدم إلى المهتمين بأمور المشروع سواء كانوا داخل أو خارج المشروع، لذلك تعتبر القوائم المالية النتيجة النهائية لنظام المحاسبة المالية وتعكس خلاصة المراحل المحاسبية السابقة من تسجيل و تبويب و تلخيص.[2]

1-2- مسؤولية إعداد القوائم المالية:

مهنيا ينظر للقوائم المالية على أنها مسؤولية إدارة المنشاة و أنها جزء من منظومة الإفصاح المالي، وتشمل التشكيلة الكاملة لها قائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملاك و قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم، هذا ويمكن أن تشمل منظومة الإفصاح المالي أيضا جداول ومعلومات إضافية مرافقة مبنية على القوائم المالية أو مشتقة منها ويكون المتوقع أن تقرأ معها ويمكن أن تشتمل هذه الجداول الإضافية على معلومات مالية عن قطاعات المنشأة وأثر تغيرات الأسعار على بنود معينة في القوائم المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن مصطلح القوائم المالية لا يشمل بنودا أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة كلمة رئيس مجلس الإدارة ما تطرحه الإدارة من نقاشات وتحليلات وغيرها من البنود التي يمكن أن يحتوي عليها كتيب مجلس الإدارة[3]، وهذا يسوقنا إلى التطرق لمفهوم التقارير المالية وأنواعها.

1-3- الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية

تعتبر التقاريرالمالية المنشورة من قبل الشركات المادة الأساسية للتحليل المالي، وهي مصدر مهما 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 لايمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقاريرعلى تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية[4].

---

1 - طلال محمد الججاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن طبعة 2009، ص 312،311؛

2 - يحي قللي، **مبادئ المحاسبة المالية**، إيتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر، 2004، ص 23 ؛

3 - عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص37؛

4 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ص28- 51 .

1-3-1- القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وهي على قسمين: قوائم مالية أساسية وقوائم مكملة لها، فالأساسية يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري،أما القوائم المكملة فهي إختيارية بناء على ظروف معينة، كقوائم القيمة المضافة...إلخ.

1-3-2-المعلومات الإضافية:

وهي المعلومات التي تفصح عنها الشركة بعد إفصاحها عن القوائم المالية، وهي معلومات بالغة الأهمية يشارعند الإفصاح عنها بأنها جزء من البيانات المالية وتعطي في معظم الأحيان البنود التالية:

- السياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية؛
- الإلتزامات الطارئة أو المحتملة التي يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الإلتزام من عدمه؛
-الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وهي الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل نشرها وإصدارها.

1-3-3- تقرير مدقق الحسابات

يقوم المدقق من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه القوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، كما يوضح المدقق رأيه بمدى توافق إعداد القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق.

1-3-4-تقرير مجلس الإدارة

وهو التقرير الذي عادة ما يبدأ به التقرير السنوي للشركة ويقوم به مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة، حيث يتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج ومركز المنشأة المالي والتسويقي و حجم المبيعات ونموها وتطورها والمشاريع التي أنجزتها خلال العام وما تنوي إنجازه العام القادم، إضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية .

2-أهداف القوائم المالية :

الهدف الأساسي للنشاط المحاسبي هو تزويد المستخدمين بالمعلومات لإتخاذ قرارات بصورة مرشدة وعقلانية وهو هدف مقبول عموما في كافة النظريات المحاسبية وفي كافة النظم الإقتصادية[1]؛ فالمحاسبة هي أداة خدمية لتحقيق أهداف معينة مصرّح بها أو ضمنية، ويمكن إعتبار درجة تحقيق الأهداف الموضوعة مقياسا لمستوى النجاح أو الفشل في النشاط المحاسبي النظري والعملي، غيرأن هذا الهدف

1 - رضوان حلوه حنان، **تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)**،1998، ص367 .

المحاسبي الأساسي المذكور لا يساعد على تطوير العمل المحاسبي ما لم تشتق منه منظومة أهداف إجرائية، وتتوضح العلاقات المتبادلة بين هذه الأهداف الإجرائية وهنا قد تختلف هذه الأهداف الإجرائية كما تختلف أيضا فروض ومبادئ المحاسبة بإختلاف النظم الإقتصادية.

ينبثق من هذا الهدف العام ويشتق منه أهداف محددة للقوائم المالية يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

– القوائم المالية تفصح عن نتائج الوكالة الإدارية باعتبارالأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المنشأة كوكيل عن أصحاب المصلحة في المنشأة وبخاصة المساهمون؛

– القوائم المالية توصل معلومات تستحث الملاك على الثقة في الإدارة نفسها، بإعتبار أن القوائم المالية مسؤولية إدارة المنشأة؛

– القوائم المالية لشركات الأموال يقوم بمراجعتها مراجع حسابات مستقل وإبداء رأيه الفني عليها وبالتالي تستخدم كوسائل للإتصال التأثيري في سلوك متخذي القرارات كالمستثمرين؛

–القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها و كذلك توقيت ودرجة التأكيد من هذه القدرة؛

–القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المنشأة، خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المنشأة.

كانت هنالك عدة محاولات لدراسة وتحديد أهداف القوائم المالية أهمها [2]: تقرير تروبلود عام 1971 وتقرير هيئة معايير المحاسبة المالية عام 1978 الذي قدمت من خلاله أهدافا عامة وتفصيلية للتقارير المالية، وكذلك تقرير هيئة معايير المحاسبة المالية عام 1980 وكان حول أهداف التقارير المالية للوحدات التي لاتهدف إلى تحقيق الربح.

3- أنواع القوائم المالية وعناصرها :

القوائم المالية أنواع عدة وأهمها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لما يحتويانه على معلومات مالية بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية وكشف حقوق الملكية ولكن كل واحدة تضم معلومات مختلفة عن الأخرى.

3-1- أنواع القوائم المالية:

3-1-1- قائمة المركز المالي :

وتعرف أيضا بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العمومية وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة(حقوق الملكية و الإلتزامات) وإستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية في تاريخ

1 - عبد الوهاب نصر علي ، **القياس والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص32 ؛

2- رضوان حلوه حنان، المرجع السابق، ص 375،368،347.

إعداد القوائم المالية (12/31/ن)، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للشركة في ذلك التاريخ[1]، وتعد هذه القائمة بأشكال متعددة فيمكن أن تعد على هيئة تقرير(قائمة الوضع المالي)أوعلى هيئة حساب (الميزانية العمومية)، إلا أن الشكل الأول يوفر أساس جيد للتحليل المالي وذلك من خلال تصنيف البنود تحت عناوين رئيسية بالإضافة إلى إيجاد علاقة معينة بين هذه البنود عند الإفصاح عنها.

3-1-2- قائمة الدخل :

عبارة عن كشف يبين إيرادات ومصاريف المشروع خلال السنة المالية، من خلاله يتم التوصل إلى نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية في نهاية السنة المالية، وهو كشف مهم بالنسبة لمالكي المشروع ودائنيه وبقية المهتمين بالمشروع، وتأتي أهميته من أن نجاح المشروع أو فشله يعتمد على قدرته على تحقيق إيرادات تفوق المصاريف، فعندما تتوفر أصول المشروع ويبدأ بعمله فإن الإيرادات والمصاريف هي موارد التدفق النقدي للمشروع[2]، وأن صافي الدخل هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات.

وتسمى قائمة الدخل بحساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي الجديد الذي كان من المنتظر تطبيقه مع بداية جانفي 2010، وهو عبارة عن بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربحا أو خسارة[3].

من أجل التوصل إلى نتيجة أعمال المشروع يتم إعداد قائمة الدخل بالخطوات التالية [4]:

1- معرفة صافي المبيعات؛

2- معرفة تكلفة المبيعات؛

3- الفرق بين صافي المبيعات و تكلفتها يكون هو مجمل الربح؛

4-تطرح المصاريف التشغيلية والإدارية من مجمل الربح ليكون الباقي هو صافي الربح من نشاط المشروع؛

5- إذا كانت هنالك إيرادات أخرى تضاف إلى صافي الربح الناتج من الخطوة السابقة (الرقم 4).

3-1-3 -قائمة التدفقات النقدية :

قائمة التدفقات النقدي تبين رصيد النقدية من خلال كشف النقد المستلم والنقد المدفوع خلال فترة ويمكن القول بأن الهدف الأول من إعداد التدفقات النقدية هو تقديم معلومات مفيدة عن المقبوضات

1 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص37؛

2 - طلال الججاوي، ريان نعوم، ريان نعوم **المحاسبة المالية**- 1- مناهج الجامعات العالمية، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2005، ص 249،248 ؛

3 - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار تحديد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مؤرخ في 26 يوليو 2008، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 24 ؛

4 - عليان الشريف، رياض الحلبي، فائق شقير أحمد الجعبري، رشاد العصار، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان الأردن 2000، ص260.

والمدفوعات التي تمت خلال الفترة المالية، وأن الهدف الثانوي هو تقديم معلومات حسب الأساس النقدي عن أنشطة المنشأة المختلفة سواء كانت الأنشطة التشغيلية أو الإستثمارية أوالتمويلية[1]، فالبيانات الواردة في قائمة التدفقات النقدية تفيد جهات عديدة مثل المستثمرين والملاك والدائنين وبعض الجهات الحكومية وغيرها حيث أن قائمة التدفقات النقدية تقدم معلومات حول عدة نقاط من أهمها :

- معرفة مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية؛
- معرفة قدرة المنشأة على دفع حصص الأرباح ومقابلة إلتزاماتها في مواعيد إستحقاقها؛
- معرفة الأسباب التي أدت إلى الإختلاف بين صافي الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وكيفية الإنتقال من أحدهما لآخر، إذ أن البعض يهتم بمعرفة صافي الربح لأنه يعكس نجاح أو فشل عمل المشروع من فترة لأخرى، في حين يهتم البعض الآخر بمعرفة حركة النقدية في المنشأة حتى لو كانت تحقق ربحا أو خسارة .

3-1-4-قائمة التغير في حقوق الملكية

تعد قائمة التغير في حقوق الملاك عن الفترة المحاسبية لتفصح عن المعلومات الخاصة بكل من حقوق الملاك بداية الفترة، الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة مثل زيادة رأس المال، نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وأيضا أسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة مثل المسحوبات والتوزيعات على الملاك، وأخيرا رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة [2].

فالمعيار المحاسبي الدولي رقم(01) Ias يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل في القوائم المالية وهي القائمة الثالثة في القوائم المالية لشركات الأموال(وتضم رأس المال المدفوع ورأس المال المكتسب رأس المال المحتسب)[3].

3-1-5-الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بمايلي[4]:

- أساس إعداد القوائم المالية؛
- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة؛
- المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية؛

1 - عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان الأردن، 1998، ص282 ؛

2 - عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص37 ؛

3 - سالمي محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،2009/2008، ص 44؛

4- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح و التقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية الإسكندرية،2007، ص191.

– معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها تعتبر ضرورية لأغـراض العـرض العادل.

كما يتطلب المعيار الدولي الأول عرض تلك المعلومات بطريقة منهجية ومنظمة وبطريقـة تتـسم بأنها مرجعية للبنود ذات الصلة في صلب القوائم المالية.

3-2-عناصر القوائم المالية :

القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها فـي مجموعـات عامة وفقا لخصائصها الإقتصادية، وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية، والعناصر التـي تـرتبط مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والإلتزامات وحقـوق الملكيـة، وعرّفـت هـذه العناصر كما يلي[1]:

3-2-1- الأصول: هي موارد إقتصادية تمتلكها المنشأة أو خاضعة لسيطرتها لذلك تستخدم المنشأة تلـك الموارد في تنفيذ أنشطتها مثل الإنتاج أو الإهتلاك أو تبادل مع غير، وتصنف بقدرتها على تزويد المنـشأة بمنافع إقتصادية مستقبلية في شكل تدفقات نقدية داخلة إلى المنشأة، وتشمل الأصول:

– الأصول المتداولة(النقدية، إستثمارات قصيرة الأجل، الذمم المدينة، المخزون، مدفوعات مقدما)؛

– الأصول الطويلة الأجل (الإستثمارات الطويلة الأجل،الأصول الملموسة وغير الملموسة وأخرى).

3-2-2-الإلتزامات : هي إلتزامات أومطالبات على الأصول أي ينتظـر أن تـضحى المنـشأة بمـوارد إقتصادية مستقبلا للوفاء بإلتزاماتها تجاه الغير(الأطراف الخارجية ماعدا أصحاب المنشأة)، فيترتـب عـن نشأتها عمليات فعلية وليس إفتراضية، وتشمل الإلتزامات:

-الإلتزامات المتداولة:الذمم الدائنة،القروض القصيرة الأجل الجزء المستحق من القروض الطويلة.

– الإلتزامات الطويلة الأجل: السندات، إلتزامات أخرى ...

3-2-3 حقوق الملكية: وفقا لفرض إستقلالية الوحدة الإقتـصادية عن ملاكها فإن للمنـشأة إلتـزامات تجاه ملاكها بإسم حقوق الملكية(للفرد أو الشركاء أو المساهمين)، وتمثل حقوق الملكية مطالبـات علـى صافي أصول المنشأة لأن حق الملكية هو الحق المتبقي بعد سداد المنشأة لإلتزاماتها تجاه الغير.

وتشمل حقوق الملكية :(رأس المال، الأرباح المحتجزة، الإحتياطات).

أما العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهي كما يلي:

3-2-4-الدخل: وفقا لإطارعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الدخل هو الزيادات في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات إلى الداخل أو زيادة في الأصول أو نقص في الإلتزامات، والتـي تؤدي إلى الزيادة في حقوق الملكية من مصادر غير تلك المتعلقة بمساهمات الملاك المشاركين[2].

1 - رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية** - الدورة المحاسبية – دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ص62- 64 ؛

2- طارق حماد عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول (عرض القوائم المالية)، الدار الجامعية الإسكندرية 2002-2003، ص 166.

3-2-5-الإيرادات: إن الإيرادات تزيد أصول المشروع من خلال النشاطات المربحة المباشرة وهي التي تنتج تدفق نقدي وارد (داخل) للمشروع، والإيرادات تنتج عن بيع البضائع والخدمات للزبائن والإيرادات من عمليات البيع هذه قد تكون نقدية أو تكون بموجب وعد بالدفع مستقبلا (آجلا) وفي كلا الحالتين فإن المشروع يعترف بالمبيعات كإيرادات للفترة.

توجد عدة تعاريف متشابهة توضح أن الإيراد هو الإنتاج الذي تحققه المنشأة، ووفقا لتعريف لجنة المفاهيم والمعايير المحاسبية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية في عام 1957، الإيراد هو التعبير النقدي عن مجموع المنتجات أو الخدمات التي سلمتها المنشأة إلى عملائها خلال فترة معينة من الزمن أما نشرة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (3)، الإيرادات عبارة تدفقات داخلة – تشمل أصولا أوصافي أصول- إلى المنشأة نتيجة بيع السلع أو إنجاز الخدمات أو الأنشطة الرئيسية الأخرى للمنشأة.[1]

3-2-6-المصروفات : هي النقص في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفق خارج من الأصول، أو استنزافها أو تحمل إلتزامات، بما يؤدي إلى نقص حقوق الملكية خلافا لما يتعلق بمساهمات المشاركين في الملكية.

بمعنى آخر المصروفات هي التدفقات الخارجة أو أي إستخدام لأصول الوحدة الإقتصادية أو حدوث إلتزامات عليها، والتي تحدث خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج أو بيع سلع أو تقديم خدمات، أو إنجاز أي أنشطة أخرى تمثل عمليات أساسية للوحدة.[2]

3-2-7-المنافع (الأرباح): تمثل زيادة في حقوق المالكين (صافي الأصول) من معاملات خارجية أو حديثة لمنشأة ما ومن كل المعاملات و الأحداث والظروف الأخرى التي تؤثرعلى المنشأة خلال الفترة ما عدا تلك الناتجة من الإيرادات أو الاستثمارات بواسطة المالكين.

3-2-8-الخسائر: تمثل نقص في حقوق المالكين (صافي الأصول) من معاملات خارجية أو حديثة لمنشأة ما من كل المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على المنشأة خلال الفترة ماعدا تلك التي تنتج عن مصاريف أو توزيعات للمالكين .

3-3- معايير الإعتراف بعناصر القوائم المالية

إن عملية الإعتراف والقياس بعناصر القوائم المالية تخضع للمعايير التالية[3] :

3-3-1- العنصر معرفا :

يشيرهذا المعيار إلى إمكانية قبول العنصر قبولا عاما كأحد مكونات القوائم المالية (تسجيله فيها) والعنصر المعرف هو العنصر الذي يشكل المفاهيم الأساسية لمستوى الإطار النظري للمحاسبة، والذي يستمد من الفروض والمبادئ الأمر الذي يؤدي إلى توحيد الإجراءات والطرق المحاسبية.

1 - إلدون . س. هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، الإسكندرية مصر، الطبعة الرابعة 2008، ص310 ؛

2 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2000، ص 27؛

3- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص58 -60.

3-3-2- قابلية العنصر للقياس :

يتم التعبيرعن العنصر المعرف في القوائم المالية بوحدات عددية كالأرقام المالية تعكس قيمة العنصر وواقعه، كأن نعبرعن المخزون السلعي بمقدار500 وحدة نقدية، والعنصر الذي يمكن قياسه يمكن أن يسجل في القوائم المالية ويعبرعنه بالوحدات النقدية لتعكس منافعه الإقتصادية عكس العنصر الذي لايمكن قياسه.

3-3-3-إتصاف العنصر بالموثوقية:

الموثوقية تعني خلو المعلومات المحاسبية من التحيز والأخطاء إلى حد معقول وتمثل عرضا صادقا وأمينا للمعلومات المحاسبية، فالمسألة واجبة وضرورية لتقييم صحة ومحتويات المعلومات المحاسبية وتزداد قيمة الموثوقية للمعلومات المحاسبية كلما كانت قابلة للصحة والتحقق ومحايدة وتعرض بشكل عادل وأمين.

3-3-4- ملاءمة العنصر:

تشير الملاءمة إلى قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرارات المستخدم والتأثير عليه لما هذه المعلومات المحاسبية من قدرة تنبؤية عن آثار الأحداث الإقتصادية، والعنصر الذي يعترف به في القوائم المالية يجب أن يحقق ويتصف بخاصية الملاءمة لأغراض خدمة متخذي القرارات، فالملائمة أساس المعلومات المحاسبية لما لها من تأثير فعال على متخذي القرارات الإستثمارية والائتمانية.

المطلب الثالث : عرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

1-أثر معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية[1]:

نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 1996 نتائج مشروع كان يهدف إلى تحليل الأثر المترتب على الفروق والتشابهات بين معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها الأمريكية، وقد تم تحديث هذه الدراسة لاحقا سنة 1999 لتشمل معايير إضافية لم تشملها الدراسة (السابقة) الأصلية وقد تم تحليل كل معيار من معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في محاولة لتحقيق مايلي :

1- تحديد أوجه الشبه والإختلاف بين معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها الأمريكية؛

2- تقييم أثر أوجه الشبه والإختلاف هذه وأهميتها النسبية؛

3- إعطاء أمثلة ما أمكن ذلك.

ولم يعلق مجلس معايير المحاسبة المالية إلى الآن على التغيرات التي أجريت على معايير المحاسبة

1 - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص136.

الدولية المعدّلة، وقد تمت مناقشة هذه القضايا بتفصيل أكبر في الفصول التي تناولت الموضوعات التي تغطيها معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية:

نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989 إطار العمل المفاهيمي لها بعنوان إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية، وقد أشارت اللجنة إلى أن الغرض من هذا الإصدارهو تقديم المفاهيم التي يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين من خلال:

- مساعدة المجلس في تطوير معايير المحاسبة مستقبلا؛
- الدعوة للتوفيق بين معايير المحاسبة؛
- مساعدة واضعي المعايير القوميين؛
- مساعدة معدي القوائم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة المراجعين(المدققين) في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم تتماشى مع المعاييرالدولية؛
- مساعدة المستخدمين في تفسير القوائم المالية المعدة تماشيا مع المعاييرالدولية؛
- تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات من داخل المجلس المذكور أعلاه في صيغة معايير المحاسبة.

ويحدد إطارالعمل مايلي [1]:

1- أهداف القوائم المالية؛

2- الخصائص النوعية التي تحدد فائدة المعلومات في القوائم المالية؛

3- تعريف وقياس العناصر التي يتم منها بناء القوائم المالية والإعتراف بهذه العناصر؛

4- مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.

ويشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو إحتياجات طوائف مختلفة من المستخدمين من بينهم المستثمرون والمقرضون والموردون والدائنون التجاريون الآخرون والعملاء والحكومة والوكالات التابعة لها وعامة الجمهور، كما يشير إطار العمل كذلك إلى أنه على الرغم من أن إحتياجات هذه الطوائف من المعلومات لايمكن الوفاء بها بمجرد عرض القوائم المالية فإن هناك إحتياجات مشتركة بينهم يتم الوفاء بها، وبما أن المستثمرون هم من يوفرون رأس المال المعرّض للمخاطرة بالمشروع فيجب عرض قوائم مالية تفي بإحتياجاتهم وكذا المستخدمين الآخرين.

2- الإعتبارات العامة في إعداد القوائم المالية:

يوفّر المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان عرض القوائم المالية إرشادا عن إعداد وعرض القوائم المالية، ويوفّر كذلك المتطلبات والإرشادات الشاملة لهيكل القوائم المالية والحد الأدنى لمحتواها

1 - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص137 .

ومضمونها كما أنه يناقش الإعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية وهي كما يلي[1]:

1 – العرض العادل والالتزام بمعايير لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، ويتطلب العرض العادل مايلي:

– إختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة؛

– تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛

– تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

2 – السياسات المحاسبية أما عرضها كما يلي :

–أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، جميع السياسات المحاسبية الضرورية لفهم مناسب للبيانات المالية، الإفصاح عن بلد المنشأة وشكلها القانوني ومكان تأسيسها وعنوانها، بيان طبيعة نشاط المنشأة وعدد الموظفين في نهاية الفترة؛

3 – الإستمرارية: عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة؛

4– أساس الإستحقاق المحاسبي: يجب على المنشاة المستمرة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق؛

5– إتساق أو ثبات العرض؛

6– الأهمية النسبية والتجميع: يجب عرض كل بند جوهري بشكل منفصل في البيانات المالية وتجميع البنودغيرالجوهرية مع المبالغ ذات الطبيعة أوالوظيفة المشابهة ولاتوجد حاجة لعرضها بشكل منفصل؛

7– المقاصة:يجب عدم إجراء المقاصة بين الأصول والإلتزامات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر؛

8– المعلومات المقارنة عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في البيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة مهما كان أسلوب العرض الذي تتبناه المنشأة، يجب عليها أن تفصح لكل بند من الأصول والالتزامات التي تشمل مبالغ يتوقع إستعادتها أو تسويتها قبل وبعد إثني عشر شهرا.

3– عرض القوائم المالية

3–1– قائمة المركز المالي

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية balance sheet أو قائمة المركز المالي statement of Financial position شكلين، يتماشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ويطلق

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص156 .

عليه الشكل الحسابي ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير، ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من الشكلين؛

فيكون للميزانية في الشكل الحسابي جانبان يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى حسب درجة السيولة بالنسبة للأصول والإستحقاق بالنسبة للخصوم[1]، أما عرض قائمة المركز المالي على شكل تقريرفهناك، إجتهادات في هذا المجال حيث يرى البعض البدء بالأصول المتداولة فالأصول الثابتة ثم المطلوبات المتداولة فالمطلوبات طويلة الأجل وأخيرا حقوق الملكية، في حين يرى البعض الآخر أن تظهر الأصول المتداولة أولا مطروحا منها الخصوم المتداولة، وبذلك نتوصل إلى رأس المال العامل يضاف إلى ذلك الأصول الثابتة بنوعيها الملموسة وغير الملموسة، حيث يمثل المجموع رصيد الأموال المستثمرة في المشروع يقابلها بالتالي القيمة الدفترية للمشروع والمتمثل في مصادر رأس المال الداخلية والخارجية (أي رأس مال الإحتياطات، الخصوم طويلة الأجل).[2]

وحسب المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 01 يجب تصنيف الأصل على أنه متداول في الحالات[3]:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الإستخدام أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أوعلى المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال إثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد قيود على إستعماله.

ويجب تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها غير متداولة.

ومن جهة أخرى كذلك يجب تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول في الحالتين التاليتين:

- عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- عندما يستحق التسوية خلال إثني عشر من تاريخ الميزانية العمومية.

يمكن تصنيف الخصوم المتداولة بطريقة مماثلة للأصول المتداولة، ويجب تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة .

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية :

الأصول الثابتة، الأصول غيرالملموسة، الأصول المالية (بإستثناء المبالغ المبينة في البنود الثلاثة التالية) الإستثمارات التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، المدينون والحسابات المدينة الأخرى النقدية وما يعادلها، وكذلك المخزون، الدائنون والحسابات الدائنة الأخرى، الأصول الضريبية حسبما يتطلب المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل، المخصصات، الإلتزامات غير

1 - عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية – منظور المعايير الدولية**، 2009، ص89؛

2 - عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص280؛

3 - **معايير المحاسبة الدولية**، منشورات المجموعة الزرقاء الدولية، دارالنشر للتعليم والتكوين الجزائر2008، ص 18.

المتداولة المنتجة للفائدة حصة الأقلية.

كما يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات :

– بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم : تفصيل لكل أنواع الأسهم عددها المصرح به والصادرة والمدفوعة وقيّمها الاسمية، الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة؛

– وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن حقوق المالكين؛

– عندما يقترح توزيع أرباح أسهم و لكن لم تتم الموافقة عليها لدفع المبلغ المشمول(أوغيرالمشمول) في المطلوبات؛

– مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الإعتراف بها.

3-2 – قائمة الدخل

أما قائمة الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول Ias 01 يجب أن تشمل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية[1]:

– الإيرادات، نتائج الأنشطة التشغيلية، تكاليف التمويل، حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، مصروف الضريبة، الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية، البنود غير الإستثنائية، حصة الأقلية، صافي الربح أو الخسارة للفترة.

كما يجب عرض البنود الإضافية و العناوين والمجاميع في صلب قائمة الدخل حينما يتطلب ذلك معيار دولي، أو عندما يكون هذا العرض ضروريا من أجل العرض العادل للأداء المالي للمنشأة.

– يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات بيان الدخل تحليلا للمصروفات بإستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أوعملها ضمن المنشأة، كما يجب على التي تصنف المصروفات حسب وظائفها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإستهلاك والاستنفاد وتكاليف الموظفين، والإفصاح بشكل مستقل عن طبيعة ومبلغ كل بند غير عادي.

3-3 – قائمة التدفقات النقدية :

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي السابع Ias 07 يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها.[2]

3-3-1 تصنيف التدفقات النقدية :

عند الحديث عن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية يتم عادة تصنيف التدفقات النقدية إلى تدفقات

1 - **معايير المحاسبة الدولية، منشورات** المجموعة الزرقاء الدولية، المرجع سبق ذكره، ص 19؛

2 - **معايير المحاسبة الدولية**، منشورات المجموعة الزرقاء الدولية،المرجع السابق ، ص 22.

داخلة وتدفقات خارجة، غير أن تصنيف التدفقات النقدية لأغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية يخرج عن هذا التصنيف ليدرجها ضمن ثلاث مجموعات (أنشطة) وهي[1] :

أ- التدفقات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية : وتتمثل في التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاط العادي للمنشأة (الناتجة عن بيع سلع وخدمات، تسديد للموردين، أجور ...).

ب- التدفقات الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية : وتتمثل في التدفقات الناتجة عموما عن الأصول الطويلة الأجل والمتعلقة بالحيازة والتنازل عن الإستثمارات.

ج- التدفقات الناتجة عن الأنشطة التمويلية : وتتمثل في التدفقات الناتجة عن بنود الإلتزامات وحقوق الملكية حيث تتضمن عموما : الرفع أوالتخفيض في رأس المال، قروض جديدة وتسديد القروض توزيعات أرباح الأسهم...إلى غير ذلك.

3-3-2-الهيكل العام لقائمة التدفقات النقدية :

لا يوجد شكلا نموذجيا لقائمة التدفقات النقدية نظرا لإختلاف هذه التدفقات من منشأة إلى أخرى، إلا أن الإطار العام لها يكون على النحو التالي :

شركة.....

جدول رقم (1):قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ../../.. م و: دج

البيان	تدفق نقدي إلى الداخل	تدفق نقدي إلى الخارج	الصافي
التدفق النقدي في الأنشطة التشغيلية:			
صافي الربح	×		
مبيعات السلع والخدمات	×		
فوائد القروض	×		
المسدد للموردين ثمنا للبضاعة		×	
المسدد للدولة عن الضرائب		×	
صافي التدفقات النقدية في الأنشطة التشغيلية(1)			×
التدفق النقدي في الأنشطة الإستثمارية :			
بيع عقارات	×		
بيع آلات	×		
شراء معدات		×	
شراء سندات		×	
صافي التدفقات النقدية في الأنشطة الإستثمارية(2)			×

يتبع

1- عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص282.

التدفق النقدي في الأنشطة التمويلية :			
بيع أسهم ملكية	×		
إصدار سندات	×		
توزيع حصص أرباح على المساهمين		×	
إطفاء ديون طويلة الأجل		×	
صافي التدفقات النقدية في الأنشطة التمويلية(3)			×
الزيادة (النقص) في النقدية (1+2+3)			×××
+ النقدية في بداية الفترة			×
= النقدية في نهاية الفترة			××××

المصدر : عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداش، مرجع سبق ذكره، ص283؛

3-3-3- خطوات وطرق إعداد قائمة التدفقات النقدية: يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بإتباع مايلي:

أ – تحديد التغير في النقدية: وذلك بمقارنة رصيد النقدية في ميزانيتي عامين مختلفين.

ب– تحديد النقدية في الأنشطة التشغيلية: بتحليل قائمة الدخل للسنة الجارية بالإضافة إلى الميزانيات المقارنة.

ج– تحديد النقدية في الأنشطة الإستثمارية: حيث يتم تحليل بنود الأصول طويلة الأجل في الميزانيات المقارنة والمعلومات المتفرقة التي تم جمعها .

د– تحديد النقدية في الأنشطة التمويلية: حيث يتم تحليل بنود الميزانيات المقارنة والمعلومات المستقاة من دفتر الأستاذ العام .

فيما يخص تحديد النقدية من الأنشطة التشغيلية يمكن أن يتم بطريقتين وهما [1]:

1- الطريقة المباشرة :

وفقا لهذه الطريقة يتم حصر بنود النقدية المقبوضة في الأنشطة النقدية وحصر بنود النقدية المدفوعة للأنشطة التشغيلية وإيجاد الفرق بينهما وإعتباره صافي التدفق النقدي في الأنشطة التشغيلية أي أننا نتجاهل صافي الربح في الطريقة المباشرة ونقوم بإيجاد صافي التدفقات النقدية في الأنشطة التشغيلية مباشرة .

2- الطريقة غير المباشرة :

وفقا لهذه الطريقة يتم التعديل على صافي الربح المحاسبي(المبني على أساس الإستحقاق) لتحويله إلى صافي التدفقات النقدية في الأنشطة التشغيلية، وذلك بإستبعاد الإيرادات والمصاريف التي تؤثرفي صافي الربح ولكنها لاتمثل عناصر نقدية أي أنها لا تؤثرعلى النقدية لا بالزيادة ولا بالنقصان.

صافي الربح المحاسبي ± تعديلات البنود غير النقدية = صافي التدفقات النقدية في الأنشطة التشغيلية.

1 - عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص284.

3-4- كشف التغير حقوق الملكية :

وتعرض فيه ملخص التغيرات التي حصلت في حقوق الملكية خلال فترة معينة، وتنشأ الزيادة في حقوق الملكية من إستثمارات الملاك خلال الفترة والأرباح المتحققة خلال الفترة، وينشأ النقص فيها من مسحوبات الملاك من الشركة والخسائر المتحققة خلال الفترة، فإستثمارات الملاك والمسحوبات تعتبر عمليات تخص رأس المال و تحصل بين الشركة والملاك لذا لا تؤثر في كشف الدخل.

أي يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثّرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة[1]، أما المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق المساهمين[2]:

- صافي الربح /خسارة الفترة ؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة؛
- الأثر التراكمي لتغيير السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء، توزيعات الأرباح، رصيد الربح أو الخسارة؛
- مطابقة رأس المال و الإحتياطات بين بداية الفترة ونهايتها.

3-5- الإيضاحات:

المعلومات التي يجب عرضها في إيضاحات البيانات المالية أو ما يسمى بملحق الكشوف المالية كمايلي [3]:

- توضيح القواعد والطرق(السياسات) المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف والقوائم المالية؛
- تقديم المعلومات الإضافية الضرورية غير المعروضة داخل الكشوف والقوائم المالية لغرض العرض العادل والفهم الحسن لها؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي عند الإقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها (نمط وحجم المعاملة ومبلغها...)؛
- المعلومات ذات الطابع العام أوتعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

- مبادئ إعداد ملحق القوائم المالية :

يتم إعداد ملحق القوائم المالية وفقا مبادئ أهمها :

- أن يكون الملحق في متناول جميع مستخدمي القوائم المالية، أي عدم التخلي عن أي معلومة تهم أيّ من

1- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 156/08** مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008، ص 15؛

2 - **معايير المحاسبة الدولية**، منشورات المجموعة الزرقاء الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 20؛

3 - **النظام المحاسبي المالي**، منشورات المجموعة الزرقاء الدولية، دارالنشر للتعليم والتكوين الجزائر2008، ص 54.

مستخدميها؛

- أن تكون هذه الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية واضحة ومختصرة قدر المستطاع بإستعمال جميع الوسائل الممكنة(جداول، جمل...) لعكس الحالة الحقيقية للمنشأة؛

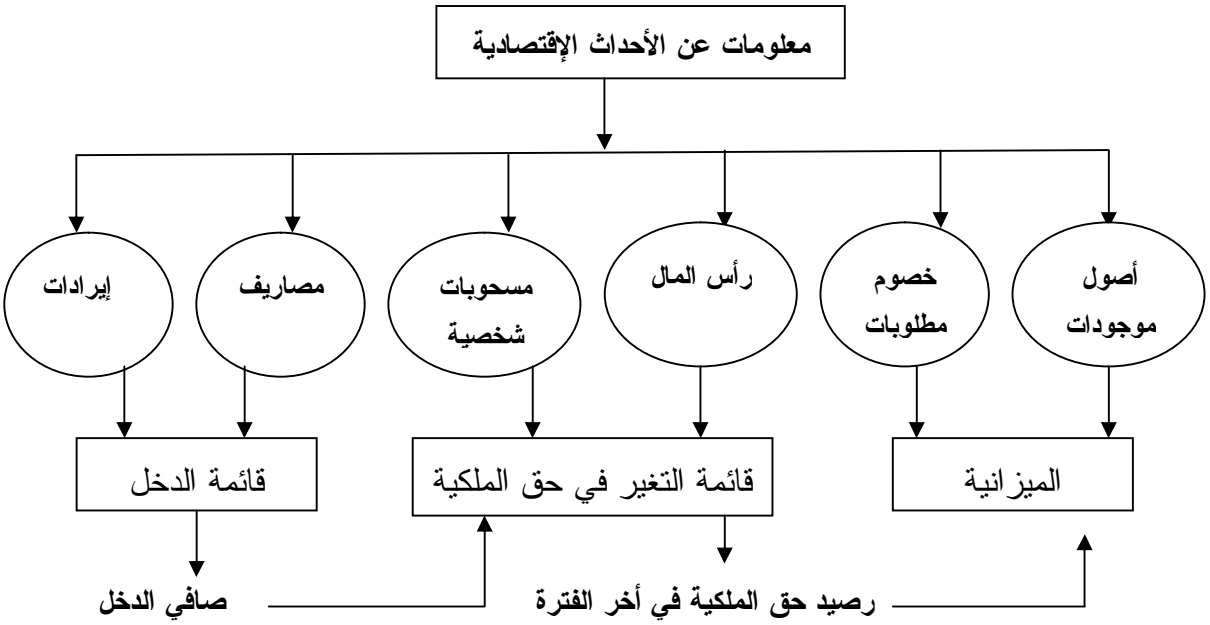
- الإفصاح عن المعلومات المعبرة، وذات الأهمية النسبية والمؤثرة في قرارات المستثمرين.

4 – العلاقة بين القوائم المالية ومستخدميها:

4-1- العلاقة بين القوائم المالية:

الكشوفات المالية يكمل بعضها البعض الآخر، فنلاحظ أن نتيجة كشف الدخل ربح/خسارة تنقل لتظهر في كشف حقوق الملكية ورصيد حقوق الملكية في نهاية المدة يظهر في قائمة الميزانية، وكشف التدفق النقدي يبين أسباب التغير بالنقد خلال الفترة ورصيد النقد نهاية الفترة يتفق مع رصيد النقد في الميزانية[1].

الشكل (4):أنواع الحسابات وتدفقها نحو القوائم المالية



المصدر: رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، دار إثراء للنشر والتوزيع الأردن2009 ص69.

4-2- مستخدمو القوائم المالية:

القاعدة أن كل من له مصلحة في المنشأة فردا كان أو جهة أو تنظيم ما يعتبر من قبيل أصحاب المصلحة في المنشأة، ومن أهم ممثلي أصحاب المصلحة في المنشأة، ومستخدمي البيانات المالية لتلبية بعض من إحتياجاتهم المختلفة من المعلومات يمكن تلخيصهم في الجدول التالي:

1 - طلال الجحاوي، ريان نعوم، مرجع سبق ذكره، 264 .

جدول رقم (2): يبين مختلف مستخدمي القوائم المالية

المستخدمون	حاجتهم من المعلومات
المستثمرون(الملاك)والمديرين	تقييم الربحية والخطر،و كذا إتخاذ القرارات.
الموظفون	الإستقرار و الربحية.
المقرضون	إحتمال سداد المبالغ المقترضة والفوائد عند الإستحقاق.
الموردون ودائنين آخرين	إحتمال أن تسدد المبالغ عند الإستحقاق.
الزبائن	إستمرارية النشاط .
الحكومات	تخصيص الموارد و إحترام الإلتزام بالمعلومات.
الجمهور	المساهمة في الإقتصاد المحلي، العمالة المولدة، نماء ورفاهية المؤسسات.

المصدر: جمعة هوام، المحاسبة المعمقة، وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2010 ،ص31 ؛

المبحث الثالـــث : آثار التضخم على القوائم المالية

إن تأثير التضخم على الأصول ينعكس في كل من قائمة الدخل و الميزانية العمومية، ففي حالة حدوث التضخم فإن إيرادات المبيعات الحالية سوف يتم مقابلتها بمخزون البضاعة التي غالبا ما يكون قد تم شراؤها منذ عدة شهور ماضية وكذلك هذه الإيرادات يتم مقابلتها بإستهلاكات تم إحتسابها على أساس التكلفة التاريخية للممتلكات، هذه التأثيرات للتضخم على القوائم المالية قد تضع الشركة في مواجهة العديد من المشاكل إذا لم تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، فعملية إظهار الأصول في القوائم المالية بأقل من قيمتها الحقيقية نتيجة التضخم يؤدي في المقابل إلى تخفيض قيمة المصروفات الذي بدوره يؤدي إلى إرتفاع رقم الأرباح؛

و يمكن أن يترتب على المبالغة في رقم الأرباح للشركة ما يلي[1] :

- إرتفاع في قيمة الأعباء الضريبية المفروضة على الشركة؛
- المطالبة بتوزيعات الأرباح من قبل المساهمين؛
- المطالبة بزيادة المرتبات من قبل العمال؛
- ردود فعل سلبية من الحكومات المضيفة على الشركات(كفرض ضرائب تصاعدية على الأرباح)؛
- تآكل رأس مال الشركة؛
- عدم قدرة الشركة على إحلال أصول جديدة محل الأصول القديمة؛

1 ـ محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع القاهرة، 2005، ص 394.

- عدم سلامة معدل الإستثمار، حيث يبين معدل الإستثمار العلاقة بين صافي الربح وصافي رأس المال المستثمر أحيانا وبينه وبين مجموع الأصول أحيانا أخرى.

المطلب الأول: علاقة التضخم بالمحاسبة

أثر تغير الأسعار على القوائم المالية

إن أحد المبادئ الرئسيية للمحاسبة هو مبدأ التكلفة والذي يقضي بإتباع التكلفة التاريخية كأساس للتقييم عند إعداد القوائم المالية، ويفترض مبدأ التكلفة أن للوحدة النقدية المستخدمة في القياس قوة شرائية ثابتة أو أن التغير في هذه القوة الشرائية ليس ذا أهمية كبيرة، وبالنظر إلى ضرورة إستخدام وحدة نقدية معينة (الدينارمثلا) لقياس قيمة الموجودات أو الأصول ومقدار المطلوبات أي الالتزامات ولبيان الدخل الدوري حيث أن إستخدام الوحدة النقدية في القياس هو أحد الفروض الأساسية للمحاسبة المالية، وبالرغم من أن هذه الوحدة النقدية لأي بلد هي وسيلة هامة لتبادل السلع والخدامات، إلا أن هذه الوسيلة لاتصلح كمخزن للقيمة وذلك لتغير القوة الشرائية لها، فالقوة الشرائية للنقود أي مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها في مقابل وحدة نقدية معينة تقل في أوقات التضخم، وتزداد في حالة الكساد، ومما تجدر الإشارة إليه أن مصطلح إنخفاض القوة الشرائية للنقود ومصطلح إرتفاع أسعار السلع والخدمات يعبران عن شيء واحد فإرتفاع الأسعار يعني بالضرورة إنخفاض قيمة العملة وذلك أن مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بمبلغ معين، تقل باستمرار وهذا يشير بالطبع إلى وجود ما يسمى بالتضخم[1].

ونظر للإنخفاض المستمر في قيمة النقود فقد وجهت إنتقادات عديدة إلى إستخدام التكلفة التاريخية التي تفترض ثبات قيمة النقود من فترة إلى أخرى، ذلك أنه عند ما تزيد درجة التضخم أو الإنكماش في إقتصاد أي بلد فإن القوائم المالية التقليدية تفقد أهميتها ولا تعد معبرة عن الواقع المالي للمنشأة أو المشروع، كما أن المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بفترات مختلفة لاتكون موضوعية ولا تعطي مدلولا صحيحا إذا كانت هذه القوائم مقاسة عن طريق وحدات نقدية ذات قيمة شرائية متغيرة .

ومن أجل ذلك ظهرت الكثير من الآراء والإفتراضات التي تقضى بأن يؤخذ في الإعتبار تغير الأسعار أو التغير في القوة الشرائية الوحدة النقدية عند إعداد القوائم المالية وذلك بإستخدام الأرقام القياسية وهناك من نادى بإستخدام التكلفة الجارية.

1- أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية:

لقد أثار مبدأ التكلفة التاريخية كثيرا من الإنتقادات حول محدودية فائدة إستخدام القوائم المالية المعدة على أساسه خاصة الإنتقاد المتعلق بعدم ملاءمة المعلومات لإتخاذ القرارات، ولقد صدرت إنتقادات عديدة من مختلف الجهات من العلماء المحاسبين والممارسين وكذا المستخدمين المباشرين للقوائم المالية

1 - جمعة خليفة الحاسي، و آخرون ، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، الطبعة الثالثة،1996، ص669 .

وأهمها مايلي[1]:

– إن إعتماد مبدأ التكلفة التاريخية على فرض وحدة القياس النقدي قد يؤدي إلى ظهور أخطاء وحدة القياس بحيث فرض وحدة القياس نفسه يعاني من نقاط ضعف أهمها ما يلي:

- نطاق الفرض الذي يقتصر على العمليات المالية فقط أي لايتعامل إلا مع العمليات الممكن ترجمتها؛
- الإفتراض المتعلق بثبات وحدة القياس النقدي كغيرها من الوحدات الأخرى هو غير ذلك لأن وحدة القياس النقدي غير ثابتة بسبب التغيرات التي تطرأ على قوتها الشرائية، ما يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية بين الفترات المالية و بالتالي فقدان ميزة وخاصية الثبات والتماثل وعدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة؛

– التعارض الناشئ مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في حالات التضخم، حيث تقاس المصروفات بالتكلفة التاريخية بينما الإيرادات تقاس بالقيم الجارية وبالتالي عدم موضوعية المقابلة؛

– عدم موضوعية إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في حال التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر الأصول والإلتزامات، حيث تكون قيّمها بعيدة عن القيم الجارية لها مما يفقد القوائم المالية الكثير من فوائدها؛

– الاعتماد على هذا المبدأ ينتج عنه قياس غير سليم لدخل الدورة بسبب أخطاء توقيت على مستويين[2]:

- التعارض مع فرض الدورية، حيث أن دمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة الجارية أو سابقاتها ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية، فالدخل وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل أو الإنتاج ومن مكاسب الحيازة(الإحتفاظ) الناتجة عن إرتفاع أسعار تكلفة البضاعة المباعة بالفرق بين تكلفتها الجارية وتكلفتها التاريخية؛
- إعتماد مبدأ التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد يؤجل الإعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي أثناء الدورة أو في دورات اللاحقة، وهذا ما يؤكد عدم إستقلالية نتائج كل دورة على حدا الأمرالذي يجعل من نتائج الدورات غير صالحة في تقييم الأداء وكذا المقارنة.

– مبدأ التكلفة التاريخية يقوم بإسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من سجلات المؤسسة مثل العلامة التجارية، شهرة المحل المنتجة ذاتيا المعرفة التقنية التي إكتسبتها المؤسسة والمزايا الإحتكارية...إلخ نتيجة لعدم حدوث عملية تبادل حقيقية مع الطرف الخارجي الذي يشترطه المبدأ في إثبات الأحداث المالية.

– عند تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية أثناء حالة إرتفاع الأسعار تكون معدلات الربح أو معدلات الإستثمار

1 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص24، 25؛

2- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة 2008، ص431، 432 .

غير سليمة وذلك بسبب [1]:

أ- ظهور مبالغة في الأرباح التي تتضمنها قوائم الدخل؛

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

2- مفاهيم محاسبة التضخم:

2-1-مفهوم القوة الشرائية للنقود: يشير إصطلاح القوة الشرائية إلى القدرة على شراء السلع والخدمات بمقدار معين من النقود، والتي يمكن أن تتغيرمن فترة لأخرى بتغير المستوى العام للأسعار.

2-2-طبيعة التغيرات في الأسعار: تعبر الأسعارعن القيم التبادلية للسلع والخدمات في الاقتصاد والتي تتضمن عوامل الإنتاج المختلفة والعناصر التي تكون في مرحلة متوسطة من الإنتاج وعناصر المضاربة والسلع والخدمات المطلوبة لأغراض الإستهلاك في النشاط[2].

2-2-1- مفهوم المستوى العام للأسعار: يعبرعن المتوسط المرجح لأسعار السلع والخدمات في دولة معينة، ونشير هنا إلى التغير في المستوى العام للأسعار قد لايكون بنسبة واحدة لجميع السلع والخدمات ولكن مقدار التغير الأكبر هو الذي يحدد الاتجاه العام للتغير في المستوى العام للأسعار.

2-2-2- التغير العام والتغير النسبي للأسعار: هناك عدة أنواع لتغيرات الأسعار، لها آثار مختلفة على مقاييس المركز المالي وعلى معدلات الأداء المتوقعة لتحقيق أهداف معينة، وتصنف كمايلي[3]:

- **التغيرات السعرية العامة:** التغير في المستوى العام للأسعار يعني التغير في متوسط أسعار السلع والخدمات المتوفرة في إقتصاد معين.

- **التغيرات السعرية الخاصة:** التغيرات في أسعار سلعة أو خدمة واحدة خلال فترة معنية يعرف بالتغيرات المحددة في الأسعار كنتيجة للتغير في أذواق المستهلكين والدخول إلى سلع بديلة أو إستخدام طرق متقدمة في الإنتاج وتخفيض تكلفة وأسعار السلع المنتجة، وكنتيجة للمضاربات...

- **ويقصد بالتغير النسبي في الأسعار:** هو زيادة أو إنخفاض أسعار سلع معينة بالمقارنة بأسعار السلع الأخرى في الاقتصاد .

2-3- الأرقام القياسية للأسعار : يمكن تعديل القوائم المالية وإظهار أثر إرتفاع أسعار السلع والخدمات أو إنخفاض القوة الشرائية للنقود ويتم هذا التعديل بإستخدام أرقام قياسية عامة للأسعار ويعرّف الرقم القياسي العام للأسعار بأنه النسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة من السلع والخدمات في تاريخ معين (سنة المقارنة) ومتوسط أسعار نفس كمية السلع والخدمات في تاريخ آخر يعرف عادة بسنة الأساس، ولتسهيل قياس نسبة تغير الأسعار بين سنتي المقارنة والأساس يتم عادة إعطاء سنة الأساس الرقم 100، كما أن

1- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره ،ص395 ؛

2 - إلدون.س. هندريكسون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص371 ؛

3 - جمعة خليفة الحاسي، و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص675 .

الرقم القياسي العام للأسعار لايمثل تغيرات الأسعار لسلعة معينة بل إنه يمثل حركات الأسعار بصفة عامة.

2-4-أرباح أو خسائر القوة الشرائية : هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إحتفاظ الشركة بأصول أو إلتزامات نقدية ثابتة خلال فترة تغير القوة الشرائية لوحدة القياس بالزيادة أو النقص.

2-5-أرباح أو خسائر الحيازة : هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إحتفاظ الشركة بأصول غير نقدية مثل الأصول الثابتة خلال فترة تغير القوة الشرائية لوحدة القياس، هذه الفروقات لايتم الإعتراف بها كجزء من الدخل الأساسي للشركة، وغالبا ما يتم إظهارها ضمن بنود حقوق الملكية كما أنها لاتدخل ضمن الأرباح القابلة للتوزيع حتى لاتؤثرعلى الطاقة التشغيلية للشركة.

2-6- القيمة العادلة : يشير مفهوم القيمة العادلة إلى إستخدام القيمة الجارية في إعداد التقارير المالية للوحدة الإقتصادية.[1]

3- أسباب ظهور مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد:

هناك العديد من الأسباب التي تقف وراء ظهور مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة العملة في الشركات المتعددة الجنسيات، وتؤدي إلى زيادة حدتها إذا لم تتوافر الوسائل الفعالة للتدخل لعلاجها والتخفيف من آثارها على القوائم المالية ومضمونها من معلومات وبيانات وأهم هذه الأسباب [2]:

- طبيعة وضع ميزان المدفوعات لكل دولة من حيث الفائض أو العجز حيث تؤدي زيادة الصادرات عن الواردات إلى تكوين فائض وزيادة حجم الطلب على إنتاج عملتها الوطنية وتدعيم أسعار صرفها في مواجهة العملات الأخرى؛
- حجم الإستثمارات الرأسمالية الخارجية لكل دولة؛
- طبيعة وحجم التجارة الخارجية وعلاقات التبادل الدولي و التكتلات الإقتصادية الإقليمية؛
- طبيعة الأساليب المحاسبية المستخدمة في علاج المشكلة لإستبعاد آثار التضخم من القوائم المالية وإختلافها من دولة لأخرى تبعا لدرجة الوعي المحاسبي ومستوى الأداء المهني وسلطة متابعة وسائل العلاج والعوامل البيئية المختلفة الخاصة بكل دولة؛
- إختلاف معدلات التغير في القوة الشرائية للعملات النقدية من دولة لأخرى وخاصة بين الدولة الأم التي يوجد بها المركز الرئيسي للشركة المتعددة الجنسية وبين الدول المضيفة التي يوجد بها الفروع الأجنبية نظرا لإختلاف معدلات التضخم بين تلك الدول؛
- إختلاف أسعار الفائدة من دولة لأخرى تبعا لطبيعة التوجهات الإقتصادية لكل دولة وبإعتبارها أحد أهم أدوات السياسة المالية؛

1- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 391؛

2 - نبيه بن عبد الرحمان الجبر و محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية- الإطار الفكري والواقع العملي**، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس عشر، الرياض السعودية 1998، ص 336.

-حجم وطبيعة السلطة الممنوحة للبنوك المركزية العاملة داخل كل دولة في توجيه ورقابة الجهاز المصرفي بجميع مؤسساته المالية.

المطلب الثاني : آثار التضخم على القوائم المالية و الحسابات الختامية

1- لماذا تعتبر القوائم المالية مضللة خلال فترات تغيرات الأسعار[1]:

نادرا ما تعكس القيمة الأصلية للأصول المسجلة في الدفاتر وقت الحصول عليها قيمتها الجارية (الأعلى) في فترة التضخم، وبالتالي فإن تقييم الأصول بأقل من قيمتها تؤدي إلى تقييم المصروفات بأقل من قيمتها ومن ثم زيادة قيمة الدخل ومن الناحية الإدارية فإن هذه الزيادة في التقييم يشوّه:

1- التنبؤ المالي على السلاسل الزمنية للقيم التاريخية غير المعدلة؛

2- مقارنة الأرقام المخططة في الموازنة بالنتائج الفعلية؛

3- بيانات قياس الأداء التي تفشل في إزالة آثار التضخم، كذلك يمكن أن تؤدي زيادة الأرباح إلى:

أ- زيادة الضرائب التي تحسب بنسبة من الأرباح؛

ب- مطالبة حملة الأسهم بأرباح أكبر؛

ج- مطالبة العاملين بزيادة أجورهم؛

د- الإجراءات غير الصحيحة من الحكومات المضيفة (فرض ضرائب على الأرباح الزائدة).

فإذا قامت المنشأة بتوزيع أرباحها المحسوبة بالزيادة (في شكل ضرائب وتوزيعات وما شابه ذلك) فسوف لن تجد الموارد الكافية لإحلال أصول معينة التي إرتفعت قيمتها مثل المخزون والمعدات...

وتتجاهل إجراءات المحاسبة التقليدية أرباح وخسائر القوة الشرائية والناتجة عن أرباح الحيازة النقدية (أوما يعادلها) خلال فترة التضخم والتي تشوّه مقارنة مستخدمي القوائم المالية لأداء المنشآت.

لذلك يفيد الإعتراف الواضح عن آثار التضخم في حالات عديدة:

1- يعتمد أثر تغيرات الأسعار على المنشآت بشكل جزئي على معاملات وظروف المنشأة ولا يحصل مستخدمو القوائم المالية على بيانات تفصيلية عن هذه العوامل؛

2- يعتمد حل المشاكل الناتجة عن تغير الأسعارعلى الفهم الصحيح لهذه المشاكل ولايمكن الفهم الصحيح لهذه المشاكل ما لم يتم التقرير عن أداء المنشأة بمقاييس تسمح بإزالة آثار تغير الأسعار؛

3- يصبح من السهل قبول القوائم التي تعدها الإدارة عن المشاكل التي يسببها تغير الأسعار عندما تنشر المعلومات المالية التي تتعلق بهذه المشاكل.

1- فريدريك تشوي، وآخرون، ص294، 295 .

2- آثار التضخم على القوائم المالية :

ما تزال المنشآت في مختلف البلدان، تعد بياناتها المالية على أساس مبدأ الكلفة التاريخية دون مراعاة ارتفاع معدلات التضخم الإقتصادي وإنخفاض قيم العملات النقدية فيها، و إن الإعتماد على هذا المبدأ في ظل التضخم الاقتصادي و الانخفاض النقدي يجعل العناصر المحاسبية المسجلة في كل من الميزانية العمومية وحساب النتيجة بالتكلفة التاريخية تظهر بقيمة منخفضة ولا تعبرعن قيمتها الحقيقية وذلك لأن تقييمها تم بعملية نقدية فقدت جزءاً من قوتها الشرائية بسبب التضخم الإقتصادي، فبالنسبة إلى عناصر الميزانية العمومية تصبح مضلّلة ولا تعبرعن حقيقتها الإقتصادية خلال فترة التضخم الإقتصادي حيث أن التضليل يصيب العناصر غير النقدية التي تتمثل في الموجودات الثابتة والمخزون، ويؤثر بشكل غير مباشر على حقوق الملكية، كما أن العناصر النقدية، التي تتمثل في المدينين والبنود والقروض تفقد قوتها الشرائية؛

حيث يؤدي التضخم إلى إرتفاع تكاليف الإنتاج ومن ثم ينعكس أثر ذلك على رفع أسعار بيع المنتجات الأمر الذي يجعل من الربح المحاسبي مضللاً ولا يعكس الربح الحقيقي للفترة المالية، مما يؤدي إلى تضليل الضريبة وتوزيع حصص ربحية وهمية، ومن ثم ينعكس أثره السلبي على حفظ الطاقة الإنتاجية للشركة بسبب تأثر تمويل الإستثمارات بذلك[1].

وعليه يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم الختامية (المركز المالي قائمة الدخل)، مما يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها.

2-1- أثر التضخم على قائمة المركز المالي

تعتمد المحاسبة التقليدية على مبدأ التكلفة التاريخية أو ما يسمى بالمحاسبة التاريخية في تقييم عناصر قائمة المركز المالي أو ما يسمى بالميزانية العمومية، وتستند محاسبة التكلفة التاريخية إلى تسجيل هذه العناصر على أساس إعتماد قيمة النقد المستخدم تاريخ الإقتناء دون الأخذ في الحسبان أثر إرتفاع الأسعار و إنخفاض قيمة النقد على قيمتها، و الإستمرار في تسجيل البيانات المالية تبعاً للمحاسبة التاريخية خلال فترة إرتفاع الأسعار وإنخفاض قيمة النقد يجعل الميزانية العمومية مضللة ولا تعبرعن حقيقتها الإقتصادية، حيث أن التضليل أوالتشويه يصيب معظم عناصرالميزانية و خاصة العناصر غير النقدية منها مثل الموجودات الثابتة والمخزون، كما يؤثر بشكل مباشر على حقوق الملكية، أما البنود النقدية كالمدينين والنقود والقروض وما شابه ذلك، فإنها لا تعدل إلى قيمتها الحالية على الرغم من تأثرها بالقوة الشرائية.

وأهم المشكلات التي يسببها التضخم لعناصر قائمة المركز المالي وهي [2]:

1 - سعود جايد مشكور العامري، **محاسبة التضخم (بين النظرية والتطبيق)**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص90؛

2- سعود جايد مشكور العامري، المرجع السابق، ص91.

2-1-1- الموجودات الثابتة :

تظهر الموجودات الثابتة المقتناة مند فترة طويلة بقيمة محاسبية أو قيمة دفترية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على إقتنائها، وبسبب ما قد يحصل في هذا الوقت من تقدم تكنولوجي وتغير في البيئة الإقتصادية وإرتفاع في الأسعار 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 الموجودات الثابتة يمثل قيمة تاريخية واحدة لا يمثل قيما حقيقية، على الرغم من تماثلها من ناحية طبيعتها المادية لكنها تختلف من ناحية أوقات دخولها في حوزة ملكية الشركة .

وعليه فإن الإحتساب بالتكلفة التاريخية يخفض قيمة عناصر الموجودات الثابتة ويضفي حالة تخفيف القروض المنسوبة إلى التآكل النقدي أو تآكل القوة الشرائية، أما إهتلاكات الموجودات الثابتة فينخفض مجموع أقساطها عن ما يجب أن يكون عليه لأنها تحتسب على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للموجودات الثابتة، وهذا الإنخفاض في الإهتلاكات التي تشكل إحدى عناصر الموجودات التشغيلية يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الربح التشغيلي، ومن ثم زيادة معدل العائد على حقوق الملكية.

فإذا ما حصل إرتفاع في الأسعار فإن القيمة السوقية للموجودات الثابتة التي يراد إقتناؤها أعلى من التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة المستخدمة التي يراد إستبدالها فإن المبالغ المستقطعة من إيرادات كل فترة مالية والمخصصة للإهتلاك لا تساعد على تجديد الموجودات الثابتة بمثلها بسبب إرتفاع الأسعار،وأن عدم القدرة على إستبدال الموجودات الثابتة يؤدي إلى حدوث خسارة مادية مهمة جراء إنخفاض الطاقة الإنتاجية أو التشغيلية.

2-1-2- المخزون :

يتميز بعدم بقائه فترة طويلة داخل المنشأة، والتجدد و الحركة المستمرة التي لاتسمح بإتساع الفارق بين كلفته التاريخية وقيمته الحالية في ظل الإرتفاع الإعتيادي للأسعار، وتبتعد عنها إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار، وعليه من غير الممكن الإعتماد على التكلفة التاريخية أساس لتقييم المخزون وإعادة تجديده في ظل إرتفاع الأسعار، ولذلك عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى إنخفاض كميته المادية ومن ثم يشكل خطر حدوث خسارة مادية مهمة، كما يظهر المخزون في الميزانية في ظل إنخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة، وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب معدل دوران المخزون وبحسب الطريقة المستخدمة في التقييم، لذا يتعين عادة تكوين مخصص لإنخفاض قيمة المخزون حينما تكون قيمته عند الجرد أقل من تكلفته التاريخية.

2-1-3- البنود النقدية المدينة :

وتشمل على عناصر الموجودات المتداولة الأخرى مثل القروض الممنوحة للمدينين وأوراق القبض و ماشابه ذلك، إن هذه البنود تتأثر كذلك بالتضخم و إنخفاض قيمة العملة النقدية، فالحقوق المترتبة

للشركة بذمة الغير تدفع بالنقود المنخفضة، كما أن النقود تتعرض إلى خسارة مستمرة في قوتها الشرائية.

2-1-4- حقوق الملكية:

وتتكون من رأس المال المساهم به و الإحتياطات و الأرباح المحتجزة وأية تخصيصات أخرى تتخذ صفة الإحتياطات، فحقوق الملكية تتأثر هي الأخرى بالتضخم وإنخفاض قيمة العملة النقدية فتبتعد قيمتها التاريخية المسجلة في الميزانية عن قيمتها الحقيقية، وهذه القيمة التاريخية لهذه البنود لا تعبرعن حقيقة حقوق المساهمين في المنشأة.

2-1-5- البنود النقدية الدائنة :

تشمل عناصر المطلوبات الأخرى مثل القروض المستلمة والدائنين وأوراق الدفع والبنوك الدائنة وما شابه ذلك، فالنسبة للقروض بشكل عام تكون قيمتها الحقيقية أقل بكثير من القيمة التي تظهر بها في قائمة المركز المالي، ومن المعروف أن التضخم أو الإنخفاض النقدي يعطي مكتسب للمقترضين ويمكن قياس المكتسب بحساب مكتسب التضخم من مبلغ القروض في قائمة المركز المالي وذلك بمقارنة هذا المبلغ بمبلغ القروض المعدلة، وفي نفس الوقت يمثل خسارة بالنسبة للمقرضين بسبب فقدانهم بشكل كبير القوة الشرائية نتيجة إرتفاع معدلات التضخم، لذلك تنشأ خلافات بين المقرضين والمقترضين أثناء فترة التضخم خاصة فيما يتعلق بأسعار الفائدة مما يؤدي إلى إلغاء العقود أو إعادة إبرامها من جديد على أساس أسعار الفائدة المتضمنة معدلات التضخم.

وعليه قائمة المركز المالي المعدة في ظل الظروف التضخمية لاتعبر بصورة مطلقة عن الحقيقة الإقتصادية للشركة لذلك يتعين تعديلها محاسبيا لغرض معرفة المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

2-2- أثر التضخم على عناصر قائمة الدخل (حساب النتيجة):[1]

يؤدي التضخم إلى إرتفاع تكاليف الإنتاج التي تحملها الشركة على أسعار مبيعاتها، ومن المؤكد أن إرتفاع أسعارالمستلزمات 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.

- وحينما يتجاوز إرتفاع الرواتب عوائد إنتاجية العمل فإن ذلك يؤدي إلى تشويه ربح التشغيل إلا إذا حققت الشركة إستثمارات بهدف إحلال رأس المال محل العمل، كما أن لجوء بعض الدول خلال فترة التضخم إلى إطلاق حرية الأسعار من أجل السماح للشركات بتكوين أو زيادة هوامش ربحية ضمن نطاق المنافسة.

- 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 الإنحرافات

1- سعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص96 .

الناجمة عن حسابات المخزون يمكن أن تصحح جزئيا عن طريق تكوين تخصيصات لإرتفاع الأسعار لكنه يصعب تقييم التأثير الإقتصادي لهذه الإنحرافات، لذلك فإن طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا (LIFO) يمكن أن تتضمن حلا مناسبا لتعلية الربح المحاسبي في فترة التضخم لا سيما أنها تستبعد تكلفة البضاعة المقتناة حديثا من المبيعات.

– وبالنسبة للإهتلاك المحاسبي وخاصة الإهتلاك الثابت، فإن المبالغ المتراكمة للإهتلاكات لاتكفي لإعادة تجديد الموجودات الثابتة، الأمر الذي يستلزم إتباع رأي جاء به المفكر رايفزلانج (Rives-Lange) والذي أكد على ضرورة إضافة إهتلاكات تكميلية للإهتلاكات المحسوبة و قد يطلق عليها تسمية إهتلاكات إستثنائية بغية المساعدة في تجديد الموجودات الثابتة، ومن ثم المحافظة على المعنى الإقتصادي لقائمة المركز المالي؛

وهذه الإهتلاكات التكميلية لاتعامل معاملة الإهتلاكات الإعتيادية ضمن المصروفات التشغيلية بل تدخل ضمن المصروفات الإستثنائية ويجرى تسويتها بالتخصيصات التي تكونها الشركة لهذا الغرض، كما أن هذه الإهتلاكات قد لاتخصم من الربح الخاضع للضريبة بهدف تشجيع الشركات على إتباع هذا الأسلوب بالتعجيل في إحتساب الإندثارات خلال فترة التضخم، فضلا عن أن هذه الإهتلاكات يتم إحتسابها سنويا خلال الفترة المعنية.

– وبالمقابل 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 و بين قسط التسديد الفعلي.

– 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 إحتساب هذه العناصر على أساس القيمة الحقيقية (المعدلة) للموجودات التي يتم التخلي عنها.

وبشكل عام يمكن القول أن الربح المحاسبي للفترة المالية لايعكس الربح الحقيقي، فالضريبة المحتسبة على الربح المحاسبي حينما يكون هذا الأخير وهمي جزئيا أو كليا، تشكل عبئا على رأس المال وتستقطع منه علاوة على أنه يجري توزيع حصص ربحية وهمية ينعكس أثرها السلبي على حفظ الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

مما تقدم يتضح أن التضخم يضلل القوائم الختامية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وخاصة في ظل إستمرار إرتفاع معدلات التضخم، الأمر الذي يستدعي إتخاذ بعض الإجراءات و الطرائق العملية اللازمة لمعالجة التضخم .

المطلب الثالث: أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة

1- أثر التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية :

إن ظاهرة التضخم لها تأثير سلبي على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، والذي يظهر من خلال بيان أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة لما يتضمنه من أهداف للقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في هذه القوائم، وبالنظر إلى أثر التغير في الأسعار على الإطار المفاهيمي للمحاسبة نجد أن المعلومات المحاسبية تفقد مصداقيتها في فترات التضخم إذا لم يتم الإفصاح عن أثر هذه التغيرات على موارد المشروع وعلى نتيجة الأعمال في القوائم المالية، حيث تعتبر منفعة المعلومات المحاسبية الخاصية الرئيسية التي تتحقق بتوافر خاصيتي الملاءمة والموثوقية، وبإعتبار أن خاصية الملاءمة تعبر عن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية عن الأحداث المستقبلية مثل التغير في سعر السهم وتوزيعات الأرباح، فإن التضخم يؤثر سلبا على إمكانية التنبؤ بأسعار الأسهم ويؤدي إلى فقدان الربح المحاسبي لصفة الإستقرار ويضعف إرتباطه بالتغيرات في أسعار الأسهم ، كما أن خاصية الموثوقية تتمثل أساسا في الصدق في العرض وإظهار الحقائق الإقتصادية لعناصر القوائم المالية وما لا يتوفر في فترات التضخم نتيجة ظهور هذه المعلومات بالتكلفة التاريخية وغياب القوة الشرائية الحقيقية أو الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية مما يصعب عملية إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية، كما أن الربح المحاسبي في فترة التضخم يعطي صورة غير سليمة عن أداء الإدارة لعدم إمكانية الوقوف على قدرة الإدارة على المحافظة على القدرة التشغيلية للمشروع، وكذلك المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال ويؤدي أيضا التضخم إلى إظهار المركز المالي للمؤسسة في شكل لايعبرعن الواقع الإقتصادي الحقيقي لعناصر القوائم الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية بالإضافة إلى ذلك المعلومات المقاسة على أساس التكلفة التاريخية وبالوحدات النقدية الإسمية لا تتوافق مع خصائص القياس النسبي الذي يميز القياس المحاسبي، فوحدة القياس النقدية الإسمية تفترض ثبات القوة الشرائية من سنة لأخرى رغم إرتفاع الأسعار، وبالتالي فالعمليات التي تجرى عند إعداد القوائم المالية كاحتساب الإهتلاك ...، لاتكون سليمة لأنها تتعامل مع وحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة[1].

2- أثر التضخم على المبادئ و الفروض و المفاهيم المحاسبية:

التضخم له آثارعديدة على هيكل نظرية المحاسبة من خلال المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية نذكر أهمها مايلي:[2]

1- كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2002، ص 154-159؛

2- مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الفلسطينية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل 2006 ص52_ 72.

2-1- مبدأ الإفصاح المحاسبي :

الإفصاح يضم ما يعادل نصف الأهداف التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها لأن الإفصاح يختص بوظيفة التوصيل، ولذا لابد أن تكون المعلومات المالية غير مضللة ولها من الشروط والمعايير ما يجعلها صالحة لمستوى الإفصاح، ومفهوم المحاسبة عن التضخم يتفق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي وأن تجاهل التضخم لوحدة النقد يتعارض مع هذا المبدأ الذي يعتبرمن أكثر مبادئ المحاسبة إستقرارا.

2-2-مفهوم الحيطة و الحذر والتغيرات في مستويات الأسعار:

ويرى البعض أن تطبيق مفهوم الحيطة والحذر لايلبي الخصائص النوعية للمعلومات خاصة الملاءمة والموثوقية وقابلية البيانات للمقارنة والثبات، إضافة إلى ذلك هذا المفهوم ينتج عن تطبيقه معلومات مشوهة تؤدي إلى إتخاذ قرارات مضللة وهو ما يتناقض جوهريا مع التوجه العام للإطارالمفاهيمي في النموذج المعاصر لنظرية المحاسبة وعليه تقل أهمية مفهوم الحيطة والحذر في سياق الإطار، هذا ويمكن تطوير هذا المفهوم بدلا من تكوين الإحتياطات والمخصصات في ظل التغير في مستويات الأسعار، فيتم تعديل مفرادات القوائم المالية في الوحدة الإقتصادية وفقا للأرقام القياسية العامة حتى تساير القوة الشرائية في تاريخ إعداد القوائم المالية.

2-3- فرض وحدة القياس النقدي و التغيرات في الأسعار:

إن السّمة الأساسية التي يجب أن تتصف بها وحدة القياس هي صفة الثبات المطلقة، غير أن وحدة القياس النقدي لا تتسم بالثبات من حيث قوتها الشرائية إرتفاعا وإنخفاضا، وهو الإنتقاد الجوهري لفرض ثبات وحدة القياس النقدي والمثار حول مدى صلاحية إستخدام الوحدات النقدية كمقياس للقيمة ولإعداد القوائم المالية خاصة في ظل التغير في مستويات الأسعار.

ويرى Rieger بأن هذه التغيرات تؤثر جوهريا على قيمة وحدة القياس النقدي لنشاط المنشأة ويعتبر أن فرض وحدة القياس النقدي هو السبب الرئيسي في تأثر علم المحاسبة بهذه الظاهرة و أن أرقام القوائم المالية أصبحت لاتعبر بعدالة عن بنودها.[1]

2-4- موضوعية القياس في المحاسبة :

لا يوجد موضوعية مطلقة في المحاسبة لأن مسألة نسبية والدرجة العالية من الموضوعية والتحقق الموضوعي أمر مرغوب فيه ولكن حتى التمسك 'بالموضوعية التامة' لايعتبر كافيا لجعل القوائم المالية موضوعية، فمبدأ التكلفة التاريخية قد يكون موضوعيا في إثبات قيمة الأصول الثابتة لكن تتناقص موضوعيته في تقدير القيمة الدفترية التي يطرح منها قسط الإهتلاك الذي يدخل في حسابه العمرالزمني للأصل الثابت والذي يخضع للتقدير الشخصي وهو ما يؤيد عدم وجود موضوعية مطلقة.

1 - مدحت فوزي عليان وادي، المرجع السابق، ص55 .

2-5- الأهمية النسبية والتغيرات في الأسعار:

الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية، فهناك من يرى أن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة، والجدير بالذكر أن التضخم يؤثر بشكل كبير على الدخل الجاري قبل وبعد الضريبة مما يوضح أن مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار في حالة إستمرارها يصبح الإفصاح عنها ذو أهمية نسبية كبيرة وذلك لأن البيانات المحاسبية أصبحت مضللة.

2-6- الثبات و التغيرات في الأسعار :

الثبات يعني إستخدام نفس الإجراءات والسياسات المحاسبية ونفس المفاهيم وطرق القياس لبنود القوائم المالية للمنشأة، وإستخدام إجراءات وطرق مختلفة للقياس ينتج عنه صعوبة فهم ومقارنة القوائم المالية وصعوبة التنبؤ بالإتجاهات الخاصة بنشاط الوحدة الإقتصادية، وصعوبة الفصل بين تغير البيانات نتيجة تعديل الإجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الإقتصادية الداخلية والخارجية.

والجدول التالي يبين الأثر السلبي للتضخم على بعض عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة :

الجدول رقم (3): **أثر التضخم على بعض عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة**

عناصر الإطار المفـــاهيمي للمحاسبة	آثار التضخم
أهداف القوائم المالية	يؤثر التضخم سلبيا على قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بـــالتغير في أسعار الأسهم وعلى إمكانية تقييم أداء الإدارة.
فرض ثبات وحدة النقد	التضخم يؤدي إلى عدم هذا صحة الفرض مما يؤدي إلى عـــدم صـــحة العمليات الحسابية التي تجرى على الأرقام الموجودة بالقوائم المالية لعدم تساوي القوة الشرائية لوحدة النقد في السنوات المختلفة
مبدأ التكلفة التاريخية	يؤدي إرتفاع الأسعار إلى عدم إظهارالتكلفة التاريخية للعناصر و القوائم المالية للحقائق الإقتصادية التي ترتبط بهذه العناصر.
مبـــدأ مقابلـــة الإيـــرادات بالمصروفات	يؤدي التضخم إلى مقابلة الإيرادات المقاســـة بالأســـعار الجاريـــة مـــع المصروفات المقاسة بالأسعار التاريخية، مما يؤدي إلى عـــدم إظهـــار الربح الحقيقي للمنشأة .
ملاءمـــــــة المعلومـــــات المحاسبية	يؤدي إرتفاع الأسعار إلى التـــأثير ســـلبا علـــى ملاءمـــة المعلومـــات المحاسبية لإتخاذ القرارات، وإضعاف القدرة التنبؤية لهذه المعلومات.
الثقة في البيانـــات(درجـــة الإعتماد)	يؤثر التضخم على ثقة المستخدمين في المعلومـــات المحاســـبية لعـــدم إرتباطها بالحقائق الإقتصادية الخاصة بعناصر القوائم المالية.
إمكانية المقارنة	يؤدي إرتفاع الأسعار إلى إختلاف القوة الشرائية لعناصر القوائم الماليـــة في السنوات المختلفة، مما يصعب من عملية إجراء المقارنات بين هـــذه القوائم ما لم تعدل المعلومات المحاسبية بالمستوى العام للأسعار.

المصدر: كمال الدين الدهراوي، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية2002 ص160 .

3- أثر التضخم على التحليل المالي وإتخاذ القرارات المالية

3-1- تأثير التضخم على ربحية الإستثمارات :

يمكن أن نوجز بعض تأثيرات التضخم على الإستثمارات وتقييم ربحيتها في مايلي[1] :

- تشكّل ضريبة الأرباح التي تعتمد على إحتساب الربح المحاسبي في ظل التضخم حالة تضليل وتـــشويه خاصة حينما يحتسب الربح بعد تنزيل الإهتلاكات المحتسبة على أساس التكلفة التاريخية؛

1- سعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص172، 173 .

- تؤدي زيادة الضريبة الناجمة عن زيادة الربح المحاسبي إلى عدم زيادة القيمة الحالية لربحية الموجود الرأسمالي بنفس معدل الزيادة الإسمي اللازم للتضخم؛
- تنخفض الوفورات النقدية في الشركة بشكل ملحوظ حينما يعاد تقييم إستثمارات الإستبدال والصيانة؛
- يؤدي التضخم بالنسبة للشركة إلى خفض النمو الصناعي الناجم عن إعادة إستثمار أقساط الإندثارات بمعدل معين خلال فترة حياة الاستثمار؛
- يتسبب التضخم بالنسبة للمنشأة التي يكون فيها النمو ضعيف، في إضعاف موجوداتها الرأسمالية؛
- تكون الموجودات الرأسمالية بعيدة عن تأثير التضخم إذا كانت قيمتها النهائية مرتفعة.
- يعاد تقييم إحتياج رأس المال العامل تلقائيا مع التضخم، الأمر الذي يتطلب من الشركة أموال إضافية.

ويمكن القول أن التضخم إذا كان بالإمكان تحمله في ظل النمو يصبح محفوفا بالمخاطر بالنسبة للمنشأة حين يحصل ركود في المبيعات كما يصبح من الصعوبة بمكان تحمله في النقدية .

3-2- مشكلات التضخم في الوظيفة المالية و المحاسبية :

هذا ويؤدي التضخم إلى حدوث مشكلات في القرارات التي تتطلبها الوظيفة المالية ومنها مايأتي[1]:

3-2-1- أثر التضخم على إرتفاع أسعار الفائدة :

إرتفاع الأسعارو إنخفاض قيمة العملة النقدية يدفع المودعين والمستثمرين والمقرضين إلى طلب أسعارفائدة أعلى من الأسعار الإعتيادية، لغرض تعويضهم عن الخسائر التي تلحق بهم نتيجة لإنخفاض القوة الشرائية للنقود أوالعملة النقدية، ونتيجة لإنخفاض أسعار السندات(القروض)فإنه تزداد أسعار الفائدة.

3-2-2- أثر التضخم على التنبؤ والتخطيط للمصروفات و الإيرادات :

لا يمكن التنبؤ بصورة صحيحة وموضوعية عن الإيرادات المتوقعة أو المصروفات التي ستنفق مستقبلا وذلك بسبب التقلبات بالأسعار وخاصة الارتفاع في مستواها العام.

3-2-3- أثر التضخم فى زيادة الطلب على رؤوس الأموال :

يستلزم الإستثمار توفير موارد مالية كبيرة لشراء موجودات ثابتة، حيث أن التضخم يؤثر في إرتفاع أسعارالموجودات الثابتة لذا يتطلب توفير الأموال أو البحث عنها من أجل إقتناء الموجودات.

3-3- آثار التضخم على إتخاذ القرارات المالية :

لاشك أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد خلال عملية القياس المحاسبي، وفي ظل الإرتفاع المستمرفي المستوى العام للأسعار وإنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد بسبب التضخم سوف يصعّب من عملية إتخاذ القرارات الدقيقة التي تبنى على أساس القوائم المالية نظرا لـ:

1- سعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص209 .

1- عدم دقة نتائج الأعمال والمراكز المالية التي تظهرها القوائم المالية حيث تتم المقابلة بين الإيرادات الجارية وبين التكلفة التاريخية لتلك الإيرادات مع التغيرفي القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ القياس؛

2- عدم دقة المؤشرات المستخدمة في قياس الأداء حيث تستخدم في هذا المجال العديد من المؤشرات و النسب المالية يأتي في مقدمتها :

$$\text{معدل العائد على الإستثمار} = \frac{\text{صافي دخل التشغيل}}{\text{قيمة الأصول المتاحة للإستغلال}}$$

وأهم هذه الصعوبات[1]:

3-3-1- إتخاذ قرارات غير سليمة نظرا إلى الإستناد إلى القوائم المالية التقليدية في ظل فترات التضخم وما يصاحبها من إرتفاع في المستوى العام للأسعار و إنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة، وذلك من جانب جميع المهتمين بالمؤسسة من إدارة ومستثمرين ..، ولاشك أن إتخاذ إدارة المؤسسة لقرارات غير سليمة بناء على البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مجالات إعلان توزيعات الأرباح وتسعير المنتجات وتحديد فئات الأجور وضرائب الدخل وغيرها من القرارات، سوف تؤدي في ظل التضخم الحالي إلى عدم قدرة الإدارة على المحافظة على رأس مال المؤسسة مما يهدد إمكانية بقائها و إستمرارها في ظل تلك الإتجاهات التضخمية التي يشهدها عالم اليوم، ولعل هذا ما يفسر إلى حد بعيد الحجم المتزايد سنويا من المؤسسات التي يتم تصفيتها وإنسحابها من سوق العمل في العديد من الدول.

3-3-2- الضغط على الموارد المحدودة يؤدي إلى إستمرار التضخم حيث يلعب صافي الدخل المبالغ في قيمته دورا مزدوجا، فهو من ناحية يدفع الإدارة نحو إتخاذ المزيد من القرارات الرأسمالية التي تتعلق بالإستثمارات طويلة الأجل بهدف تحقيق المزيد من الأرباح، وفي نفس الوقت يشجع الإدارة إلى إتخاذ قرارات توزيعات الأرباح للمساهمين وزيادة الأجور والرواتب للعاملين مما يؤدي إلى زيادة حجم الطلب على السلع والخدمات في ظل فترات التضخم السائدة مما قد يدفع الأسعار نحو الزيادة مرة أخرى ثم تزداد أكثر وهكذا تستمر حلقات التضخم في طريق الوصول إلى التضخم الحاد .

1- نبيه بن عبد الرحمان الجبر و محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص 325.

خـــــلاصة :

للتضخم آثـــار وخيمـــة فـــي شـــتى المجـــالات الإجتماعيـــة والإقتـــصادية والإنتاجيـــة والنقديـــة والتجارية، وفي ظل ذلك توجد عدة آساليب تستخدم لقياس التضخم ومنهـــا الأرقـــام القياســـية للأســـعار بإختلاف أنواعها وأهميتها في إستبعاد آثار التضخم.

ومن جهة أخرى فمحاسبة الكلفة التاريخية لا تصلح بوصفها طريقة تستخدم في تقيـــيم عناصـــر الميزانية العمومية خلال فترة التضخم، بسبب أن هذه المحاسبة لا يمكن أن تجعل من العناصر الواردة في قائمة المركز المالي معبرة تعبيراً إقتصادياً حينما تطبق في منشآت اقتصاد يشكو من التضخم، وكما هـــو معروف إن محاسبة الكلفة التاريخية تقوم بتثبيت عناصر الميزانية العمومية بكلفة إقتنائها أو شرائها، وفـــي فترة التضخم الاقتصادي يحصل تفاوت قد يكون كبيراً، بين القـــيم التاريخيـــة والقـــيم الحاليـــة لعناصـــر الميزانية، وعليه يجب تسوية أو تعديل هذا التفاوت لكي تعبـــر قـــيم عناصـــر الميزانيـــة عـــن حقيقتهـــا الإقتصادية، وينجم تأثير التضخم على حساب النتيجة تضليل للربح المحاسبي المـــستخرج خـــلال الفتـــرة المالية، مما ينعكس أثره على توزيع الحصص الربحية وعلى التمويل الذاتي للشركة.

إن إخفاق الشركات في تعديل البيانات المالية نتيجة لإنخفاض القوة الـــشرائية للوحـــدات النقديـــة المستخدمة في القياس يؤثر كذلك على مستخدمي القوائم المالية من حيث صعوبة فهم ومقارنة الأداء لتلـــك المنشآت، الكثير قيل في السنوات الأخيرة عن كيفية إخفاق المحاسبة التقليدية المبنية على التكلفة التاريخية في التعبير عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة أثناء فترات التضخم، فالمحللون الماليون والمستثمرون مثلا لا يستطيعون إتخاذ قرارات مالية جوهرية بدون فهم لتأثيرات التضخم .

وعليه سنتطرق لمفاهيم القياس المحاسبي، والمداخل المحاسبية المقترحة لتعـــديل القـــوائم الماليـــة والحسابات الختامية وبعض المحاولات الدولية في معالجة آثار الظاهرة في الفصل الموالي.

الفصــل الثاني :المداخــل المحاسبية لمعــالجة آثار التضخم على القوائم المالية

تمهــيــد

تعتبر آثار القوى التضخمية في الإقتصاد أهم الأسباب الرئيسية لعــدم إســتقرار وحــدة القيــاس المحاسبي، مما يؤثر بشكل عام على القوة الشرائية للوحدة النقدية، ولذلك استحوذت مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة أساسا في عملية القياس المحاسبي منذ بداية القرن الماضــي علــى فكــر وجهد المحاسبين والمنظمات والجمعيات المهنية والمعاهد العلمية من أجل الوصول إلى بعــض المــداخل المحاسبية العملية لإستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، وقد اقترح SWEENEY ضرورة أن يــتم قياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة تعكس نفس مستوى القوة الشرائية للحصول على نتــائج سليمة، وموثوقية أكثر للقوائم المالية من خلال تعديلات القوة الشرائية العامة ولا تهدف هذه المقاييس إلــى قياس قيمة الأصول والإلتزامات، بل تهدف إلى السماح بتقييم أثر التغيرات في المستوى العام للأسعارعلى قيمها، ويرى مؤيدو القوائم المالية المعدلة لتعكس آثار التضخم أن هذه التعديلات ضرورية لجعل الــدخل يقيس الزيادة في الثروة من فترة الأخرى؛

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

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم القياس المحاسبي ومختلف أنــواع المــداخل المحاســبية المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية لعلاج آثارالتضخم المالي علــى القوائم المالية وتقييمها، إلى جانب المحاولات الدولية في ذلك.

المبحث الأول : القياس المحاسبي

عموما ينظر إلى المحاسبة على أنها حقل معرفي معني بالقياس وكذلك توصيل المعلومات فيقــصد بالقياس تحديد و/أو تعيين أرقام لأشياء وأحداث إستنادا إلى قواعد، فالخطوات الأولى في المحاســبة هــي تحديد وإختيارهذه الأشياء أوالنشاطات أو أحداث خصائصها التي يعتقد بأنها ملائمــة للمــستخدمين قبــل إجراء القياس، في ظل وجود محددات معينة كتوفرالبيانات وكذا السّمات المتعلقــة بالبيئــة كالإفتقــارإلى الموضوعية وإمكانية التحقق من صحة الأرقام أوالمعلومات والقيود على القياس لأن عدم دقة القياس ينتج عنه معلومات غير رقمية غير مالية في ملاحظات هامشية.[1]

المطلب الأول : طبيعة القياس في المحاسبة:

1- مفهوم القياس في المحاسبة:

تعرف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية من حيث الجوهر «بأنها عملية تقــويم أي عمليــة تحديــد ووضع القيمة»، والتقويم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين[2]:

- إن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن خاصة في فترات التضخم والإنكماش؛
- إستخدام النقد كأداة للقياس المحاسبي يستوجب إختيار أساس تقويمي معين من أسس التقويم المختلفة.

يذكر أن هندركسون Hendriksen شرح مفهوم القياس المحاسبي على أساس أنه عمليــة تحويــل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة وفق صياغة تسهل عملية تجميع قيمهــا كالأصــول أوعدم تجميعها عند الإنتقال من التجميع إلى التفصيل، وكذلك قدم Campell تعريفا علميــا فــي كتابــه 'Fondation of science' في عام 1957 علــى أن" القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أوغير مباشرة"

كما قدمت بعض الجمعيات والإتحادات المهنية تعاريف عديدة تتعلق بالقياس المحاسبي أهمها:

- **جمعية المحاسبة الأمريكية AAA:** القياس المحاسبي« يتمثل في قــرن الأعــداد بأحــداث المؤســسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة»[3].
- أما **لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** فالقيــاس المحاســبي «هوعمليــة تحديــد القــيم النقديــة للعناصرالتي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل ويتــضمن ذلك إختيارأساس محدد للقيــاس من بين الأسس المختــلفة كالتكلفة التاريخية، التكلفــة الجاريــة، القيمــة المتحققة، القيمة الحالية»[4].

1 - أحمد بلقاوي، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص90 ؛

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

3 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 96 ؛

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

- **مجلس معـــايير المحاسبة المالية FASB:** يعرف القياس المحاسبي على أنه« عبارة عن تخـــصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومـــات دقيقـــة للتمييز بين بديل وآخر في حالة إتخاذ القرار»[1].

2- أسس القياس المحاسبي:

أساس تقويم الأصول هو طريقة لقياس بنود القوائم المالية، ويتم ذلك بالإختيارعلى مستويين[2]:

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

- وحدة القياس النقدي الإسمية أوالقانونية التي تقوم على إفتراض ثبات القوة الـــشرائية لتلـــك الوحـــدة الإسمية، وهو إفتراض مقبول عموما في النموذج المحاسبي المعاصر نموذج التكـــلفة التاريخية.
- وحدة قياس القوة الشرائية العامة للنقود، وتعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيـــرات المـــستوى العـــام لأسعارالسلع والخدمات، وهو إفتراض تعتمده محاسبة التضخم.

2-2- مستوى قياس قيمة بنود الأصول والقوائم الماليـــة: توجد أربع أســـس لقيـــاس قيمـــة الأصـــول والقـــوائم المالية وهي :

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

والمقياس المحاسبي هو المقياس الذي له القدرة على تبويب وتصنيف الشيء المراد قياسه بإعطائـــه قيمة عددية تعبـــرعن عمليـــة القيـــاس المحاســـبي بقواعـــد محـــددة، والمقيـــاس المحاســـبي يجـــب أن يساير الإفتراضات الأساسية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما[3]، وهذا يتطلب تـــوفر المعرفة والخبرة والمهارة لدى ممارس عملية القياس المحاسبي.

المطلب الثاني : بدائل القياس المحاسبي ومعاييره

1- طرق قياس العناصر المحاسبية:

توجد عدة طرق أو بدائل لقياس الأصول والإلتزامات في التطبيقات المحاسبية وهي[4]:

1 - ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر السعودية 2006، ص 185 ؛

2 - رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 52 ؛

3 - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 40 ؛

4 - قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور يحي فارس المدية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010/2009، ص65.

1-1-التكلفة التاريخية :

تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها فـــي تـــاريخ شرائها وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحـــال بالنـــسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالإلتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

1-2-التكلفة الجارية :

تسجل الأصول بالمبالغ أوالنقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أوالنقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لـــو تـــم الوفاء بالتعهد حاليا.

1-3- القيمة القابلة للتحقق :

وفق هذا الأساس تظهرالأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخـــصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

1-4- القيمة الحالية أوالمخصومة للدفعات النقدية المستقبلية:

يتم قياس والإفصاح عن الأصول حسب القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقديـــة الداخليـــة المستقبلية المتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية وتظهرالخصوم القيمة الحاليـــة المخـــصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية المتوقع إحتياجها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل.

1-5- القيمة السوقية العادلة:

تقاس الأصول التي يتم إمتلاكها بقـــصد إعادة بيعها بقيمتها السوقية وهي عبارة عن النقـــدية أو ما يعادلها التي تدفع للحصول على هذه الأصول في الدورة العادية للمنشأة، وهي ليست في حـــــالة تـــصفية وتستخدم لقياس الأصول التي يتوقع بيعها بأسعارأقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

يذكر أن لجنة IASC لم تشير في إطارها المفاهيمي إلى مفهوم القيمة العادلـــة رغـــم توســـع فـــي إستخدامها في معايير التقارير المالية الدولية على إعتبارأنها قد تعني أحد الأسس السابقة، حيـــث عرفـــت القيمة العادلة على أنها" القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الإلتزام بها بين أطـــراف راغبـــة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية"[1]، وطالبت قائمتا معايير المحاسبة المالية رقم (114) ورقم(115) أن يتم التقريرعن بعض الأدوات المالية بقيمتها العادلة، كما طالبت قائمتا معاييرالمحاسبة المالية رقـــم(105) ورقم (107) أن تفصح الشركات عن معلومات إضافية عن القيمة السوقية[2].

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

2- ريتشارد شرويدر، وآخرون، ص182.

2- معايير القياس المحاسبي :

هناك أربعة معايير أساسية يعتمد عليها لقياس الأصول في المحاسبة وهي[1]:

2-1-الصلاحية للغرض المستهدف :

القياس المحاسبي يهدف أساسا إلى قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي للوحـــدة الإقتـــصادية وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة ويمكن الإعتماد عليها لتفـــسيرالإحتياجات المختلفـــة للمستفيدين منها، وعليه يجب وجود تكافؤ بين الأرقام الكمية المعبّرة عـــن الأهـــداف المحاســـبية وبـــين الأحداث أوالعمليات الإقتصادية التي تعبرعنها هذه الأرقام حتى يمكن الإعتماد عليها وعرضـــها عرضـــا صادقا وأمينا، وبالتالي زيادة الإعتماد على البيانات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

2-2- القابلية للتحقق:

تعد البيانات والمعلومات المحاسبية ركيزة أساسية لإتخاذ قرارات متماثلة عند إستخدامها من طرف أشخاص مختلفين في ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة، بمعنـــى يجـــب أن تتـــوفر البيانـــات والمعلومات المحاسبية على دلالات محددة وذو إستقلالية بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتستند إلى مصدرموثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمـــصدر بغض النظرعن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

2-3-الإلتزام بالموضوعية:

الموضوعية يقصد بها أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة مـــن أصحاب المصالح على آخرين، كما يجب أن تكون بعيدة عن الحكم الشخـــصي وحياديـــة ومـــستندة إلـــى مصادر حقيـــقية، ويجب أن تبنى على مقاييس إقتصـــادية وموضوعية كإعتماد مبدأ التكلـــفة التاريخيـــة لتقويم الأصول الثابتة، ويتم التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة وفق مايلي[2]:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين ووصولهم إلى النتائج نفسها يدل على حيادية المحاسب وعدم تدخله في النتائج؛
- إختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الإقتصادية.

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

2-4-القابلية للقياس الكمي :

وتعني التعبير عن الأحداث الاقتصادية في المشروع أو الوحدة الإقتصادية بأرقـــام تعكـــس القيمـــة النقدية لأصول المشروع بالإعتماد على الأساس النقدي، نظرا لعدم إمكانية إستخدام مقاييس أخـــرى فـــي

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

2 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص317.

قياس التغيرات المحاسبية بسبب عدم تماثلها وهذا يساعد على توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية فـــي الوقت والشكل المناسبين، وبدلالة تتفق مع حاجة أقل المستخدمين لهذه البيانـــات والمعلومـــات المحاســـبية وإمتد هذا المعيار إلى التعامل مع كل البيانات التي يمكن قياسها كميا، وإنتـــاج المعلومـــات التـــي يمكـــن قياسها كميا بغض النظرعن إمكانية قياسها نقدا.

3- مصادر تحيز القياس المحاسبي:

يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام كما يلي[1] :

3-1- تحيز قواعد القياس المحاسبي :

وهو الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ و الفروض والأعـــراف المحاســـبية التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد...إلخ، ومـــادام تـــم ربط مصدره بنظام القياس المحاسبي نفسه، فإن دورالمحاسب في نشوئه نظريا ســـيكون حياديـــا، ومـــن أوضح صور هذا التحيز هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعـــدة فـــي فتـــرات التضخم والإنكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية دون مراعاة أي تعديل لآثارهذا التضخم أو الإنكماش.

3-2- تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي :

وهو الذي ترتبط أسبابه بالقـــائم بعملية القياس وليس بالنظـــام المحاسبي وهذا على أساس إفتراض أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية ولكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس، كإختلاف مجموعة من المحاســـبين فـــي تحديـــد مخـــصص الإهتلاك لأصل ثابت وبإستخدام نفس الطريقة (كطريقة القسط الثابت) فهذا التحيز قد يعود إلى الإخـــتلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة النفاية مثلا، وعليه يمكن القول بأن هذا التحيـــز يعـــود إلى سوء إستخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس.

3-3- التحيز المشترك :

هو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القيـــاس المـــستخدمة فـــي القيـــاس المحاسبي معا بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي ودرجة موضوعية القائم بعملية القيـــاس يكونان ناقصتين في هذه الحالة، فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثـــاره علـــى البيانات والمعلومات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء إستخدامه لهـــذه القاعـــدة مثل تحيز القياس المحاسبي المرافق لإستخدام مبدأ الحيطة والحذر، فإستخدامه من قبل محاسبين مختلفـــين في درجات تحفظهم يؤدي إلى إختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاســـبية التاريخيـــة ويؤثر على المعلومات المحاسبية.

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

المطلب الثالث: مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال

تعد مفاهيم رأس المال والدخل مفاهيم أساسية للبحث في بدائل التقويم وتحديد الـــدخل النـــاجم عـــن إعتماد بديل معين، إذ أن كل بديل يؤدي إلى قوائم مالية مختلفة في أرقامها ومنفعتها لإتخاذ القرارات.

1-مفاهيم رأس المال:

يعد مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في الإقتصاد والمحاسبة، بالنسبة للإقتصاديين يـــشير رأس المال إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات ســـواء علـــى مـــستوى المنـــشأة أوالإقتصاد القومي، فيظهر الإستثمارالرأسمالي في صورة زيادة في مجموعة الأصول المـــستخدمة فـــي الإنتاج، منها الملموسة كالمباني وغيرالملموسة كالتكنولوجيا والمهارات البشرية...إلخ، أما في المحاســـبة فرأس مال المالكين والمساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المـــستهلك، ويتجلـــى هـــذا الإجراء محاسبيا بإضافة صافي دخل الدورة (ربح أو خسارة)إلى رأس المال مطروحا منه المـــسحوبات أو العوائد الموزعة على المساهمين[1]، ويمكن التمييز بين مفهومين لرأس المال وهما[2]:

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

ويمثل رأس المال المستثمر أوالمعاد إستثماره من قبل المالكين وعليه ينطبق هـــذا المفهـــوم علـــى صافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة(المفهوم المحاسبي لرأس المال).

2- المفهوم المادي لرأس المال :

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

يذكر أن هناك عدة تعاريف للطاقة الإنتاجية وهي كما يلي [3]:

- تعرّف الطاقة الإنتاجية على أنها موجودات عينية ممتلكة من قبل المنشأة، وعليه فالدخل ســـيكون ذلـــك المبلغ الذي يمكن توزيعه بعد إحتساب مخصصات كافية لإستبدال الموجودات العينية المحتفظ بها من قبل المنشأة وعلى أساس إهتلاكها.
- تعرّف الطاقة الإنتاجية كذلك على أنها طاقة إنتاج نفس قيمة السلع والخدمات(المخرجات) فـــي الـــسنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.
- تعرّف كذلك الطاقة الإنتاجية على أنها طاقة إنتاج نفس الكمية من السلع والخدمات في الـــسنة القادمـــة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.

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

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

3 - أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص286.

2- مفاهيم المحافظة على رأس المال:

إستنادا لمفهومي رأس المال نميّز بين مفهومين للمحافظة على رأس المال وهما[1]:

2-1-مفهوم المحافظة على رأس المال المالي :

يعني المحافظة على رأس المال المستثمر أوالمعاد إستثماره من قبل المالكين، وفـــي ظـــل مفهـــوم المحافظة على النقود فإن الدخل يتساوى مع التغير في صافي الأصول معدلا بالصفقات الرأسمالية معبـــر عنها بوحدات نقدية (أو بوحدات من نفس القدرة الشرائية) وذلـــك بعـــد اســـتبعاد أي توزيعـــات للمـــلاك أو مساهماتهم خلال الفترة، ويمكن إدراج صنفين في هذا المفهوم المحافظة على رأس المال النقدي مقـــاس بوحدات من النقود والمحافظة على رأس المال النقدي مقاس بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

2-2-مفهوم المحافظة على رأس المال المادي :

يعني المحافظة على الطاقة الإنتاجية العينية للمنشأة أي إنتاج نفس كميـــة (أو نفـــس قيمـــة) الـــسلع والخدمات في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجه في السنة الحالية أي مقاسة بعدد مـــن الوحـــدات المنتجـــة أوبوحدات من نفس القدرة الشرائية، وعليه يتم تحقيق الربح إذا كانت القدرة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية الفترة تفوق القدرة الإنتاجية المادية في بدايتها، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مـــساهمات منهم خلال الفترة .

في هذا المفهوم لايقصد برأس المال عرضه كمخزون قيم ممثلـــة بنقـــود بـــل كتجميـــع لطاقـــات إنتاجية،وهذا المفهوم قريب جدا إلى فكرة حبات البذور، هي المسؤولة عن تقدير أي ربـــح غيـــر ممكـــن تحقيقه وبطول المدى الطاقة الإنتاجية أو الاستغلالية لن يحافظ عليها.[2]

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

ويمكن توضيح الفرق بين مفهومي المحافظة على رأس المال من خلال مايلي[3] :

1 – بالنسبة مفهوم المحافظة على رأس المال المالي:

– إذا كان مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي مقاس بالوحدات النقديـــة فنمـــوذج محاســـبة التكلفـــة التاريخية هو الملائم، وعليه لايأخذ بعين الإعتبار مكاسب الحيازة، أما في حالة قياس المحافظة على رأس المال المالي بوحدات من نفس القوة الشرائية العامة، فنموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقـــد الثابتـــة يعد الموافق لها ومع الأخذ بعين الإعتبار أرباح الحيازة لإستبعاد أثر التضخم.

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

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

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

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

عن الزيادة في ذلك مقارنة ببداية الدورة ويسمى دخلا محاسبيا .

2 – وبالنسبة لمفهوم المحافظة على رأس المال المادي:

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

– رأس المال الأصولي– الإنتاجي يمثل مجموع الأصول المستغلة في الإنتاج أوعدد الوحـــدات المنتجـــة والدخل ينتج بعد المحافظة على رأس المال المستخدم في الدورة الإنتاجية، من خلال التغير فـــي صـــافي قيمة الأصول بين أول وأخر الدورة ويسمى دخل إقتصادي.

3– مفـــاهـــيـــم الدخـــــل:

يوجد ترابط وثيق قائم بين مفاهيم رأس المال والدخل، فرأس المال يمثل مـــصدرالدخل والمحافظـــة على رأس المال تعني بدورها المحافظة على استمرارية الدخل، الذي بدوره يمكـــن أن يـــصبح مـــصدرا لزيادة رأس المال عن طريق عدم إستهلاك جزء من الدخل الدوري المتـــاح وإســـتثماره (وجهـــة نظـــر الاقتصادي) أوعن طريق التمويل الذاتي باحتجاز جزء من أرباح الدورة (وجهة نظر المحاسب).

3–1–مفهوم الدخل المحاسبي :

يعرف الدخل المحاسبي من الناحية العملية بأنه« الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة من صـــفقات أوالعمليات المالية خلال الدورة المحاسبية والتكلفة التاريخية المناظرة لها في نفس الدورة »[1] ومـــن هـــذا التعريف تبرزعدة صفات للدخل المحاسبي منها ما يلي:

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

–إن الدخل المحاسبي مبني على فرض الدورية وبذلك يشيرإلى الأداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة؛

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

كما أن للدخل المحاسبي إيجابيات و سلبيات نوجزها فيمايلي[2]:

3–1–1–إيجابيات الدخل المحاسبي :

إيجابيات الدخل المحاسبي من خلال الحجـــج المؤيـــدة لأشـــهر المـــدافعين عنـــه Ijiri وKohler و Littleton و Mautz تتمثل فيما يلي:

– العديد من مستخدمي القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية وبالتالي الدخل المحاسبي، يـــرون أنهـــا مفيدة وتساعد على إتخاذ القرارات لدى الممارسين ورجال الأعمال؛

1 -أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص280 ؛

2 - رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص39 .

-إعتمـــاد الدخل المحاسبي على العمليات الفعلية يجعل منه يقاس ويقدم تقريرا بصورة موضوعية ولذلك فإنه قابل للتحقيق، و يساعد على أغراض الرقابة وتقييم مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها؛

- إنسجام الدخل المحاسبي مع قاعدة الحيطة والحذر نتيجة الإعتماد على مبدأ تحقق الإيـــراد للإعتـــراف بها، أي يراعى الإحتيـــاط عند قياس الدخل والتقريـــر عنه وذلك بتجاهل تغيرات القـــيمة والإعتـــراف بالأرباح المحققة فعلا.

3-1-2-سلبيات الدخل المحاسبي:

تركزت سلبيات الدخل المحاسبي حول مدى فائدة وملاءمة المعلومات لإتخاذ القرارات وأهمها:

- إعتماد التكلفة التاريخية في التقويم يشوه قياس الدخل في حالة تغير القيمة، وهذا التـــشويه يـــنجم عـــن الفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعـــه أو إعداد القوائم المالية؛

- التكاليف التاريخية غير قابلة للجمع والطرح في أوقات التضخم النقدي، حيـــث أن المحاســـب يفتـــرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي ويتجاهل تدني القوة الشرائية مهما عظم ذلك؛

- هناك إعتراض على مفهوم موضوعية التكلفة التاريخية الذي يركز فقط على تـــوفر مـــستندات تجعـــل البيانات المحاسبية قابلة للتحقق وتنفي الذاتية في التقويم، مع أنه هناك عدة مفـــاهيم للموضـــوعية تـــسمح بمراعاة تغيرات القيمة وإدخال مفهوم الموضوعية الإحتمالية؛

- النظام المحاسبي الحالي ليس نظام تكلفة تاريخية بحتة، فيمكن الإبتعاد عن منهج التكلفة التاريخية عنـــد تغيرالظروف وظهور أسباب تدعو لذلك مثل تقويم بعض الأصول المتداولة بصافي القيمة المتوقع تحقيقها وليس بالتكلفة التاريخية؛

- حدوث آثار سلبية عند ظهور أرباح متضخمة صورية في أوقات التضخم كدفع ضرائب علـــى أربـــاح صورية و توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح لم تتحقق فعلا، صعوبة إستبدال الأصول؛

- تشويه نتائج القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية نظرا لتجاهل تغيرات القيمة في وحـــدة القيـــاس المحاسبي يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة من قبل الإدارة أو باقي المستفيدين الآخرين.

3-2-مفهوم الدخل الإقتصادي :

جلب المفهوم الإقتصادي للدخل إهتماما كبيرا من قبل الإقتصاديين، حيث كـــان Adam Smith أول إقتصادي يعرف الدخل على أنه« الزيادة في الثروة» وتبعه في ذلك معظم الكلاســـيكيون وقـــاموا بفـــصل رأس المال الثابت عن رأس المال التشغيلي وفصلوا رأس المال العيني عن الدخل، وبعـــد ذلـــك أعطـــى Fisherو Lindahl وHicks نظرة جديدة حول طبيعة المفهوم الإقتصـــادي للدخل[1]، حيث عرّفه Hicks بأنه« المبلغ الذي يمكن إنفاقه خلال فترة زمنية معينة ويبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد الإنفـــاق كما

1 - أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص284.

كان في بداية الفترة قبل الإنفاق»[1]، وعليه فالمفهوم الإقتصادي للدخل يتوافق مع مفهوم المحافظـــة علـــى رأس المال والذي يتطلب الأخذ بعين الإعتبار التغير في الأسعار على أصول المنشأة.

يذكر أن لجنة المعايير المحاسبية الدولـــية IASC تبنت المفهوم الإقتصادي للدخل وتـــم تعريفـــــه ضمن الإطار المفاهيمي على أنه« الزيادة في حقوق الملكية بعد إستبعاد التغير في حقـــوق الملكيـــة مـــن مساهمات ومسحوبات أما الربح فيتم إكتسابه بعد المحافظة على رأس المال»، أما فيمـــا يخـــص القيمـــة العادلة فتبنتها في قياس عناصر القوائم المالية تأييدا لمفهوم المحافظة على رأس المال المادي أما مجلـــس معايير المحاسبة المالية FASB فقد عرف الدخل الشامل في البيـــان رقـــم 3- SFAS بأنـــه« التغيـــر الحاصل في حقوق الملكية للمؤسسة خلال الفترة المالية ».[2]

وبمقارنة المفهومين السابقين للدخل نجد أن المفهوم الإقتصادي للدخل مبنـــي علـــى أســـاس قائمـــة المركز المالي حيث عرّف الدخل على أنه الزيادة في صافي الأصول خلال فتـــرة ماليـــة بعـــد إســـتبعاد مساهمات ومسحوبات المساهمين في رأس المال، والمفهوم المحاسبي للدخل مبني على أساس قائمة الدخل حيث عرف الدخل على أنه نتيجة أنشطة المؤسسة خلال فترة مالية.

3-3-أهداف قياس الدخل :

يعد الدخل محاسبيا بند هام من بنود القوائم المالية وله أهداف يحققها قياسه، وأهمها مايلي[3]:

-الدخل يعد كأساس لحساب الضريبة(عد تعديله وفق تعليمات المصالح الضريبية لإخضاعه للضريبة)؛

-الدخل يساهم في ترشيد سياسة توزيع عوائد رأس المال أوسياسة الإستثمارعن طريق التمويل الذاتي؛

- الدخل كمؤشرللإستثماروإتخاذ القرارات في إختيارالإستثمارات وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية؛

- يساعد الدخل على التنبؤ بتطور الأرباح والأحداث الإقتصادية في المستقبل؛

- الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة، ومرشد لإتخاذ القرارات الإقتصادية والاجتماعية؛

- الدخل كمرشد لأهلية الإستدانة:من خلال مقدرة المنشأة على الإقتراض من المصارف.

المبحث الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

المطلب الأول : أهمية تعديل آثار التضخم

تقضي العواقب الوخيمة للتضخم الإقتصادي بأهمية إجراء التعديلات اللازمة للبيانـــات المحاســـبية المسجلة بالكلف التاريخية بغية الوصول إلي قياس نتائج أعمال الشركات ومراكزها المالية بصورة تعطـــي تعبيرا حقيقيا عن الواقع، ولذلك لا بدا من التركيز على أهداف تعديل البيانات المحاسبية.

1 - رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص44 ؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص104 ؛

3- رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص29.

1-أهداف تعديل آثار التضخم الاقتصادي

تسعى الشركات إلى تحقيق جملة أهداف من وراء تعديل آثارالتضخم الاقتصادي وهي كما يلي [1]:

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

2- تقييم حقيقي للمركزالمالي للمنشأة أو قيمتها الحالية؛

3- إتخاذ القرارات وتحديد الأهداف والرقابة الإدارية.

2- إهتمامات الإداريين و المستثمرين :

2-1-إهتمامات الإداريين :

لإدارات الشركات ثلاث أسباب تدفعها إلى تعديل بياناتها المحاسبية بغية تحسين رقابتها الإدارية [2]:

1- تحليل حقيقي للوضع الحالي والماضي؛

2- إتخاذ القرارات وتحديد الأهداف بأسلوب مناسب؛

3- رقابة فعلية على تنفيذ الأهداف وصيانة صلاحيتها .

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

- **قياس النتائج** : يقصد بالنتائج هي قدرة الشركة على تشغيل عوامل الإنتاج بكامل طاقتها وعلى تحقيق مستوى مقبول من الربحية التجارية الحقيقية والربحية المالية (عائد الأموال المستثمرة).

-**المساعدة في النمو والتوسع:** ويقصد به رؤية إدارة الشركة إلى وضعها المالي من ناحية كفاية أموالها الداخلية من عدمها لأغراض النمو والتوسع، والنظر إلى حاجة الشركة من الأموال الخارجية.

- **ضمان الأمان:** يبحث مستخدم البيانات المحاسبية عن تقييم مخاطرة عدم تحقق التوقعات وتقييم نقاط الضعف لنشاط الشركة(كالوضع المالي)، وتعتمد المخاطرة بشكل واسع على درجة الترابط بين أهداف الشركة(معدل النمو) ونتائجها التي تحدد نمو يساعد في عملية تحسين وضع الهيكل المالي لها.

وعليه فإن القياس الحقيقي للربحية يعتبرهدف أساسي من أهداف عملية حسابات المنشأة وتتطلب عملية الرقابة الإدارية إستخدام مؤشرات مناسبة في قياس النتائج (مؤشرات العائد)، ومن المعروف أن التضخم يؤدي إلى تضليل مؤشرات نتائج أعمال الشركة من خلال المكونات المختلفة لهذه المؤشرات.

2-2- إهتمامات المستثمرين :

يستند المعيار الأساسي لقرار الإستثمار إلى ربحيته أوعائده، حيث يتعين على المنشأة عندما لا يكفي التمويل الذاتي أن تدعو المستثمرين الخارجيين والمساهمين في حالة رفع رأس المال والمصرفيين في حالة القرض أو في حتى الشركاء في حالة الإندماج، ولغرض الإطمئنان ترغب الجهات الخارجية الممولة للمنشأة بمعرفة قيمتها الحالية، وللإشارة هناك نوعان من معايير تقييم المنشأة الأول يتمثل في

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

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

القيمة الإقتصادية التي تستند إلى توقع المكاسب المستقبلية، وبذلك تصبح معرفة العوائد والأرباح الحقيقيــة مسألة في غاية الأهمية لتحديد قيمة المنشأة بدقة، والثاني يتمثل في القيمة الذاتية للمنشأة أو قيمــة ثروتهــا التي تمثل حالة إثبات قيمتها الحالية كما هو الحال بالنسبة إلى بيع السلع في بعض الظروف، ولذا تــصبح مسألة إعادة تقــييم المركز المالي حالة مطلــوبة حتى بدون وجود تضخم ولكن في الواقــع قــيم الــسلع المقتناة من قبل الشركة ترتفع (الأراضي) أو تنخفض(المكائن).[1]

المطلب الثاني : المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم

من أجل الوفاء بمتطلبات مستخدمي البيانات المالية، بذل الباحثون في الفكــر المحاســبي جهــودهم ومحاولاتهم بغية الوصول إلى علاج لآثار التضخم وإنعكاساته السلبية على القوائم المالية والتــي أفــرزت مجموعة من المداخل المحاسبية العلمية لعلاج هذه المشكلة :

1- المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثارالتضخم

في محاولة للتغلب على آثار تضخم رقم الأرباح في القوائم المالية وما يترتب عنهــا مــن مــشاكل متعددة، قد يلجأ بعض المحاسبين إلى إتخاذ بعض الإجراءات المحاسبية التي تساهم في الحد من تــضخيم أرباح النشاط ومنها[2]:

1-1- معالجة إستهلاكات الأصول الثابتة:

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

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

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

1-1-2- طريقة التكلفة الإستبدالية:

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

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

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص396 .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2- تقييم المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم

تتميزهذه المداخل بعدة مزايا كما تعرضت لعدة إنتقادات أهمها :

2-1- المزايا :

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

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

– ظهور الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي وفقا لقيمتها الجارية في تاريخ إعــداد القــوائم المالية يعكس المركز المالي الحقيقي وإحتساب أعباء الإستهلاك الحقيقية في نهاية السنة المالية؛

–تساعد على إجراءعملية التقييم والمقارنات السليمة بين نتائج أعمال الفروع والشركات التابعــة وتبــسيط إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل بعد إستبعاد الآثار التضخمية.

2-2- الإنتقادات [1]:

– إن إحتياطي التضخم لايعطي مؤشرا كافيا عن أثر التضخم على أصول وأنشطة المنشأة، ويــتم تقــدير قيمته على أساس حكمي تقديري وليس على أساسي علمي، كما أنه لايمكن تكوين إحتياطي التضخم إلا في حالة وجود أرباح كافية أوفي حالات الخسارة، وعليه قد تجد سنوات لاتؤخذ فيها التغيــرات فــي القــوة الشرائية للعملة بعين الإعتبار نظرا لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمرغير مقبول محاسبيا؛

– أما بالنسبة لإعادة تقدير قيمة بعض بنود قائمة المركز المالي فيعتبرعلاج جزئي لآثار التــضخم علــى القوائم المالية، نظرا لإقتصارالتركيزعلى قائمة المركز المالي وإقتصارالتعديل على الأصــول الرأســمالية الملموسة والمخزون السلعي دون غيرها من البنود والتي تظل معبرا عنها بالقيم الدفترية التاريخية لها.

المطلب الثالث : المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة لآثار التضخم

من أجل إعداد قوائم مالية أكثر موضوعية وتفاديا للقصورفي القوائم المالية المعــدة علــى أســاس التكلفة التاريخية في فترات التضخم أو المعدلة بشكل جزئي، لجأ مفكروا المحاسبة إلى البحث عن أســس أخرى للقياس من أجل إستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، ومن هذه الأسس :[2]

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

تعتمد محاسبة التكاليف التاريخية على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقــدي أي تفتــرض ثبــات أسعارالسلع والخدمات عبرالفترات المحاسبية وهذا شئ غير واقعي، مما يجعل البيانات المحاسبية مــضللة غير موثوق بها لإتخاذ القرارات، وحتى يمكن التخلص من ذلك لابد من توحيد وحــدة القيــاس لإعــداد بيانات محاسبية معبرعنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية وهو مايعرف بمحاسبة المــستوى العــام للأسعار وتسمى أيضا محاسبة القوة الشرائية العامة، فقيمة وحدة النقد المستخدمة كوسيط لتبــادل الــسلع والخدمات تقاس بمقدار السلع والخدمات التي يمكن إستبداله بها، وبالتالي يطلق على هــذه القيمــة القــوة الشرائية ونتيجة للتضخم والإنكماش فإن القوة الشرائية لوحدة النقد تتغير مــع تغيــر معــدلات التــضخم أو الإنكماش بالدولة .

ويقوم مدخل القوة الشرائية الثابتة على تسجيل الأصول والإلتزامات والإيــرادات والمصروفــات

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

2 - محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 397 .

بوحدات قياس بنفس القوة الشرائية، وعلى هذا فإن وحدة القياس يجـــب أن تكـــون موحـــدة مـــع الإحتفاظ بنفس أساس القياس المستخدم في القوائم المالية مثل التكلفة التاريخية، حيث يـــتم إعـــداد القـــوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعـــديلها بـــالرقم القياســـي للأســـعار ويكون مقدار الربح للمنشأة هو المبالغ التي يمكن توزيعها على المساهمين أو الملاك بعد المحافظة علـــى رأس المال المستثمر، ووفقا لمدخل القوة الشرائية العامة فالعناصرغير النقدية مثل المخـــزون والمعـــدات والآلات يتم تعديلها لتعكس القوة الشرائية العامة، وهي غالبا ما تكون القوة الشرائية فـــي نهايـــة الفتـــرة المالية[1].

وبخصوص هذا المدخل يمكن القول :

– محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة التكـــلفة التاريخية معدلة وفقـــا لتغيرات المـــستوى العـــام للأسعار أي تقديم التقارير المالية النقدية مقاسة بياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة؛

– يتم قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة أوالتغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية؛

– توجد علاقة عكسية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي؛

– تحسب الأرقام القياسية للأسعار وفقا لعدة طرق وتؤدي إلى نتائج مختلفة و لكنهـــا متقاربـــة، والـــسبب إختلاف التثقيل الكمي لقياس التغيرات السعرية(الثمن= السعر x الكمية)**؛

– هناك العديد من الأرقام القياسية منها الخاصة بسلعة معينة أو مجموعة من الـــسلع والأرقـــام القياســـية العامة كالأرقام القياسية لأسعار التجزئة وأسعار الجملة، والأرقام القياسية لإجمالي الناتج القومي.

أسس تعديل القوائم المالية :

تعديل القوائم المالية يقوم على عدة أسس أهمها :

1-1- أصناف تعديل القوائم المالية:

يتم تعديل أحدث القوائم المالية التاريخية وتحويلها إلى قوائم مالية مقاسة بوحدات نقديـــة ذات قـــوة شرائية عامة لأنها تكون أكثر إرتباطا بالواقع الحالي الذي يعيشه متخذ القرار، ويـــصنف التعـــديل إلـــى نوعين[2]:

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

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

1 - محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، مرجع سبق ذكره، ص399 ؛

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

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

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

- كما أن عملية التعديل يجب أن تكون شاملة و تغطى جميع بنود القوائم المالية .

1-2- خطوات تعديل القوائم المالية: تعديل القوائم المالية يتم وفق عدة خطوات وهي [1]:

- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية؛
- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تغطى الفترة الزمنية من تاريخ نشأة أقدم بند في القـوائم المالية وحتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية؛
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية و بنود غير نقدية؛
- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل الأرقام القياسية؛
- حساب مكسب أو خسارة المستوى للأسعار الناجمة عن الإحتفاظ بالبنود النقدية.

1-3- إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة:

إن إجراءات تعديل القوائم المالية المعدة علي أساس التكـلفة التاريخية إلى وحـدات نقديـة بقـوة شرائية ثابتة حالية تعتبر بسيطة رغم أنها قد تستغرق بعض الوقت، فهي تتطلب الآتي[2]:

1-3-1- تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية:

تعديل القوائم المالية بما يتماشي والتغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يستوجب تصنيف مفرداتها إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقدية؛

وتعرف **المفردات النقدية** بأنها تلك المفردات المحددة بعدد من الوحدات النقدية كما في حالة النقدية والأوراق التجارية وحسابات المدينين ...؛

أما **المفردات غير النقدية** فهي مفردات غير محددة بعدد معين من الوحـدات النقديـة كالأصـول الثابتة والمخزون السلعي وحقوق المساهمين (رأس المال، والأرباح المحتجزة)، وتكمن أهميـة التـصنيف في أن أثر تغير الأسعار على المفردات النقدية سواء كانت أصولا أم إلتزامات يختلف عـن أثـر تغيـر الأسعار على المفردات غير النقدية، فالقوة الشرائية للمفردات النقدية تتغير حيث أنها تنخفض فـي حالـة إرتفاع الأسعار وترتفع عند الإنخفاض، رغم أنها محددة بعدد معين أو ثابت من الوحدات النقدية.[3]

ويتضح تصنيف مفردات قائمة المركز المالي إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقديـة فـي الجـدول التالي:

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

2 -محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص403 ؛

3- جمعة خليفة الحاسي، و آخرون ، ،مرجع سبق ذكره، ص677.

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

البنود النقدية	البنود غير النقدية
الموجودات	**الموجودات**
-النقدية بالخزينة أو المصرف. **-المدينون وأوراق القبض ومخصص الديون المشكوك فيها.** **-الإستثمارات طويلة الأجل في الأسهم الممتازة والسندات غيـــر قابلة للتحويل.** **-سلف للموظفين- حسابات الضمانات أوالرهونات لدى الغيـــر والقابلة للإسترداد.**	**-المخزون السلعي** **-الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم عادية** **-كل الأصول الثابتة** **-الأصول الغير ملموسة مثـــل بـــراءة الإختـــراع والشهرة** **و العلامات التجارية والمصروفات المؤجلة.**
الإلتزامات	**الإلتزامات**
-الدائنون وأوراق الدفع. **-المصروفات المستحقة.** **-توزيعات مستحقة.** **-حسابات الضمانات والرهونات للغير لدى الشركة والقابلة للرد.** **-السندات طويلة الأجل.** **-علاوة أو خصم إصدارالسندات.**	**المبالغ المستلمة تحت حساب عقود البيع بـــسعر محدد** **والإلتزامات تحت عقود الضمان.**

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

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

بعد إعادة تبويب بنود الميزانية والدخل إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية، يتم تعديل قيم تلـــك البنـــود بوحدات نقدية ذات قوة شرائية جارية هناك عدة قواعد يتم إتبـــاعها من أجل تعـــديل القـــوائم المالية بمـــا يتماشى مع المستوى العام لأسعار وهي[1]:

1- يتم تعديل القوائم المالية الخاصة بسنوات سابقة وذلك بإستخدام الرقم القياسي العام للأسعار الحالي؛

2- بالنسبة لإيراد المبيعات ومصروفات المشتريات وغيرها من المصروفات الأخرى التي تحـــدث علـــى مدار السنة يتم تعديلها بإستخدام متوسط الرقم القياسي للأسعار الخاص بتلك السنة؛

3- تتوقف طريقة تعديل المخزون السلعي على الطريقة المتبعة في تقييمه، فإذا كانت الطريقة المتبعة فـــي التقييم هي الوارد أولا صادر أولا FIFO، فإن رصيد المخزون في نهاية الفترة يمثل أخر المـــشتريات أي الأسعارالحالية فعند التعديل يعتمد على الأرقام القياسية في وقت الحصول على المشتريات، أما عند إتبـــاع طريقة المتوسط المرجح يعدل مخزون أخر المدة باستعمـــال متوسط الرقـــم القياسي العام؛

4- يتم تعديل مصروفات إستهلاك الأصول الثابتة وذلك بإستخدام أرقام الأسعار القياسية التي أستخدمت

1- جمعة خليفة الحاسي، و آخرون ، المرجع السابق، ص683 .

لتعديل تلك الأصول (المباني تعدل حسب التكلفة التاريخية وكذلك ومجمع الإهتلاك)؛

5- تعديل البنود غير النقدية يتم وفق الصيغة التالية :

القيمة التاريخية المعدلة للبند = القيمة التاريخية الأساسية× الرقم القياسي الحالي في تاريخ القوائم المالية / الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند

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

1-3-3 إعادة إعداد القوائم المالية بإستخدام وحدة النقد الثابتة :

يتم إعادة إعداد القوائم المالية وبدرجة خاصة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كما يلي[1]:

1-3-3-1- قائمة المركز المالي:

إن إعادة إعداد قائمة المركزالمالي بإستخدام وحدة النقد الثابتة تشتمل على الخطوات التالية:

1- تحديد العناصرالنقدية والغير نقدية لكل من الأصول وحقوق الملكية؛

2- تقييم العناصر النقدية بقيمتها الإسمية؛

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

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

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

1-3-3-2- قائمة الدخل :

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

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

2- إحتساب الإستهلاك على أساس قيم التكلفة التاريخية المعدلة؛

3- تعديل العناصر التي يفترض أن تكون تمت على طول الفتـــرة المالية مثل المبيعـــات والمشتريـــات

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

بإستخدام متوسط الأسعار القياسية؛

4- إحتساب تكلفة البضاعة المباعة؛

5- إحتساب خسائر وأرباح القوة الشرائية نتيجة الإحتفاظ بالعناصر النقدية.

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

إن أي مشروع (أو وحدة اقتصادية) يمتلك أصولا أوإلتزامات نقدية يمكن أن يحقق مكاسب أوخسائر في القوة الشرائية دون أن يتكبد أي مصروف أويتحصل على أي إيراد، فأرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية تحسب للمفردات النقدية فقط، لأنه يـتم إظهارهـا بقائمـة المركـز المـالي المعدلـة بقيمتهـا الدفترية(الفعلية) دون أن يجري عليها تعديل بما يتماشي مع التغير العام في الأسعار، أما بالنسبة للمفردات غير النقدية فإنه يتم تعديلها لكي تعكس المستوى العام للأسعار، كما أنه لا يتم إستخراج أرباح أو خـسائر التغير في القوة الشرائية لهذه المفردات على أساس أن هذه المفردات غيـر محـددة بقـيم أو بعـدد مـن الوحدات النقدية كما هو الحال بالنسبة للمفردات النقدية.

ففي فترات التضخم تتعرض الأصول النقدية إلى خسائر في القوة الـشرائية العامـة بينمـا تحقـق الإلتزامات النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامة، والعكس صحيح في فترات الإنكماش.

ولاستخراج قيمة الأرباح أو الخسائر عن التغير المستوى العام الأسعار للمفردات النقدية فإنه يجـب إتباع الخطوات التالية:[1]

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

2- تستخرج القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية وذلك بإستخدام الرقم القياسي العام للأسـعار الخـاص بنهاية الفترة؛

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

4- تستخرج القوة الشرائية لإستخدامات المفردات النقدية التي تمت خلال الفترة(أي الـنقص فـي قيمـة الأصول النقدية والزيادة في قيمة الإلتزامات النقدية)، وذلك بإستخدام الرقم القياسي للأسـعار فـي نهايـة الفترة إلى متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال الفترة، ثم تطرح القيمة المحصّل عليها من النتيجة التي تـم الحصول عليها في الخطوة السابقة وبذلك نحصل على القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية؛

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

1 - جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص680.

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

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

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

وقد يكون من المناسب الإشارة هنا إلى أن تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB رقم 33 ينص على ضرورة الإفصاح عن صافي المكاسب والخسائر الناتجة عـــن الإحتفـــاظ بالعناصـــر النقدية (أصول أو إلتزامات)بشكل مستقلا عن صافي الدخل.[1]

2- المحاسبة على أساس التكلفة الجارية

بالإضافة إلى طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، هناك أســـلوب أو طريقـــة بديلـــة لإظهارأثرالتغير في الأسعارعلى القوائم المالية وهي إستخدام مفهوم التكلفة الحالية أو الجارية، وتعتمد هذه الطريقة على إستخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها الآن فيما لو تم الإستغناء عن الأصول بالبيع مـــثلا بدلا من إستخدام التكلفة التاريخية في تقييم تلك الأصول[2]، كما يطلق البعض على مدخل القيمـــة الجاريـــة مفهوم الإحتفاظ بالطاقة الإنتاجية للوحدة الإقتصادية، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المـــدخل هوعبـــارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها على المساهمين أوالعمال خلال السنة مع إحتفاظ الوحدة الإقتـــصادية بنفس طاقتها التشغيلية المتاحة في أول الفترة[3]، وهو ما يتطلب إعادة إظهار أصـــول وإلتزامـــات الوحـــدة الإقتصادية بالقيمة الجارية لها بدلا من التكلفة التاريخية، ومن هنا فإن مدخل القيمة الجارية يختلـــف عـــن مدخل وحدة النقد الثابتة بفرض تخلي الأول عن مفهوم التكلفة التاريخية عند إعادة تقييم أصول وإلتزامات الوحدة الإقتصادية، في حين الثاني عملية إعادة تعديل القيم التاريخية لبنود القوائم المالية بإستخدام الأرقـــام القياسية العامة لا تعني التخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس ولكنها إعادة التعبير عنها على ضـــوء القيمة الجارية للبنود(القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ معين).

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

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

3 - نبيه بن عبد الرحمان الجبر ،محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص334 .

2-1-أسس مدخل التكلفة الجارية:

يقوم تطبيق مدخل القيم الجارية من أجل تعديل القوائم المالية على عدة أسس أهمها مايلي[1]:

- لتطبيق مفهوم التكلفة الحالية يتوجب تصنيف بنود الأصول والإلتزامات إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقدية بالكيفية التي تم توضيحها سابقا، خاصة أن التعديل يقتصرعلى المفردات غير النقدية فقـــط لهـــذا لا تظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية في مدخل التكلفة الجارية؛

- يستخدم هذا المدخل الأرقام القياسية الخاصة وليس العامة أي أنه يأخذ فـــي الإعتبـــار التغيـــرات فـــي أسعاركل نوع من عناصرالمركز المالي، وإثبات التعديل في الدفاتروالسجلات المحاسبية بالإعتمـــاد علـــى القيم الجارية، مما يجعل من مدخل القيم الجارية يمثل بديلا للقياس المحاسبي التاريخي أو التقليدي؛

- تطبيق محاسبة التكلفة الجارية يقود إلى الخروج عن أهم قواعد ومبـــادئ التكلفـــة التاريخيـــة خاصـــة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، بالإعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة بأصول المنشأة وبالتـــالي تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الإعتراف بتلك التغيرات في إلى غاية التخلص منها ؛

- صافي دخل الفترة المحاسبية حسب هذا المدخل يتكون من:[2]

أ – صافي الربح (الخسارة) التشغيـــلي: أو ما يسمى بصافي دخل العمليات: لا يتحقق هـــذا الـــدخل إلا عند البيع (بيع الأصول غير النقدية).

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

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

ب– إجمالي مكاسب (خسائر) حيازة البنود غيرالنقدية: وهي عبارة عن الزيادة التـــي تحـــصل للبنـــود غيرالنقدية في القيمة الجارية أو النقص الذي يحصل في القيمة أوالتكلفة الجارية للمطلوبات غيـــر النقديـــة بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية، بمعنى آخر أربـــاح الإحتفـــاظ بالأصول غير النقدية أو ما يسمى بـــ Holding Gains هي عبارة عن الفرق بين التكلفة الحالية للأصـــل وتكلفة إقتنائه ويمكن أن تكون أرباح الإحتفاظ بالأصول محققة أو غير محققة، فأرباح الإحتفـــاظ المحققـــة Realized Holding Gains هي التي تنشأ عن بيع أو إستهلاك الأصل، أما غير المحققـــة فهـــي التـــي تنشأ نتيجة زيادة التكلفة الحالية عن التكلفة الفعلية لأصل مازال يحتفظ به بالمنشأة.[3]

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

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

= التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع – التكلفة التاريخية

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

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

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

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

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

2-2- طرق تحديد التكلفة الجارية :

يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي ضرورة التعبيرعن كـــل الأصـــول والإلتزامـــات بقيمتها الجارية وأكثر المداخل شيوعا لقياس القيمة الجارية هي[1]:

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

عند قياس الطاقة الإنتاجية بإستخدام تكلفة الإستبدال، يتم التعبيرعن الأصول بتكلفة إستبدالها بأصول مماثلة وفي حالة مشابهة (من حيث العمر والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل)، ولتحديد الدخل وفق المـــدخل تتم مقابلة الإيرادات مع التكاليف الجارية المترتبة على إستبـــدال هذه الأصول، وبالتـــالي يمكـــن توزيـــع الدخل على الملاك دون إلحاق الضرربالطاقة المادية اللازمة للإستمرار في العمل مستقبلا وتعتمد طريقـــة الدخول على ما يلي:

- **تكلفة الإستبدال:** تعرف بأنها التكلفة التي يتكبدها المشروع للحصول على أصل مشابه للأصل المـــراد إيجاد تكلفة إستبداله، كما قد تعني تكلفـــة الإستبدال تكلفة الحصول على أصل جديد ثـــم تعـــديل تلـــك التكلفة بالإستهلاكات.
- **تكلفة إعادة الإنتاج :** يقصد بها التكلفة التي يمكن أن يتكبدها المشروع لإنتاج أصل جديد ثم تعديل تلك التكلفة بالإستهلاكات[2].

-**تكلفة الأصول الجديدة:** هي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل حيث تعكس أثرالتغيرالتكنولوجي.[3]

ووفقا لرأي Edwards & Bell تسمح أسعار الأصول الجارية بتقييم القـــرارات الإداريـــة بـــشأن الإحتفاظ بالأصول بواسطة فصل دخل القيمة الجارية(المكاسب و خسائر الحيازة)عـــن الـــدخل التـــشغيلي وبالتالي تقييم المشروع في المدى الطويل في ظل فرض إستمرارية العمليات، وتـــوفر تكلفـــة الإســـتبدال مقياس لتكلفة إحلال الطاقة التشغيلية الجارية وهي بذلك وسيلة لتقييم مقدار ما يمكن للشركة توزيعه علـــى حملة الأسهم والمحافظة على طاقتها التشغيلية.[4]

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

2-2-2- قيمة خروج الأصل أو سعر البيع :

يتطلب هذا المدخل تقييم الأصل من وجهة نظر التخلص منه، أي أن كل الأصول يتم تقييمها بنـــاء على سعر البيع الذي سيتم تحقيقه إذا ما أرادت المنشأة التخلص من الأصل بطريقة نظاميـــة بـــدلا عـــن

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

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

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

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

التصفية الإجبارية، فطريقة خروج الأصل تعتمد على إيجاد صافي القيمة المحققة(البيعية) من بيع الأصـــل الذي يراد إيجاد تكلفته الجارية، ويعرف صافي القيمة المحققة بأنهـــا الفـــرق بـــين ســـعر بيـــع الأصـــل والمصروفات البيعية الخاصة به[1]، وبمعنى آخر سعر بيع الأصل الآن مطروحا منه مـــصاريف الـــتخلص منه بدلا من تكلفة إستبداله أو تكلفة إقتنائه الأصلية[2].

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

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

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

2-2-3-القيمة الحالية المخصومة:

تعد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع تسلمها مستقبلا من الأصل(أو دفعها مقابل الإلتزام) هـــي القيمة الملائمة لهذا الأصل (أوالإلتزام) ويجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، وفـــي ظـــل هـــذه الطريقة يكون الدخل مساويا للفرق بين القيمة الحالية لصافي الأصول في نهاية الفترة والقيمة الحالية لهـــا في بدايتها مع إستبعاد أثر إستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم[3]؛

وهي تعبرعن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المـــستقبلية (داخلـــة وخارجـــة) لأصـــل أو لمجمـــوع الأصول، ويتم إحتساب القيمة الحالية بخصم التدفقات النقدية المستقبلية بإستخدام معدل عائد ملائم خـــلال فترة زمنية محددة، ولذلك يجب أن تتوفر أربعة متغيرات أساسية هي:

1- التدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام أو إستنفاذ الأصل؛

2- توقيت كل التدفقات النقدية؛

3- عدد سنوات العمر الإنتاجي الباقي للأصل؛

4- معدل الخصم الملائم.

إذا تم تحديد هذه المتغيرات بموضوعية ودقة يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق المعادلة التالية[4]:

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

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

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

4 - محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 431.

$$P0 = \sum_{J=2}^{n} \frac{R_J}{(1+i)^J} \qquad P1 = \sum_{J=2}^{n} \frac{R_J}{(1+i)_{j-1}}$$

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

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

P_1 = القيمة الحالية (الجارية) في الزمن 1 ؛

R_j = صافي التدفقات النقدية في الفترة j ؛

I_1 = معدل الخصم المناسب ؛

n = العمر الإنتاجي الباقي للأصل.

ورغم أفضلية الطريقة عن غيرها إلا أن إستخدامها محدود، نظرا للصعوبة العملية فــي إســتخدام القيمة الحالية نتيجة لتداخل التدفقات النقدية لعدد من عناصر الأصول والخصوم، وأهم المــشكلات التــي تصاحب القياس وفق هذا المفهوم هي: صعوبة تقدير التدفق النقــدي المستقبلي، وإختيار معــدل الخــصم وصعوبة تحديد مساهمة كل أصل في التدفقات النقدية.

2-3- نموذج القيمة العادلة

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

فحسب Ias(36) إذا وجدت المؤسسة دلالة على إنخفاض قيمة الأصول يجب عليهــا تقيــيم مبلــغ الأصل القابل للإسترداد، على أساس صافي سعر البيع الممكن الحصول عليه من بيــع أصــل بوضــعه الحالي أو على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل في فترة التقييم.[1]

كما طالبت قائمتا معايير المحاسبة المالية رقم (114) ورقم (115) أن يتم التقريــر عــن بعــض الأدوات المالية بقيمتها العادلة، وكذا قائمتا رقم(105) ورقم (107) أن تفصح المنشآت عن معلومات إضافية عــن القيمة السوقية، وقد قــام مجلس معــايير المحاسبية المالية حديثــا بنشر ملخص مشروعه المتعلق بالقيمة العادلة الذي يدافع عن إستخدام القيمة العادلة لقياس كل الأصول والإلتزامات المالية.[2]

1-Jean-Claude Touramer ,**La Révolution Comptable du coût historique à la juste valeur** ,Éditions d'Organisation,paris ,2000,p15;

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

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

2-3-1- مفهوم القيمة العادلة:

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

في حين تم تعريف القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية بأنها تتمثل في"المبلغ الذي يمكـــن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطّلعة وراغبة في التعامل وعلى أساس تجاري بحـــت" ومن خلال التعريف يتضح لنا أن القيمة العادلة هي عبارة عن قيمة الأدوات المالية التـــي يمكـــن بيعهـــا أو شراءها في وقت معين وبمبلغ محـــدد، وأقرب مثال على ذلك هو السوق المـــــالية والمتعلقـــة ببيـــع أو شراء الأسهم مثل سوق المال الأمريكي نازداك[1]، وعند البحث في مفهوم القيمة العادلة نجد أنها تقـــسم إلى قسمين هما [2]:

أولهما :قيم تستند إلى السوق وهي:

- القيمة السوقية أي الأسعار المعلنة في سوق نشط؛
- القيمة العادلة أي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية خدمات مطلوبـــات بـــين جهـــات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة.

ثانيهما: قيم لاتستند بالضرورة إلى السوق وهي :

- القيمة من الإستعمال، القيمة القابلة للإسترداد، القيمة الإستبدالية؛
- قيمة المنشأة المستمرة، قيمة التصفية.

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

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

ينبغي الإبلاغ عن مكسب أو خســـارة معترف بها ناجمة من تغير في القيمة العـــادلة لأصل مـــالي

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

2 - نعيم سابا خوري، **محاضرات حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي**، مجلة المدير المالي (على الخط) متاح على الرابط:
http:// financial manager.wordpress.com, /2010/01/28/v-4/ الإطلاع يوم السبت 2010/10/16 الساعة 16:05 .

أو مطلوب مالي ليس جزءا كما يلي[1]:

– ينبغي إدخال المكسب أو الخسارة من أصل أو إلتزام مالي محتفظ به للمتـــاجرة فـــي صـــافي الـــربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها؛

– المكسب أو الخسارة من أصل مالي متوفر للبيع يجب أن يكون إما: داخلة في صافي ربـــح أوخـــسارة الفترة التي تنشأ فيه، أو معترف بها مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيـــان التغيـــرات فـــي الأمـــوال الخاصة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول، إلى أن يتم بيع الأصل المالي أو تحصيله أو التصرف فيـــه أو حتى يتم تحديد إنخفاض قيمة الأصل المالي، في نفس الوقـــت يجـــب إدخـــال المكـــسب أو الخـــسارة المتراكمة المعترف بها سابقا في حقوق الملكية فـــي صـــافي ربـــح أو خـــسارة الفتـــرة، أمـــا الأصـــول والخصوم المالية التي لم يعاد قياسها بمقدار القيمة العادلة، فالإعتراف بالمكاسب والخـــسائر فـــي صـــافي الربح أو خسارة الفترة يتم عندما يلغى الإعتراف بالأصل أو الإلتزام المالي أوعند إنخفاض قيمته.

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

يتم إعادة إعداد أو تعديل القوائم المالية (قائمتي المركز المالي والدخل)على أساس مـــدخل التكلفـــة الجارية كما يلي:[2]

2-4-1- تعديل قائمة المركز المالي:

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

–وتتحدد الأرباح المحتجزة بالفرق بين جانبي قائمة المركز المالي، كما يمكن تحديد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة بإضافة رصيدها في بداية السنة إلى صافي الدخل المحتسب علـــى أســـاس التكلفـــة الجاريـــة وخصم أي توزيعات أرباح خلال السنة،ولايتم تعديل هذه التوزيعات عند تطبيق طريقة التكلفة الجارية؛

–يمكن تحديد مكاسب الحيازة غير المحققة التي تعلو على أرباح الفترة بمقارنة مكاســـب الحيـــازة غيـــر المحققة أول المدة بمكاسب الحيازة غير المحققة في أخرالمدة، لافتـــراض أن التكلفة الجارية فـــي بدايـــة السنة تتساوى مع التكلفة التاريخية، وعليه فإن مكاسب الحيازة في بداية السنة تكون مساوية للصفر.

1 -- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر2009، ص236 ؛

2 - إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة (الجزء الثاني)**، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار العاشر، الرياض 1996 .537-534

2-4-2- تعديل قائمة الدخل:

قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية تتضمن عادة ثلاثة أرقام للـــربح وهـــي: الـــربح الجـــاري للعمليات المستمرة، والربح المحقق، وصافي الربح على أساس التكلفة الجارية، ويراعى عند إعداد قائمـــة الدخل على أساس التكلفة الجارية إتباع القواعد التالية :

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

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

على الرغم من أن أساسي التكلفة الجارية و وحدة النقد الثابتة قد تم مناقشتهما كطريقتين منفـــصلتين لمعالجة آثار التضخم، فإن العديد من النظريات ترى أن الطريقتان مكمّلتان لبعضهما الـــبعض ويجـــب أن يوحدا في طريقة واحدة، فطريقة التكلفة الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية فـــي قائمة المركز المالي، بينما تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتـــة لمعالجـــة التغيـــرات السعرية لباقي البنود في القوائم المالية[1]، وهذا المدخل طالبت لجنـــة معـــايير المحاســـبة الدوليـــة IASC المنشآت التي تعمل في ظل إقتصاد يعاني من إرتفاع حاد في معدلات التضخم بتطبيقه وتعـــديل قوائمهـــا المالية وفق ماورد في المعيار الدولي رقم 29 Ias المتعلق بالتقرير المالي في الإقتصاديات ذات التـــضخم المرتفع، وأهم أسس التعديل الواردة في هذا المعيار ا تتمثل في مايلي:[2]

- إعادة عرض القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية يتم على أساس المؤشر العـــام للأســـعار وهذا يستوجب تصنيف بنود القوائم المالية إلى ثلاث فئات وهي :

أ- البنود النقدية، وهي البنود التي تبقى قيمتها الإسمية ثابتة، لايجـــرى تعـــديلها بالمؤشـــر العـــام للأسعار كونها لاتتأثر بالتغير في الأسعار، ماعدا الإلتزامات للغير إذا كانت مشروطة بالتغير فـــي ضـــوء التغير في المستوى العام للأسعار.

ب- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيّم بصافي القيمـــة القابـــلة للتحقق أو الإستثمـــارات المالية المقيّمة بالسعر السوقي أوالمبلغ القـــابل للاسترداد للأصول غير المتداولة

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

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

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

ج- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية مثل المخزون المقيم بالتكلفة، أو الأصول غيــر المتداولة المقيّمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة في فترات مالية سابقة، وحسب المعيــار رقــم29 Ias يتم إعادة عرض هذه المجموعة من البنود باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شــراء تلك البنود أو تاريخ إعادة تقييمها في آخر مرة و تاريخ قائمة المركز المالي الحالية.

- حساب أي ربح أو خسارة من إعــادة عرض البنود غير النقدية بإستخدام التغير في مؤشر الأسعارالعام والإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل، حيث يتم إحتساب أرباح أو خسائر القوة الــشرائية للبنــود النقدية عن طريق مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة، مع الأخذ بعين الإعتبارحركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خــلال نفــس الفترة؛

-يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين بإستثناء الأرباح المحتجزة وأي فائض إعادة تقيــيم، بإســتخدام المؤشر العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أونشوئها، ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نــشأت فــي الفترات السابقة، كما يجرى إشتقاق رقم الأرباح المحتجزة المعاد بياناها كمــتمم حــسابي لكافــة المبــالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي؛

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

المطلب الرابع : تقييم المداخل المحاسبية المعالجة لآثار التضخم على القوائم المالية :

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

1-نموذج التكلفة التاريخية :

إن الهدف الأساسي للمحاسبة في ظل التكلفة التاريخية هو تقديم معلومات للمستثمرين تظهــر لهــم كيفية إستثمار أموالهم والأرباح الناتجة عن مثل هذا الإستثمار، وأهم مميزات التكلفة التاريخية هــي أنهــا تقلل إلى الحد الأدنى تأثر الحسابات بالآراء الشخصية لمعديها، إلا أن أهمية الحــسابات والقــوائم الماليــة المعدة على أساس التكلفة التاريخية عرضة لتحفظات ليس أقلها أن الوحدة النقدية التي تمثل معــادلا لــيس وحدة قياس ثابتة، بسبب النقص المحتمل في القوة الشرائية للنقود والأرصدة المصرفية، وهذا النقص يبقى بعيدا عن التأثير في الأرباح والخسائر في ظل التكلفة التاريخية[1].

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007، ص373 .

1-1-إيجابيات طريقة التكلفة التاريخية:

التمسك بالتكلفة التاريخية يوفر معلومات موضوعية(قابلـــة للتحقـــق) إلا أنهـــا تعتبرأقـــل ملاءمـــة لأغراض تقييم أداء الإدارة أو التنبؤ بالربحية والمركز المالي وإتخاذ القـــرارات، لأن المعلومـــات التـــي تظهرفي القوائم المالية لا تعكس المضمون الإقتصادي سواء لنتيجة الأعمال أو لعناصرالمركزالمالي.[1]

وتفترض محاسبة التكلفة التاريخية إما أن وحدة النقد ثابتة أو أن التغيرات في قيمة وحدة النقد ليست بذات الأهمية، ولكن من المعروف أن القـــدرة الشرائية العامة لوحدة النقد هي في إنخفاض متواصل مـــن خلال العلاقة العكسية مع سعر السلع والخدمات الممكن مبادلتـــه بها.

وعليه تتميز محاسبة التكلفة التاريخية أساسا بـــ[2] :

- إستخدام التكلفة التاريخية كسمة لعناصر القوائم المالية؛
- إفتراض ثبات وحدة النقد، و مبدأي المقابلة والتحقق.

منهج التكلفة التاريخية له العديد من المؤيدين مثل ليتلتون lettleton وكـــويلرkohler و إيجيـــري ijiri، فـــ ijiri يرى أن التكلفة التاريخية تقدم برهانا واضحا عن مدى فاعلية الإدارة عند قيامهـــا بتنفيـــذ المهام والمسؤوليات الموكلة إليها، وكذلك عملية التسجيل التاريخي للأحداث والصفقات الماضية في الكيان المحاسبي يعد أمر لابد منه بغية مساءلة الإدارة عن مهامها ومسؤولياتها، نظرة ijiri كانت مـــن منظـــور الإدارة، يرى أن التكلفة التاريخية تقدم أدلة إثبات عن قرارات وتصرفات الإدارة،وأهمـــل مـــسألة مـــدى ملاءمة المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية لإتخاذ القرارات المستقبلية للإدارة و المستثمرين.

ووفق مدخل التكلفة التاريخية تعد المعاملات التي تجريها المنشأة مع عملائها الخارجيين المـــصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المنشأة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين يركّزون على معرفـــة مدى نمو المنشأة، أما kieso etal يحبّذ إستخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول ويفضلها على الطرق الأخرى لعدة أسباب:[3]

- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة العادلة في تاريخ الإقتناء؛
- التكلفة التاريخية تعبرعن حدوث عمليات فعلية وليست إفتراضية وهو ما يعكس موثوقيتها؛
- الإعتراف بالمكاسب والخسائر لا يتم إلا عند بيع الأصل وليس بالتوقع والتقدير.

1-2- سلبيات طريقة التكلفة التاريخية :

الدفاع عن نظام التكلفة التاريخية لاينفي إنتقاده فهناك إنتقادات لهذا النظام تركّزت حول مدى فـــائدة

1 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية – المدخل النظري، قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل**- دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2000،ص 42؛

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

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

وملاءمة المعلومات في إتخاذ القرارات أهمها [1]:

– طريقة التكلفة التاريخية تشوّه قياس الدخل في حالة تغير القيمة نتيجة للفاصـــل الزمنـــي بـــين التكلفـــة التاريخية في زمن الحصول على الأصل والتكلفة في تاريخ بيعه أو إعداد القـــوائم الماليـــة، فـــإذا إتـــسع الفاصل الزمني تتضخم الأرباح بشكل صوري مما يؤثرعلى مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل بينما تبقى الأصول في قائمة المركز المالي مقومة بالتكلفة التاريخية المتدنية؛

– التقويم على أساس التكـــلفة التاريخية في فترات التضخم والتي تتغير فيها قيمة وحدة القيـــاس النقـــدي يؤثرعلى مصداقية المعلومات المالية المحتـــواة في قائمة المركز المالي نتيجة إختلاف القـــــوة الـــشرائية لوحدة النقد المقاسة بها عناصر قائمة المركز المالي؛

– النظام المحاسبي الحالي ليس نظام تكلفة تاريخية بحتة، فحسب العرف المحاسبي المعمـــول بـــه تقـــوّم بعض الأصول المتداولة بصافي القيمة المتوقع تحقيقها مـــستقبلا ولـــيس بتكلفتهـــا التاريخيـــة، و تقـــوّم إستثمارات الشركة القابضة في الشركات التابعة وفق التكلفة المعدلة، وهذا ما يدعو إلـــى الإبتعـــاد عـــن التكلفة التاريخية عند ما تتغير الظروف وتكون هناك دواعي لذلك؛

– ظهور تضخم في الأرباح الصورية له آثار سلبية كـــ:

أ–دفع ضرائب عن أرباح لم تتحقق بعد والدخول في الشرائح ذات المعدلات المتصاعدة دون مبرر؛

ب–توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح صورية لم تتحقق فعلا؛

ت–عجز المنشأة عن إستبدال الأصول الثابتة القديمة بأخرى جديدة وبالتالي تراجع الطاقـــة الإنتاجيـــة للمنشأة تدريجيا إلى غاية عجزها عن مواكبة التطور؛

ث–عجز المنشأة على سداد قروضها على المدى الطويل وكذا الحصول على قروض جديدة.

– تشويه عملية القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية يؤثر علـــى مـــصداقية وملاءمـــة المعلومـــات المحاسبية في إتخاذ القرارات سواء من قبل الإدارة أو من قبل المستفيدين من خارج المنشأة .

هناك إعتراض على مفهوم الموضوعية التي تركز على توفر مستندات تجعل البيانـــات المحاســـبية قابلة للتحقق وتنفي الذاتية في التقويم، وهذا ما يؤكد أنها موضوعية شكلية تقوم على توفر الثبوتيـــات فـــي تاريخ التسجيل دون مراعاة تغيرات القيمة الواقعة بعد ذلك، وعليه منهج التكلفة التاريخية ليس موضـــوعيا بشكل كامل لأنه لايمكن إستبعاد الذاتية بصورة تامة إلا في حالة تقويم النقدية فقط.

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه نوعين من الأخطاء المحاسبية وهي[2]:

1– أخطاء في القياس وتنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهـــل نمـــوذج التكلفـــة التاريخية التغيرات في القوة الشرائية للنقود (التغيرات في المستوى العام و الخاص)؛

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

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

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

2- تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

إهتم الفكر المحاسبي في بداية الأمر بإزالة آثار التقلب في وحدة القياس(وحدة النقـــد)النـــاتج عـــن التغيرفي المستوى العام للأسعار، وذلك عن طريق تعديل المعلومات التاريخية بإستخدام الأرقام القياســـية ومع أن التعديل يحقق التجانس للمعلومات المحاسبية إلا أن المعلومات المعدلة تستند إلى الأساس التاريخي وتعبر عن الماضي و لاتعكس الظروف الجارية.

إن أهم هدف للمحاسبة على أساس القوة الشرائية العامة هو تحسين نظام القياس في الإطار الهيكلي للعملية المحاسبية، وهناك صعوبات ترتبط بالتقريرعن مكاسب وخسائر القوة الشرائية مثل[1]:

-تؤدي التفرقة التحكمية بين العناصر النقدية وغيرالنقدية إلى إضعاف الهيكل المعتبر ضعيفا من حاله؛

- إن الهدف الأساسي من التعديل هو الاستفادة من إطار ثابت للقياس وليس لقياس التغيـــرات فـــي قيمـــة عناصر معينة.

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

يؤيّد هندركسون Hendriksen تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتـــة وينظـــر إلى التغير في الأسعار يعود إلى التغير في البيئة الإقتصادية، الأمر يتطلب أخذ التغيرات بعـــين الإعتبـــار من أجل الحفاظ على القيمة الشرائية لرأس المال النقدي المضحى به من طرف أصحاب الملكية من خلال إستثماره في المؤسسة، والمحافظة تتم من خلال تمكين هـــؤلاء المـــستثمرين مـــن إقتنـــاء نفـــس الـــسلع والخـــدمات التي كانت لهم القـــدرة في الحصول عليها قبل إستثمـــــارها، لـــــذلك رأى Hendriksen سنة1963 أن المحافظة على القدرة الشرائية للإستثمارلها ثلاثة أبعاد يمكن أن تظهرمن خلالها وهي[2]:

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

- الإستثمار يجب أن يكون بنفس السلع الرأسمالية المتوفرة في محيط البيئة الصناعية محل وجود المنـــشأة المؤسسة وهو ما يجب أن تحافظ عليه المنشأة إذا أرادت المحافظة على رأس مالها؛

- المحافظة على قدرة المستثمرين على شراء كمية ونوعية محددة من السلع والخـــدمات التـــي تخـــصهم كمستهلكين بشكل ثابت ومستقر.

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

1 - إلدون .س.هندركسون، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص371 ؛

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 129.

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

محاسبة المستوى العام للأسعار توفر مقابلة أفضل للمصاريف والإيرادات بسبب إستخدام وحـــدات نقد مشتركة، وبالتالي هناك إمكانية في الحصول على علاقة دخل ذات واقعية أكبر مـــن خـــلال تطـــوير سياسات توزيع أرباح أكثر منطقية، عكس نموذج التكلفة التاريخية، كذلك محاسبة المستوى العام للأســـعار تعكس الإبتعاد قليلا عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ونتيجة لذلك يمكن أن تكون موضوعية نـــسبيا ويمكن التحقق من صحتها، وهذه السّمـــات تجعلها مقبولة بشكل كبير لدى الكثير مـــن المنـــشآت مقارنـــة بمحاسبة التكلفة الجارية[1]، هذا ويوجز العديد من الكتّاب مزايا هذه الطريقة فيما يلي[2]:

1-سهولة تطبيق الطريقة وعدم تعقدها، حيث يتمسك بإستخدام وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائيةعامة؛

2- تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم الماليـــة وتعـــديل الآثار التي تحدثها تغيرات القوة الشرائية، وتتسم بالموضوعية لأنها تبتعد عن التخمين والحدس؛

3- إن القوائم المالية المعدلة بوحدات نقدية ثابتة يجعلها أكثر قابلية للمقارنة مع المنشآت المماثلـــة ومـــع المنشأة نفسها لفترات مالية مختلفة؛

4- تقيس بشكل مناسب الأرباح و الخسائر الناتجة عن الإحتفاظ بالنقدية؛

5- وفق هذه الطريقة يتم الإفصاح عن آثار التضخم بمعزل عن أرباح النشاط وبالتالي فهي تـــساعد فـــي تقييم الأداء على أساس أكثر موضوعية؛

6- إحتساب الإستهلاكات والتعـــديلات الأخرى وفـــق طريقة وحدة النقد الثابتة يمكّن المنشأة من حل مشكلة الأصول وتآكل رأس المال؛

7- تتميز هذه الطريقة بالشمول حيث تصلح لكل النشاطات التجارية أو الصناعية.

كما تؤيّد هذه الطريقة نتيجة إفصاحها عن آثار التضخم من خلال إظهار القـــوائم الماليـــة المعدلـــة أثرالتضخم على المشروعات، فالموجودات والإلتزامات تظهر بقيمتها المعدلة وكذلك أرقام الربح، وهذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية على الوصول إلى فكرة شاملة عن حالة المشروع الراهنـــة بعـــد إرتفـــاع المستوى العام للأسعار[3]، وإفصاحها عن تأثير التضخم على الأرباح يساعد في إعطاء عائد إســـتثمارأكثر واقعية،ومستخدم القوائم المالية المعدلة لايحتاج لدراسة آثار التضخم على المنشأة المعنية.[4]

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

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

1 - أحمد بلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص362، 363 ؛

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

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

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

المستوى العام للأسعار)، إلا أنها تعرضت إلى إنتقادات عديدة من قبل بعض المفكرين ومؤيـــدي طـــرق القياس الأخرى ومستخدمي المعلومات المحاسبية، فموريس Morris يرى أنه يوجد مؤشرا محـــدود جـــدا بأن السوق يستجيب للمعلومات التي تقدمها الأرباح المعدلة علـــى أســـاس التـــضخم ولا تحـــظ ملاءمـــة التعديلات وفقا للمستوى العام للأسعار بتأييد قوي و يرجع ذلك إلى عوامل عديدة منها :[1]

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

كما يشير Paton منتقدا لطريقة وحدة النقد الثابتة في ضوء رده على الرأي القائل بوجـــود رغبـــة لدى الأفراد أو الحكومة في وجود مؤشر سعري عام يؤدي إلى الحفاظ على قيمة النقـــد بـــشكل مـــستقر ويمنع حدوث تقلبات في قيمة النقـــد، بأن هذا الأمر يؤدي إلـــى تـــضخيم التـــشويهات والأضـــرار فـــي المعلومات المقدمة بشكل أكبر من الأضرار التي يحدثها التضخم، ولذلك النظام السعري الجيد هـــو الـــذي يمنح حرية التسعير للأفراد من خلال التحرك بحرية إستجابة لتأثيرات العرض والطلب، ويقـــول Paton ليس من المنطقي فرض مؤشر موحد للأسعار على المشتري أو المستهلك، فله ســـلوكياته المختلفـــة فـــي السوق إتجاه المنتجات والأسعار بإعتبار أن رغباته تتحكم فيها منظومة السلع المتـــوفرة والقـــيم الـــسوقية المتعلقة بميوله.[2]

وقد أنتقدت طريقة الوحدة النقدية الثابتة على عدة أسس منها[3]:

1- طريقة وحدة النقد الثابتة غير مصممة لتقديم معلومات عن الأسعار لسلع أو خدمات معينة بمعنى آخر فهي تتجاهل تغيرات المستويات الخاصة لأسعار بعض السلع والخدمات؛

2- قد تكون أرباح القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة، حيث جـــزء مـــن الأربـــاح أو الخـــسائر للمستوى العام للأسعارالناتج عن الإحتفاظ بالبنود النقدية غير محقق ولا يمكن إعتباره مـــصدرا للأمـــوال يمكن إستخدامه في شراء أصول أو توزيعات أرباح؛

3- قد تزيد تكاليف إعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة على المنافع المرجوة من ورائها؛

4- صعوبة تصنيف عناصر القوائم المالية إلى عناصر نقدية وغير نقدية التي تتطلبها طريقـــة محاســـبة المستوى العام للأسعار مثل عنصر الأسهم الممتازة و بنود العملات الأجنبية؛

5- قد ينتج تعقد إجراءات إعداد القوائم المالية وبالتالي يصعب فهمها؛

6- إعتماد هذه الطريقة على الرقم القياسي لأسعار المستهلك قد يكون محل إنتقاد، نظرا لأن هذا المقيـــاس في بعض الحالات لايقيس بشكل دقيق الإرتفاع العام للأسعار، لأنه يعبر عن معدل الأســـعار لـــسلة مـــن

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

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص131؛

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

البضائع والخدمات، وحيث أن أذواق المستهلكين و مستوى معيشتهم متباينة قد يكون من الصعب إختيـــار البضائع التي تلائم كافة الأذواق و كافة المستويات، ومن ناحية أخرى في الحالات التي تكون فيها الدولـــة مسؤولة عن رقابة الأسعار تكون هناك فروقات مهمة بين الرقم القياســـي لأســـعار المـــستهلك و التكلفـــة الحقيقية لمعيشة الأفراد نظرا لظهور ما يعرف بأسعار الظل.

هناك إشكالا آخر يتعلق بغياب الإنسجام مع الموضوعية، فأسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفـــسه و في لحظة معينة من الزمن وأسعار بعض السلع قد تنخفض لظروف خاصة بها، وعليه فتطبيـــق الـــرقم القياسي العام للأسعار يؤدي إلى خلط في البيانات وعدم دقتها بل قد تكون أسوء حالا من القـــوائم الماليـــة التاريخية، أي القيمة التاريخية المنسوبة إلى زمن وقوعها قد تكون أكثر ملاءمة مـــن التكلفـــة التاريخيـــة المعدلة التي لاتمثل قيمة سوقية ولا تاريخية.[1]

وفي دراسة أجراها Basu عام 1977 عن طبيعة العلاقة بين الدخل المعدل على أساس التغيـــرات في المستوى العام الأسعار والمتضمن مكاسب وخسائر القوة الشرائية وأسعار الأسهم (لعينة مؤلفـــة مـــن 201 شركة للسنوات 1968-1974)، وقد توصل إلى إستنتاج مفـــاده أن الـــدخل المبنـــي علـــى أســـاس التغيرات في المستوى العام للأسعار ليس له محتوى معلوماتي إضافي.[2]

ويرى مؤيدي التكلفة الجارية أن المنشآت لاتتأثر بالتضخم العام وإنما تتأثر بزيادة تكـــاليف تـــشغيل معينة ومصروفات المصنع، وعادة مايكون تسجيل مكاسب القوة الشرائية لحيازة الـــديون خـــلال فتـــرات التضخم مضللا، كما قد تظهر المنشآت ذات مستوى الرافعة المالية العالي مكاسب نقدية في حين أنها على عتبة الإفلاس، كما تخاف الشركات ذات العمليات الخارجية من إحتمال تسييس الأرقام القياســـية العامـــة[3] ومع ذلك الإنتقاد الموجه إلى مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود تبقى مؤشر هام وملائم يمكـــن الإدارة من توجيه سياساتها النقدية نحو الإستفادة من التغيرات في الأسعار، من خلال تجنب الزيادة فـــي صـــافي الأصول النقدية في فترات التضخم وإتخاذ الإجراءات العكسية اللازمةعند الإنكماش.

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

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

2 - مؤيد أبو الفضل، وآخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن، 2002، ص61 ؛

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

القيمة الجارية بشكل مشابه لما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية[1]، وهذا تكررعنـــد مجلـــس معـــايير المحاسبة الدولية IASB لما قام بسحب المعيار المحاسبي الدولي Ias15 المتعلق بالمعلومات التي تعكـــس آثار تغير الأسعار والتوجه نحو مدخل القيمة العادلة بشكل كبير.

3- تقييم محاسبة القيمة الجارية

يرى مؤيّدو محاسبة القيمة الجارية أن أساس التكلفة الجارية أكثر ملائمـــة مـــن مـــدخل محاســـبة المستوى العام للأسعار من حيث [2]:

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

وحسب المعيار الدولي رقم Ias 29 فالقوائم والبيانات المالية لمنشأة والمقدمة بالعملة الوظيفية في إقتصاد ذات تضخم مرتفع (معدة بالتكلفة التاريخية أو بالتكلفة الجارية) تعد مفيدة إذا تم التعبيرعنها بوحدة قيـــاس جارية في تاريخ الإقفال أو إعداد الحسابات الختامية.[3]

3-1- مزايا طريقة التكلفة الجارية

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

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

كما تمكن من تحديد أرباح العمليات الجارية والتعرف على مكاسب وخسائر الحيـــازة، تعبـــر عـــن نتائج قرارات الإدارة وأثر البيئة على المنشأة والتي لا تعبر عنه المبادلات وتستخدم في التنبـــؤ بالتـــدفقات النقدية مستقبلا.[5]

---

1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص401؛

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

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

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

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

وأهم المزايا لطريقة محاسبة التكلفة الجارية هي:[1]

1- توفر التكلفة الجارية مقياس أفضل للكفاءة، حيث أنه إذا تم إحتساب الإســتهلاك مــثلا علــى أســاس التكــلفة الجارية بدلا من التكــلفة التاريخية لكان لدينا مقياس أفضل لكفاءة العمليات، كمــا أن إســتخدام التكــلفة الجارية يساعد على إجراء مقارنة أكثر معنى بين أداء المنشآت المختلفة؛

2-تعتبر التكلفة الجارية قيمة تقريبية للخدمات المتوقعة من الأصل، نظرا لصعوبة قياس القيمــة الحاليــة للتدفقات النقدية المتوقعة من أصل معين منفصلا عن غيره من الأصول، وتعني زيــادة التكلفــة الجاريــة للأصل المعين أن القيمة التجميعية للخدمات المتوقعة من الأصل قد زادت؛

3- إستخدام التكلفة الجارية يؤدي إلى الحفاظ على رأس المال الحقيقي للمشروع، نتيجة لعدم إظهار أرباح وهمية قد يؤدي توزيعها وسداد ضرائب عنها إلى التصرف في رأس المال الحقيقي للمنشأة؛

4-تفيد التكلفة الجارية عند ظهورها في التقارير المحاسبية في تقريرالتدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا؛

5- مدخل التكلفة الجارية يميز بشكل واضح بين أرباح وخسائر الحيازة وأرباح وخسائر تــشغيل النــشاط فهي تعتبر أداة موضوعية لتقييم أداء المؤسسة والإدارة وتوفر معلومات ملائمة للمستخدمين.

تتولد المنفعة الرئيسية للمحاسبة المبنية على أسعار الدخول الجارية من تصنيف دخل القيمة الحاليــة إلى ربح التشغيل الحالي و مكاسب و خسائر الإحتفاظ، حيث يفيد هذا التصنيف في تقيــيم الأداء الماضــي للمدراء وتقييم ربحية المنشأة على المدى الطويل، فربح التشغيل الحالي و مكاســب وخــسائر الإحتفــاظ تعكس نتائج منفصلة عن قرارات الإحتفاظ أو الإستثمار وقرارات الإنتاج، وهــذا يــسمح بــالتمييز بــين المكاسب الخاضعة للرقابة الناتجة من الإنتاج و المكاسب الناجمة من عناصــر مــستقلة عــن العمليــات التشغيلية الأساسية للمشروع وهو الشيء الذي ذكره Edwards & Bell.

ومن جهة أخرى توفر القيم الحالية للمخرجات أفضل دليل لتقييم الإداريــين والمــدراء عنــد ممارســتهم لمسؤولياتهم المتعلقة بوظيفتهم، لأن هذه الأسعار تمثل التضحيات الحالية والخيارات الأخرى المتاحة كمــا ذكرChambers، إضافة إلى ذلك إستخدام القيم الحالية يلغي الحاجة إلى التوزيع الإعتيادي للتكلفة علــى أساس العمر الإنتاجي المقدر للموجود، أي أن مخصص الإهتلاك عن فترة معينة يمثل الفرق بــين قيمــة الموجود على أساس السعر الحالي في بداية الفترة ونهايتها.[2]

3-2-عيوب طريقة القيمة الجارية :

رغم مزايا طريقة التكلفة الجارية فإن هناك من ينتقدها بسبب صــعوبة الحــصول علــى التكلفــة الجارية للعديد من عناصر القوائم المالية حيث قد لا توجد لها سوق أو لا يوجد أصول مماثلة لها وهو مــا يضر أحيانا بإستخدام التقــدير الشخصي والغير موضوعي، كما قد يفوق تكاليف إعداد وجمع المعلومات

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

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

الضرورية المنـــافـــع من ورائها، فمحاسبة القيمة الجارية يمكن أن تقـــدم معلومـــات ملائمـــة لمواجهـــة التغير في الأسعار إلا أن هناك مجموعة من الإنتقادات الموجهة لها ومنها :[1]

1- تحديد التكلفة الجارية عملية غير موضوعية ؛

2- في بعض الحالات تكون عملية إحتساب التكلفة الجارية صعبة خاصة إذا كان المنتج أو الأصل غيـــر شائع بيعه مما يؤدي إلى إستخدام التقديرات الشخصية غير الموضوعية؛

3- أرباح و خسائر القوة الشرائية غالبا لايتم الإعتراف بها في طريقة القيمة الجارية؛

4- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة الأرباح أو خسائر الحيازة، هل يجب أن تظهر فـــي قائمـــة الدخل أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية، طريقة المعالجة المختارة يكون لهـــا تـــأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة؛

5- التكلفة الجارية ليس دائما قريبة من القيمة السوقية العادلة للأصل حيث يحدد قيمة الأصـــل التـــدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن حيازته، كما أنه ليس من الضروري أن تعبر التقلبات في التكلفة الجارية عن التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل.

إن نظام أسعار الدخول الجارية مبني على إفتراض الإستمرارية وإمكانية الحصول علـــى بياناتهـــا كما يعترف هذا النظام بالقيم الحالية كأساس للتقويم و تجاهل التغيـــرات فـــي المـــستوى العـــام للأســـعار ومكاسب وخسائر الإحتفاظ بالموجودات والمطلوبات النقدية، إضافة إلى وجود صعوبة في التحديد الـــسليم لأسعار الدخول الجارية لإختلاف غرض الإحتفاظ بالموجود سواء الإستخدام أو البيع أو...إلخ.

ومن جهة أخرى النظـــام المبني على أسعار الخروج الجارية، يكون ملائم للموجـــودات المحتفـــظ بهـــا لغرض البيع وسهولة تحديد الأسعار، وغيرملائم بالنسبة للموجودات المتوقع إستخدامها، ومع ذلك هنـــاك مشكلة متعلقة بتقويم الموجودات غير الملموسة وخاصة شهرة المحل، كما أن غياب القيم التسويقية يصعب من تحديد القيمة القابلة للتحقق، ولكن Mckeown أشار إلـــى إمكانيـــة معرفـــة القـــيم القابلـــة للتحقـــق أو تضمينها، أما مشكلة تقويم المطلوبات تتمثـــل فـــي تقويمهـــا بمبـــالغ عقودهـــا أو المبـــالغ المطلوبـــة لسدادها،إضافة إلى ذلك التخلي عن مبدأ التحقق في لحظة البيع، وتنـــاقض إفتراضـــي تـــصفية المـــوارد و الإستمرارية، ويتجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار.[2]

على العموم كل من مدخل التكلفة الجارية ومدخل وحدة النقد الثابتـــة يقـــوم علـــى أســـاس مفهـــوم المحافظة على رأسمال حيث لايتم الإعتراف بالأرباح قبل التأكد من الإحتفاظ بنفس رأسمال المستثمر فـــي بداية الفترة، ولكن يختلفان في طريقة معالجة أو المحافظة على رأس المال و يقوم هذا المدخل على إعادة تقييم الأصول غير النقدية بالتكلفة الجارية له بإستخدام الأرقام القياسية الخاصة.[3]

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

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

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

4- تقييم نموذج القيمة العادلة

نموذج القيـــمة العـــادلة له العديد من المزايا و العيوب كغيره من النمـــاذج المحاسبية وهي كما يلي:

4-1- مزايا استخدام نموذج القيمة العادلة :

حسب المعايير المحاسبية المالية فإن الهدف الطويل المدى يتمثل في الإعتراف بالأصول و الخصوم في القوائم المالية بقيمها العادلة بدلا من التكلفة التاريخية، حيث هناك سببين هامين لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المبنية على أساس القيم العادلة لعناصر القوائم المالية هما[1]:

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

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

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وتعبر عن مفهوم الشامل للدخل؛
- يوفر هذا المعيار مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة؛
- يراعي هذا المعيار تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- يعتبر إستخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساســاً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

4-2-عيوب نموذج القيمة العادلة :

يعاب على القيمة العادلة ما يلي:[2]

-إن الإعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على الحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة؛
- تتحقق الإيرادات وفقا لمحاسبة القيمة العادلة من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار ولذلك هـــي ليـــست أساسا لتحديد نتائج أعمال الشركة، لأن إيراداتها تعتمد على الدخل من إستمرارية أعمال الشركة ؛
- أن القيمة العادلة هي خطوة راديكاليه وخروج عن المفاهيم المحاسبة التقليدية دون مبررات ؛
- إن محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلـــق برغبـــة الـــشركة فـــي الاحتفـــاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة؛
- زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة في بعض الأدوات المالية عن منفعتها؛
- استخدامه يفتح مجالاً أكبر لتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لمصالح الإدارة.

1 - شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص327 ؛

2 - حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتورة في علوم التسيير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، 2008/2007، ص 116 .

5- تقييم طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

إن نماذج المحاسبة التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية تظهر أخطاء وحدة القيـــاس المحاســـبي فهـــي تتجاهل آثار التغيرات في المستوى العام للأسعار، إذ تنطلق من فرض ثبات القوة الشرائية للنقـــود وهـــذا فرض مخالف .

حتى يتم الربط بين التغير في المستوى الخاص والتغير في المستوى العام يجب مراعاة التغير فـــي المستوى النسبي للأسعار الذي يوضح إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقـــة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار لأن الأسعار الخاصة بسلع وخدمات معينة تتغيرعـــادة بمعـــدلات مختلفة .

التغير في المستوى النسبي = التغير في المستوى العام – التغير في المستوى الخاص

وعليه في التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة يتم مراعاة التغير النسبي للأسعار.

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

أهم مايميز هذا النموذج مايلي [1]:

- إعتماد أسعار الدخول الجارية وأسعار الخروج الجارية أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديـــد دخـــل النشاط الجاري؛
- إستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس؛
- تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات في طريقة التكلفة الإستبدالية المعدلـــة وعـــدم تطبيقه في حالة طريقة صافي القيمة البيعية؛
- تصنيف صافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الحالي وإلى مكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققـــة وغير المحققة ؛
- تصنيف مكاسب وخسائر الحيازة إلى حقيقية يتم الإعتراف بها وأخرى وهمية يتم إستبعادها؛
- هذه الطريقة تتجنب أخطاء وحدة القياس الناتجة عن إستخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبرعن القوة الشرائية العامة للنقود.

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

- إستبعـــاد بعض عناصر دخل النشاط التشغـــيلي الجاري المكتسبة خلال الدورة الحاليـــة وتأجيـــل الإعتراف بها لحين تحققها في الدورة أو الدورات القادمة.
- إحتساب بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة في الفترات السابقة و لكـــن المحققة

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

في الدورة الحالية.

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

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

تنطوي الإعتراضات الموجهة ضد إستخدام أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة كما مايلي[1]:

- قد تفوق تكلفة الحصول على المعلومات اللازمة لإستخدام هذا الأساس منافعه المتوقعة؛
- صعوبة فهم تطبيق هذا الأساس أو إستخدام معلوماته تكون هذه البيانات معوقة لمستخدميها أكثر؛
- لا يوجد هناك دليل كاف على أفضلية هذا الأساس عن الأساسين السابقين الأخرين للمحاسبة عن أصول والتزامات الوحدة، كما لايوجد دليل يشير إلى أن جودة المعلومات المستخرجة طبقا لهذا الأســاس تفــوق أوأكثر ملاءمة من تلك المستخرجة وفق الأساسين الآخرين.

ويمكن التمييز ين أخطاء التوقيت و أخطاء وحدة القياس كما يلي:

- أخطاء التوقيت : تنتج عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة ولكن يــتم الإعتــراف بتلــك التغيرات والتقرير عنها محاسبيا في دورة أخرى وبالتالي تداخل نتائج الدورات.
- أخطاء وحدة القياس: وتنتج عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.

وفيما يلي جدول يوضح مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي من خلال خصائصها:

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

النموذج المحاسبي	الخصائص
محاســـبة التكلفـــة التاريخية	**التكلفة التاريخية أساس لتقويم وتحديد الدخل المحاسبي** **فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود** **إعتماد مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح والمكاسب المحققــة بــالبيع وليس بالحيازة.** **تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل**
محاســـبة التكلفـــة التاريخية المعدلة	**التكلفة التاريخية أساس لتقويم وتحديد الدخل المحاسبي** **إستبعاد فرض ثبات وحدة القياس النقدي الوطني الإسمية وإســتخدام وحــدة القــوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس .** **تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل.**

يتبع

1 -دونالد كيسو، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1983، ص649 .

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

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

المبحث الثالـــث : المحاولات الدولية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

الدراسات النظرية والمهنية المنجزة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية

إن الدين الإسلامي الحنيف أخذ بعين الإعتبار مثل هذه المشاكل، حيث إذا رجعنا إلى مفاهيم الدين الإسلامي وبالتمعن في مفهوم الزكاة لوجدنا بأن الإسلام نظر إلى مشكلة التضخم المالي منـــذ أكثـــر مـــن 1400 سنة وقدم حلا لها، حيث أن الزكاة لاتفرض على التكلفة التاريخية لموجودات أو ثروة المسلم، بـــل تفرض على القيم الجارية لتلك الموجودات، ولذلك إتضح للمسلمين بأن التكلفـــة التاريخيـــة للموجـــودات لاتعتبر قيمة مقبولة لتحديد ثروة المسلم لكونها لاتعبرعن واقع الحال، وهذا ما يفسر لنا السبب الذي دفـــع المسلمون لعدم إستعمال أساس التكلفة التاريخية و تبني أساس القيمة السوقية كبديل لها[1]،ولقد بـــذلت عـــدة دول وعدة باحثين جهودا كبيرة في السابق من أجل إيجاد حلول لمشكلة التضخم ولكن هذه الجهـــود قلـــت أوتوقفت مع إنخفاض حدة التضخم المالي.

المطلب الأول: الدارسات النظرية :

تاريخيا ظهور وتزايد الإهتمام بمحاسبة التضخم إرتبط بحدوث معدلات التضخم مرتفعـــة لحـــدوث التضخم في دول معينة، فغالبا ما يصاحب الإرتفاع في معدلات التضخم في دولة ما نصوص وممارســـات محاسبية لمعالجة آثار التضخم على الممارسات المحاسبية والقوائم المالية، من هنا يشير الأدب المحاســـبي إلى أن الإهتمام بتأثيرات التضخم على المحاسبة ليس بالموضوع الجديد، ففي أول العشرينات من القـــرن التاسع عشر أضحت موضوعية البيانات المحاسبية غير موثوق بها، وقد ظهر ذلـــك فـــي كتابـــا بعـــض الاقتصاديين الألمان نتيجة للتضخم الكبيرالذي شهدته ألمانيا بعد الحرب العالمية الأولى، ولـــذلك ظهـــرت عدة بحوث ودراسات وكتب تعالج مشكلة التضخم، حيث كانت أول محاولة حقيقية بعد الحـــرب العالميـــة الأولى في ألمانيا من قبل الباحث شمت الألماني Schmidt الذي نشر عدة مقالات في الصحف فـــي هـــذا الخصوص وبين ضرورة إيجاد حلول لإنخفاض القيمة الشرائية للنقود لكي تستطيع المنـــشآت المحافظـــة على مركزها المالي الحقيقي.

ويعتبر كتاب فيشر أول الكتب المحاسبية التي تناولت علاقة المحاسبة بالتـــضخم فـــي عـــام1911 بعنوان The Changing Purchasing Power of Money، وقد أكد فيـــشر علـــى ضـــرورة تعـــديل البيانات المحاسبية باستخدام الأرقام القياسية لمستويات الأســـعار، وكتـــب Livingsto Middleditchlol مقالا عام 1918 بعنوان "should Accounts reflect the Changing Value of the Dollar" نشر بمجلة journal of Accountancy، و إقترح إجراء قيد محاسبي يظهر مـــدينا بمـــصروفات التغيـــرات

1 - يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2001، ص261.

النقدية والذي يعتبر أحد بنود المصروفات بقائمة الدخل وحساب إحتيـــاطي أو صـــافي حقـــوق أصـــحاب المشروع دائنا ويظهر بالميزانية ضمن الاحتياطات أو حقوق أصحاب المشروع، أمـــا الباحـــث شـــمالنيك Schmalenback الذي درس الصعوبات المتعلقة بإيجاد السعرالسوقي للموجودات كما إقترح سنة 1919 إستعمال رقم قياسي عام لتعديل القوائم المالية المبنية على أساس التكلفة التاريخية والقيمة الـــسوقية، وفـــي عام 1920 كتب الكاتب Hiram T.Scovil مقـــال بعنـــوان "Comparative Financial Statements and the value of the Dollar "، إقترح فيه على المحاسبين الإعتراف بالتغير فـــي القـــوة الـــشرائية للنقود عند إعداد البيانات المحاسبية لأغراض معينة، أما W.A.Paton فقد كتب في عـــام 1920 مقـــالا بعنوان التنـــاقص والزيـــادة و الـــسعة الإنتاجيـــة "Appreciation, Depreciation and Productive Capacity"، مؤيّدا تعديل القوائم المالية في مقولته «قد يكون من المعقول إقتراح أن المحاسبة تعد قوائم مساعدة في نهاية كل فترة محاسبية تظهر أثر التغير في المستوى العام للأسعار»[1].

إلى جانب ذلك ظهرت مجموعة من البحوث فـــي عـــام 1932، منهـــا بحـــث الهولنـــدي لمبـــرغ Lemberg الذي إقترح تقييم موجودات وإلتزامات الشركات وفق القيمة الإقتـــصادية بإســـتعمال التكلفـــة الإستبدالية في السوق، ومن جهة أخرى صدر في أمريكا أول بحث شامل يخص أثر التضخم المالي علـــى التقارير المحاسبية الختامية من قبل الباحث Sweeney الذي أوضح ضرورة أخذ الإنخفاض فـــي القـــوة الشرائية للنقود بعين الإعتبار في حالة التضخم من خلال تعديل القوائم المالية بإستعمال الأرقـــام القياســـية للأسعار على مستويات التغير الثلاث في الأسعار (العام و الخاص و النسبي)[2] .

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

إن معظم هذه الكتابات ظهرت في فترة العشرينات التي شهدت إرتفاعات مطـــردة فـــي الأســـعار وما لحقها من أزمات مالية ومشاكل حدثت بعد تفاقم الكساد وبلغ ذروته بدول النظام الرأسمالي بـــين عـــام 1929 و1933، وحدث تراجع واضح عند استخدام مفهوم محاسبة القيمة العادلة والمستخدمة آنذاك بشكل

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

2 - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2002، ص281 ؛

3 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 87 .

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

المطلب الثاني : محاولات الجهات المهنية في بعض الدول

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

1- المملكة المتحدة :

شهدت بريطانيا إرتفاعات كبيرة في معدلات التضخم بعد الحـــرب العالميـــة الثانيـــة وكانـــت وراء صدور بعض النصوص المهنية المتعلقة بمحاسبة التضخم في تلك الفترة مثـــل (ICAEW, ACA and ICWA 1952) ، هذه النصوص لم يكن لها تأثير على قطاع الأعمال آنـــذاك، وفـــي أواخـــر الـــستينات و كنتيجة للإرتفاعات في الأسعار قررت لجنة المعايير المحاسبية ASC التي تأســـست فـــي عـــام 1969 العمل على إصدار تقرير مابين 1971و1974، وقدمت ASC ثلاث وثائق على محاسبة التـــضخم التـــي تدور حول التغير في القوة الشرائية العامة للنقود وهي :

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

- في يناير1973 صدرت المسودة رقم(8) ED8 "المحاسبة عن التغير في القوة الشرائية للنقود"وتـــنص على إظهار أثار تغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية الإضافية إلى جانب حـــسابات التكلفـــة التاريخية؛

-في مايو 1974 صدر بيان مؤقت للمعيار(PSSAP7) "المحاسبة عن التغير في القوة الشرائية للنقود".

وكاد البيان رقم (PSSAP7) أن يصبح معيارا محاسبيا إذا لم تتدخل الحكومة البريطانية في ذلـــك الوقت 1973 لتعلن عن تشكيل لجنة خاصة للتحقيق تهتم بدراسة إمكانية إجراء التعديلات على التكـــاليف والأسعار وبأي طريقة، تقرير هذه اللجنة عرف بـــ Sandilands Committee وأكمل في سبتمبر1975

وأوصى بتبني محاسبة التكلفة الجارية، ثم أصدرت في نوفمبر1976 تقريـــر مبـــدئي Exposure draft (ED18)، يتعلق بتبني محاسبة التكاليف الجارية مع إفصاح إضافي على أثر التـــضخم علـــى الأصـــول والإلتزامات النقدية مع بعض الملاحظات من معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا و ويلز Institute of Charted Accountants in England & Wales، و فـــي أفريـــل 1979 صـــدر تقريـــر مبـــدئي (ED24) يعكس التحول من أساس وحدة النقد ثابتة (1971) إلى محاسبة التكاليف الجارية (1975) إلـــى خليط من الاثنين (1977 إلى 1978)، وقد كان هذا التقرير الأساس لمعيار المحاسبة رقـــم"SSAP 16" (Statement of standard Accounting practice 16).

محاسبة التكاليف الجارية"، ولذلك تقرر إصدار المعيار SSAP 16 في مارس 1980 ويطبق علـــى فتـــرات محاسبية (تجريبية) ومعظم التوصيات كانت لنشر الميزانية(قائمة المركز المالي) و قائمـــة الـــدخل علـــى أساس محاسبة التكاليف الجارية وإرفاقها ببيانات ختامية معدة وفق التكلفة التاريخية.

ومع انخفاض معدلات التضخم في النصف الأول من عقد الثمانينات قلّ الحماس فيما يتعلق بمعيـــار المحاسبة SSAP 16، ثم ازداد عدد المنشآت المسجلة والتي قررت وقف نـــشر بيانـــات عـــن محاســـبة التكاليف الجارية.[1]

2- بعض الدول الأوربية الأخرى :

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

- **ألمانيا** :الحكومة الألمانية منعت السماح لأي فقرة في توجيهات الإتحـــاد الأوربـــيEC للـــدول الأعضاء من إستخدام أنظمة محاسبة التضخم، وصدر تقرير Statement على محاســـبة التـــضخم فـــي أكتوبر 1975 من قبل معهد المحاسبين الألمان Institu des Virschaf pirfor يوصي بإظهـــار آثـــار تغير الأسعار على الأرباح في ملاحظات مرفقة لتقارير الحسابات السنوية، إلا أنه بفقدان الحافز الضريبي و إنخفاض معدلات التضخم في ألمانيا لم تستخدم هذه التسويات كثيراً، وتولد هناك شعـــور من الحكومـــة الألمانية بأن الحكومة يجب أن تحارب التضخم بدلاً من إنتاج محاسبة التضخم.

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

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

– **فرنسا :** قدمت اللجنة المدعومة من قبل الحكومة في نوفمبر 1976 توصيات بـــأن الـــشركـــات المسجلة بســـوق الأوراق الماليـــة يجـــب أن تقـــدم مرفقـــات للقوائـــم الماليـــة علـــى أساس المـــستوى العام للأسعارGPP، هذه التوصيات لم تقبل من قبل الحكومة رغم وجود تشريع في القانون المـــالي لعـــام 1978 و1979 يتعلق بإعادة تقييم الأصول غير النقدية، وفي الثمانينات شهدت فرنسا صدور تقارير مـــن المنظمات المحاســـبية المهنيـــة الفرنـــسية Corde des Expert Comptables et des Comptables Agrées في عام 1981 و 1984 وتم إقتراح أن تسوية تأثير التغير في أسعار الصرف على الإســـتهلاك و تكلفة المبيعات و العناصر النقدية في نماذج ملحقة، ومع ذلك لم تلقي إستجابة في قطاع الأعمال بـــسبب الصفة الإختيارية للتوصيات و الإفتقار إلى الحافز الضريبي.

– **هولندا :** كان نظام المحاسبة لقيم الإستبدال معتمد منذ العشرينات، مع ذلك لم يكن هنـــاك وجـــود أي تشريع يفرض تبني أنظمة محاسبة التضخم، ورغم صدور بعض التقارير بـــشكل متقطـــع مـــن قبـــل المنظمات المحاسبية (Netherlands Institute van Register- Accountants) واللجنـــة الثلاثيـــة التي تمثل العمال و إتحاد التجـــار والمحاســـبين (The Conucil For Annual Reporting)، وفـــي ديسمبر 1983 سنّ تشريع وفقا للتوجيه الرابع للإتحاد الأوروبي يتضمن إمكانية تقيـــيم الأصـــول الثابتـــة الملموسة والمخزون على أساس التكلفة الجارية وبدون إلزامية، وفي منتصف التسعينات أوقفت محاســـبة القيمة الاستبدالية.

يذكر أن بعض دول أوروبا كانت تشجع عملية إعادة التقييم من خلال الإعفاء الضريبي، مثل إيطاليـــا في (1975 و1983 و1991) وفي إسبانيا 1983 واليونان بشكل تقريباً متكرر.

3– الولايات المتحدة الأمريكية:

رغم وجود كتابات كثيرة حول محاسبة التضخم في أمريكا لم تتأثر التقارير المالية المنشورة لمعظم الشركات في فترة الستينات والسبعينات، لقلة نشر القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة كمرفقـــات إضـــافة إلى الإستخدام الواسع لطريقة LIFO لتقييم المخزون والتي تسمح بتأثير تغير الأســـعار علـــى الأربـــاح وكذلك إستخدام طرق الإستهلاك المعجلة، وبدأ الإهتمام بمحاسبة التضخم مـــن طـــرف AICPA، حيـــث إنصب على محاسبة القوة الشرائية العامة GPP في عام 1963، وأوصت بالإفصاح عن الآثـــار الماليـــة لتغيير مستويات الأسعار، وفي عام 1969 صدر تقرير ينص على إعادة إعداد القوائم المالية على أســـاس التغيرات في المستوى العام للأسعار.

و بعد تأسيس هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عام 1973، أصدرت في عـــام 1974 تقريـــرا تقترح فيه تقديم ملحقات مع القوائم المالية عن القوة الشرائية العامة للسنوات الماليـــة، ولكـــن فـــي1976 نشرت لجنة سوق الأوراق المالية SEC سلسلة مـــن الإصـــدارات المحاســـبية Accounting Séries Release No.190 SEC، تنص على الإفصاح عن معلومات حول تكلفة الاســـتبدال مـــن قبـــل معظـــم

المنشآت المسجلة وتقدم إلى SEC في نهاية كل سنة مالية، هذه المعلومات ملحقة و ليـــست بـــديلا عـــن القوائم المالية الرئيسية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.[1]

وفي أوكتوبر1979 أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB تقرير المعايير المحاسبية المالية Statement Of Accounting standard رقم SFAS No33 بعنوان التقريـــر المـــالي و تغيـــرات الأسعار على أن يطبق على الشركات المساهمة التي تصل قيمة مخزونها والأصول الرأسمالية (قبل طرح مجمع الاستهلاك) إلى 125 مليون دولار أو أكثر، أو إجمالي الأصول فيها يبلغ بليون دولار(بعـــد طـــرح مجمع الإستهلاك)، ووفق هذا التقرير يجب على الشركات أن تقوم لمدة خمس سنوات بالإفصاح عن كـــل من التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والتكلفة الجارية الثابتة القـــوة الـــشرائية، ويـــضاف هـــذا الإفصاح إلى التكلفة التاريخية وليس بديلا عنها، وحيث يتمحور الإفصاح عن المعلومات التالية للـــسنوات الخمس الأخيرة[2]:

- صافي المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى؛
- الدخل من إستمرار العمليات على أساس التكلفة الجارية؛
- مكاسب أو خسائر القوة الشرائية (النقدية) عن صافي البنود النقدية؛
-الزيادة أو النقص في التكلفة الجارية أو إنخفاض المبالغ القابلة للتغطيـــة علـــى المخـــزون والأراضـــي والمباني والمعدات الصافية من التضخم ؛
- إجمالي فروق ترجمة العملات الأجنبية على أساس التكلفة الجارية و الناشئة عن عملية الإتحاد؛
- صافي الأصول في نهاية السنة على أساس التكلفة الجارية؛
- ربحية السهم (من العمليات المستمرة) على أساس التكلفة الجارية؛
- سعر السهم العادي السوقي وتوزيعاته؛
- مستوى الرقم القياسي لأسعار المستهلك المستخدم في قياس الدخل من العمليات المستمرة.

من خلال ما ورد يتضح أن الفكر المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يخـــص محاســـبة التضخم يركز على تحديد آثار التغيرات في المستوى العام للأسعار والمستوى الخـــاص للأســـعار علـــى الأصول غير النقدية بصفة خاصة.

4-دول أمريكا الجنوبية :

أما فيما يتعلق بدول أمريكا الجنوبية فقد شهدت أقصى درجات التضخم لعدة عقود، وبهـــذا أصـــبح لهذه الدول خبرة كبيرة في مجال محاسبة التضخم، وفي معظم الحالات التعـــديلات كانـــت تـــصدر مـــن الحكومات و ذلك لغرض الضرائب، على سبيل المثال في البرازيل هنـــاك قـــانون الـــشركات البرازيلـــي

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

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

ولجنة الأوراق المالية والبورصات هما المهتمان بمحاسبة التضخم، حيث تتفق تسويات التضخم مع قانون الشركات البرازيلي على إعادة التقييم وفق الأرقام القياسية للأسعار، بينما توصي لجنـــة الأوراق الماليـــة والبورصات بإعادة حساب كل المعاملات خلال الفترة إلى العملة الوظيفيـــة، وإســـتخدام الـــرقم القياســـي للأسعار في نهاية الفترة لتحويل وحدات القوة الشرائية العامة لوحدات العملة المحلية الإسمية[1].

5- الجزائر :

تجربة الجزائر في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية لم تكن بالصورة المرجـــوة فاقتـــصرت في البداية على ما ورد في المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 أو ما يعـــرف بقانون النقد والقرض الذي ألزم الشركات والهيئات والمنظمات التي تخضع للقانون التجاري بالقيام بإعـــادة تقييم إستثماراتها المادية القابلة للإهتلاك وكذا مخصصات إهتلاكها، وفق معاملات تقييم وتسجيل الفـــائض الناتج عن عملية إعادة التقييم ضمن الإحتياطات الاستثنائية أو خارج الإستغلال، وللقضاء علـــى عيـــوب عملية التقييم صدرت عدة مراسيم تنفيذية خاصة أن هناك إستثمارات تتعرض لنقص القيمة، ومـــن بينهـــا المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04 جويلية2007 والذي يقتضي من المؤســـسات والهيئـــات الخاضعة للقانون التجاري وليست في حالة تصفية بإعادة تقييم الأصول الثابتة العينية على أســـاس قيمـــة السوق أو قيمة التعويض التي يتكفل بتحديدها خبير مؤهل مع إعتبار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.[2]

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

لقد إهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC منذ نشأتها بناء على إتفاق 29 يونيو1973 الموقـــع بين المعاهد المهنية في كل من أستراليا وكندا وفرنسا وبريطانيا وألمانيا والمكـــسيك والولايـــات المتحـــدة الأمريكية وهولندا واليابان بظاهرة التضخم وإنعكاساتها على القوائم المالية للشركات المتعـــددة الجنـــسية وخاصة مشكلة إنخفاض القوة الشرائية لوحدات النقد في الدول التي تعمل بها الفروع والمنـــشآت التابعـــة الأجنبية، ولذلك أصدرت في يونيو 1977 المعيار الدولي رقم (6) las تحت عنوان التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار، ثم ألغي هذا المعيار وأستبدل في نوفمبر1981 بالمعيار الدولي رقـــم (15) las تحـــت عنوان المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار وأصبح ساري المفعول إعتبارا من أول يناير1983، ثـــم أدخلت عليه بعض التعديلات في عام 1991 وأخيرا تم إعادة صياغته بدون تغيرات أساسية في فقراته في عام 1994.[3]

وفي يوليو1983 صدر المعيار الدولي رقم (21) las تحت عنوان المحاسبة عن آثار التغيرات فـــي أسعار الصرف الأجنبية، وتم تعديله في عام 1993 ليصبح آثار التغير فـــي أســـعار صـــرف الأجنبيـــة

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

2 - فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص 90 ؛

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

وأصبح ساري المفعول إبتداء من يناير1995، حيث أشار في الفقرة رقم (36) إلى أنه فـــي حالـــة تغييـــر القوة الشرائية للعملات الأجنبية نتيجة التضخم الحاد فإن الشركة المتعددة الجنسية يجب أن يقوم بتطبيق ما ورد في المعيار رقم(29)las .

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

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

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

ويبدو المعيار رقم (15) las والمعاد صياغته في عـــام 1994 هـــو الأكثر شـــمولية فـــي معالجـــة آثارالتضخم بالقوائم المالية للشركات، حيث أشار هذا المعيار إلى أن المعلومات المحاسبية التـــي تعكـــس آثار التغير في مستويات الأسعار على قائمتي الدخل والمركز المالي، يجب الإفـــصاح عنهـــا كمعلومـــات ملحقة بالقوائم المالية المنشورة ولا تدخل في صلب مكوناتها.

ومن خلال المعيار الدولي (15) las اقترحت IASB طريقتين لإعداد معلومات تأخذ بعين الإعتبار تغيرات الأسعار :[1]

- طريقة القوة الشرائية العامة وذلك بتعديل القوائم المالية حـــسب تغيـــرات المـــستوى العـــام للأســـعار وبإستخدام الأرقام القياسية للأسعار؛
- طريقة التكلفة الجارية بإستخدام التكلفة الإستبدالية كقاعدة للقياس وإذا زادت هذه الأخيرة علـــى القيمـــة القابلة للتحقق والقيمة الحالية فإنه يتم إستخدام أيّهما أكبر كأساس للقياس؛
- إضافة إلى إمكانية الجمع بين الطريقتين السالفتين .

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

1-2-متطلبات الإفصاح:

و يوصي المعيار(15)las بأنه يجب على المنشآت التجارية الكبيرة التي تشهد بيئتها انخفاضـــا فـــي القوة الشرائية للعملة أن تفصح في ملحقات القوائم المالية بإستخدام أي من طرق التسوية لآثـــار التضخم

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

عن المعلومات التالية[1]:

- قيم التعديلات أو القيم المعدلة لإهتلاكات الممتلكات والمباني والمعدات؛
- قيم التعديلات أو القيم المعدلة لتكلفة المبيعات؛
- التعديلات المتعلقة بالبنود النقدية؛
- الآثار الكلية على الدخل؛

-عند تبني طريقة التكلفة الجارية يجب الإفصاح عن الممتلكات والمبـــادئ والمعـــدات والاســـتثمارات إذا كانت طريقة التكلفة الجارية هي الطريقة المتبعة من الشركة؛

- تقديم بيان عن الطرق المستخدمة في حساب البنود السابقة.

2- المعيار المحاسبي الدولي29 las التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

ضمن جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الساعية إلى التقليل من الإنتقـــادات الموجهـــة للمحاسبة وإستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، تم صدور المعيار الدولي المحاسبي 29 las المتعلـــق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة في يونيو1989، وأصبح ساري المفعـــول إبتداء من يناير1990 والذي أعيدت صياغته في عام 1994.

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

تركزت محاور المعيار29 las على تحديد مؤشرات التضخم وأثره على القـــوة الـــشرائية للنقـــود والتعريف بكيفية إعادة تصوير القوائم المالية لتعكس أثر التضخم.

فالتضخم يؤدى إلى إنخفاض القوة الشرائية للنقود بحيث تغدو الأرقام التي تظهر في القوائم الماليـــة غيـــر ذات معنى بسبب بعدها عما تمثله، ولكي تصبح القوائم المعدة بعملة إقتصاد مرتفع التـــضخم ذات معنـــى فيجب إعادة إعداد هذه القوائم المالية حسب وحدة القياس الجارية في تاريخ الإقفال حتى تعكس الإرتفـــاع في الأسعار.[2]

وقد ورد في هذا المعيار مايلي[3] :

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

2-2- متطلبات المعيار:

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

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

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

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

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

بالنسبة للشركات القابضة إذا كانت الشركة القابضة تعمل في إقتصاد لايتصف بالتـــضخم المرتفـــع بينما تعمل الشركة الزميلة أو الشركة التابعة في إقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالـــة إعـــادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) las ، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار، وفي الحالة العكسية يتوجب علـــى الـــشركة القابـــضة إعـــادة عرض قوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)las ،بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من ذلك،إلا أنه يتم عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم(21)las " آثـــار تغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".[2]

كما قدم المعيار الدولي رقم (29) las بعض الملاحظات على تعديل القوائم الماليـــة المعـــدة علـــى أساس التكلفة الجارية وهي [3]:

أ) في الميزانية لايتم تعديل البنود الظاهرة بكلفتها الجارية في تاريخ الميزانية بل تعدل البنود الأخرى؛

ب) في كشف الدخل يتم تعديل عناصره كافة حتى تلك المقاسة بكلفتها الجارية، وذلك لأنها تكون مقاســـة بكلفتها الجارية في تاريخ حدوث العملية.

– إلى جانب ذلك عند توقف التضخم الجامح في إقتصاد ما، لايعد مطلوبا تطبيـــق متطـــلبات المعيـــار الدولي رقم(29)las والمبالغ المعدلة المقيدة في القوائم المالية المقدرة أخيرا يجب استخدامها علـــى أنهـــا المبالغ الدفترية، ولا يلزم تسويتها لتعديل المبالغ للعودة إلى قيمتها الأصلية بمقتضى الأســـاس المحاســـبي المناسب، وإن أمكن تتوقف كافة المنشآت التي تعمل في نفس البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.[4]

2-3-الإفصاح :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) las الإفصاح عن المعلومات التالية[5]:

1 - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 159-163؛

2 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص492 ؛

3- سعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص76؛

4 - طارق حماد عبد العال، **دليل إستخدام معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية،2009، ص542؛

5 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص501 .

– حقيقة أنه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقا للتغيـــرات فـــي القـــوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير؛

– المكاسب والخسائر للبنود النقدية؛

– الأساس الذي تم بناء عليه إعداد القوائم المالية أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية؛

– طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات على هذا المؤشر في فتـــرات إعداد التقارير الحالية والسابقة.

وهكذا تبدو إتجاهات المعيار المحاسبي الدولي رقم(29) las واضحة نحو الأخذ بمـــدخل المحاســـبة الشاملة في تعديل جميع بنود القوائم المالية لإستبعاد آثار التغير في الأسعار وانخفـــاض القـــوة الـــشرائية لوحدة النقد من القوائم المالية بإستخدام الأرقام القياسية العامة.

وحسب ماورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم(21)las المتعلق بآثـــار التغيـــرات فـــي أســـعار صرف العملات الأجنبية فيما يخص المحاسبة عن المعاملات المقومة بالعملات الأجنبية، يحـــدد العملـــة الوظيفية للإستخدام، فإذا كانت الشركة تنشط في إقتصاد ذو تضخم جامح وكان لها شركات تابعة أو فروع هذه الأخيرة يجب أن لاتختار العملة القوية للشركة الأم وإنما تـــستخدم العملـــة المـــستخدمة فـــي بيئتهـــا الإقتصادية تطبيقا للمعيار الدولي رقم (29)las .[1]

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

خـــلاصة:

وفي الختام يمكن القول أن تطبيق إحدى هذه الطرائق أصبح أمراً لابد منه و ضرورة ملحة للغايـــة في فترة التضخم الإقتصادي، لكن مسألة إختيار الطريقة الملائمة تعد مشكلة قائمـــة خاصـــة وأن نمـــاذج التطبيق تختلف من حالة لأخرى أو تختلف بعضها عن بعض بحسب الهدف من تعديل القـــوائم الختاميـــة فإذا كان هدف الشركة ينصب في التوصل إلى قياس حقيقي لنتائج أعمالها، فإنه من الأفضل أن تـــستخدم طريقة القوة الشرائية العامة لأنها تختص بشكل واسع في تعديل الآثار التضخمية، الأمر الذي يقود الشركة إلى تحقيق هدف جوهري من أهداف الإدارة يتمثل في قياس النتيجة والرقابة عليها كما أن طريقـــة القـــوة الشرائية العامة تناسب المنشآت ذات النشاطات المتنوعة والمتغيرة بحسب فرص الـــسوق، أمـــا إذا كـــان هدف الشركة يتجه نحو تقييم موجوداتها و مطلوباتها فإنه من الأفضل استخدام طريقة الكلفـــة الاســـتبدالية لأنها تساعد على تخفيض آثار تقلبات الأسعار حتى في ظل غياب ظاهرة التضخم الإقتصادي، فضلاً عن أن طريقة الكلفة الإستبدالية تناسب الشركات الموجهة نحو ممارسة نشاط معين داخل إطار خطة إلزاميـــة متكاملة.

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

و بخصوص التكلفة الجارية و نظرا لصعوبة إيجاد تكلفة الإستبدال أو تكلفة إعادة الإنتـــاج بطريقـــة موضوعية و سليمة، فإن إستخدام التكلفة الحالية عمليا مازال يلاقي الكثير من الإنتقاد وخاصة من مؤيدي التكلفة التاريخية ولهذا بقي تطبيقها محصورا في أضيق نطاق ومن ناحية أخرى، فإن هناك شـــبه إجمـــاع بين المحاسبين وغيرهم من المهتمين بالنواحي المالية و الإقتصادية على إستخدام طريقة المستوى العام أي تعديل القوائم المالية يتماشى مع تغيرات المستوى العام للأسعار على أن يتم إرفاق القـــوائم المعدلـــة مـــع القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية .

الفصل الثالث : تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATISUD بورقـــلـــــة – دراسة حالة –

تمهـــيـــد :

بعدما تم استعراض الجانب النظري للبحث بالتفصيل فيما تقـــدم، سنقوم بإسقاط ذلك في الجانـــب التطبيقي بدراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATI SUD بورقـــلـــة بإعتبارها شـــركة إقتصادية ذات أسهم تشغل بقطاع البناء والأشغال العمومية الذي يشهد حيوية كبيرة فـــي عمليـــة التنميـــة الإقتصادية الداخلية للبلاد في السنوات الأخيرة، وهذا من خلال تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنـــوب والجنوب الكبير BATI SUD بورقـــلـــة للسنوات الثلاث 2007–2008–2009 باستخدام أحد المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية للمؤسسة، والمتمثـــل فـــي طريقـــة التكلفـــة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة نظرا لمزاياها الحسنة وشمولية التعـــديل الـــذي تقترحـــه، مـــستعينين بالأرقام القياسية للأسعار العامة الخاصة بالسنوات الثلاث.

وكل هذا من خلال تقديم وعرض المؤسسة محل الدراسة ومن ثم نبذة عن الأسلوب المقترح للتعديل ثم تعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول :التقديم العام لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATI SUD

يجـــب أن نشيـــر في بدايـــة الأمـــر إلى أن هذا العنصر (التعريف العام بالمؤسسة) ليس مجـــرد سرد تاريخي لظروف إنشاء المؤسسة، بل يعتبر ضمن المرحلة التمهيدية لدراسة الحالة التطبيقية للمؤسسة والإلمام بها والفهم الجيدين لها.

المطلب الأول : التعريف بشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATI SUD

1- تقـــديم شركة البـــناء ورقـــــلة ECO :

1-1- نشأة الشركة :

قبل مؤسسة البناء المجموعة ECO[1] سنة 1982 كانت تتواجد في الجنوب " المؤسسة العامة للسكن بورقـلة EGB"تحت وصاية DNC/ANP سنة 1972 ثم مندوبية ورقـــلة سنة 1976، ليعاد تنظيمها إلى مراكز أشغال (ورقـــلة،عين أمناس، وحاسي مسعود).

سنة 1982 انحدرت شركة البناء ورقـــلة ECO من جراء عملية إعادة هيكلة التنظيم لمؤسسةDNC مع بقاء المركز الإجتماعي الثابت ورقـــلة.

وفي سنة 1996 تحولت إلى شركة ذات أسهم SPA برأس مال إجتماعي قـــدره 1.000.000.000,00دج ورأس مال الشركة خاضع كليا إلى الشركة القابضة العمومية الوطنية للبناء ومواد البناء.

<u>حقل النشاط</u> :

الشركة تتدخل في مناطق الجنوب والجنوب الكبير: ورقـــلة، حاســـي مـــسعود، تقـــرت، الـــوادي بسكرة، الأغواط، إليزي، جانت ...إلخ.

1-2-إعادة هيكلة الشركة:

نتيجة للتحول المعمّق للنظام الاقتصادي و الإجتماعي الذي عرفته الـــبلاد والـــدخول التـــصاعدي للأسواق الوطنية في إطار الحداثة الإقتصادية والتسارع نحو التجديد التكنولوجي حتّم على المؤسسة تبنـــي

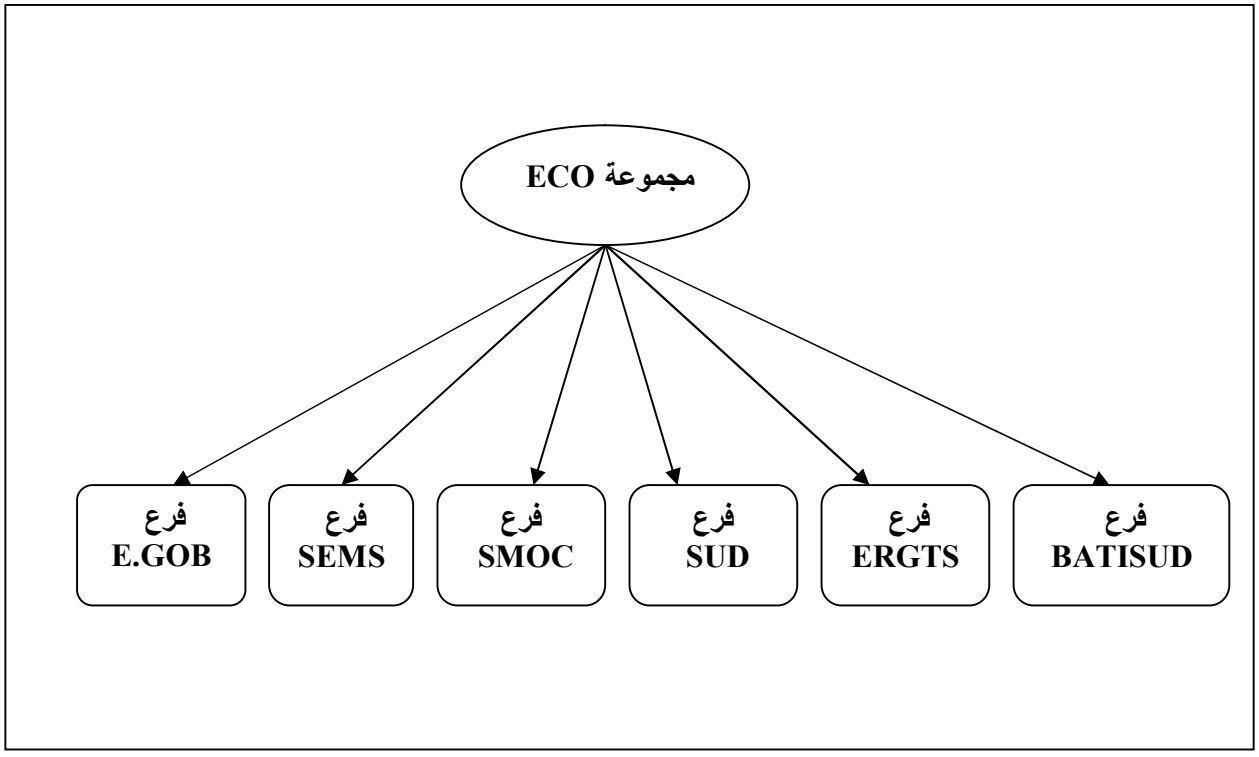
1- ECO: Entrepise de Construction OUARGLA.

إستراتيجية لائقة ودائمة، وهذا التبني يتماشى مع التغيرات الإقتصادية والبحث عن الشريك (المتعاون) وكذا الوسائل التقنية والتكنولوجية كمخرج للتحرك والعمل لنجاح مثالي في المستقبل.

فالشركة مهيأة لتصبح في وضعية ذات أسبقية في إطار السوق مقارنة مع منافيسيها العموميين والخواص، وفي نفس الوقت جعل الشركة ذات حيوية في الداخل والخارج، وهذا مطابق لتوجيهات سلطات ذات كفاءة، كما أن المؤسسة مسجلة ضمن إعادة هيكلة التنظيم في القابضة العمومية الوطنية للبناء ومواد البناء بالتحديد التحركات الحية (تعيد هيكلة تنظيمها في مجموعات متجانسة في شكل فروع تقودها شخصيات تعين قانونيا، هذه الشخصيات تكون متناسقة في المؤسسة الأم لتشجيع نظرة المجموعة).

وتتمثل الفروع في الشكل التالي :

الشكل رقم (5): يبين فروع مجموعة ECO



المصدر: من وثائق المؤسسة – مصلحة الإدارة و المالية–

1-3-الهدف:

عملية إعادة الهيكلة يتطلب بلوغ الأهداف التالية :

- التخصص في حداثة الكيانات في المهنة على أساس مبدأ "المهنة = المؤسسة " و في رفاهيتها كقطب بديل ؛
- وضع كل وسائل الإنتاج لاسيما البشرية مقارنة بحجم النشاط وسط أكبر للمردودية؛
- إن إدخال معايير النتائج السابقة بغزارة على المخطط التقني يعني تعزيز المردودية؛
- تعبئة إحتياطات إنتاج الإنتاجية بمسؤولية وتعليل أكبر إقبالا للمؤطر؛
- وضع مستوى لهذه الكيانات وللمؤسسات بشكل تام في أحسن الشروط من أجل تقديم وجه للمنافسة.

1-4-دور ومهام المجموعة :

المجموعة ECO تقلد مسؤوليات الرقابة، الحضور(الإسعاف) وإستراتيجية جماعة للمجموعة.

1-4-1- على مخططات العمليات المالية :

- حاجات المردودية؛
- رقابة أهم العمليات المالية في الفروع؛
- سياسة تقسيم الأرباح.

1-4-2- على المخطط الصناعي: تأثير على إختيار الإستراتيجية للفروع (منتجات -الأسواق).

1-4-3- على مخطط المقاولات:

ترقية إستراتيجية المجموعة إزاء تقييم الموارد البشرية، التقنية التكنولوجية، طرق وأدوات التسيير، وصورة نوعية المجموعة.

1-5- دور ومهام الفروع :

المجموعة تشجع الإتصال و حركة المعلومات بين الوحدات :

- تطبيق مهن مجموعةECO ؛
- تبني وتوجيه الإختيارات الإستراتيجية للمجموعة؛
- تطوير وترقية الموارد البشرية، التقنية والمالية الموضوعة تحت التصرف.

2- تقديم الشركة محل الدراسة BATI SUD :

تأسست شركة البنـــاء للجنوب والجنوب الكبير التي هي فرع مـــن مؤســـسة البنـــاء بورقـــلـــــة بتـــاريخ 18 ديسمبر1997م، حيث تأخذ هذه الشركة شكل شركة ذات أسهم و يقـــدر رأس مالهـــا بـــــ : 00 000 700 447 دج، وكانت بداية نشاطها بتاريخ 15 ماس 1998م، وتشغل في قطاع البنـــاء الـــذي يعرف حيوية كبيرة في السنوات الأخيرة نظرا للتوجهات التي أخذتها الجزائر في تطوير البنيـــة التحتيـــة وإنجاز السكنات...إلخ.

طبيعة النشاط :

حيث يتمثل نشاطها في عملية إنجاز المشاريع المباني الإدارية والصناعية والتجارية والاجتماعيـــة والتربوية وبمختلف أنواعها والأشغال التكميلية وكذا الهندسة المدنية في منطقة الجنوب و الجنوب الكبيـــر ونطاق نشاطها الجغرافي يتمحور حول ثلاث مشاريع أو وكالات، وهي مشروع ورقلـــة، مشروع حاسي مسعود، مشروع تقـــرت.

بالنسبة للموارد البشرية فإن الشركة يشتغل بها حوالي 262 عامل و هذا العدد غير ثابـــت نظـــرا لطبيعة نشاط الشركة.

الموقع :

تقع الشركة في المنطقة الخاصة بالنشاط الصناعي شرق ورقلـــة إلى حي سكرة، بمحاذاة الطريـــق الوطني رقم 49.

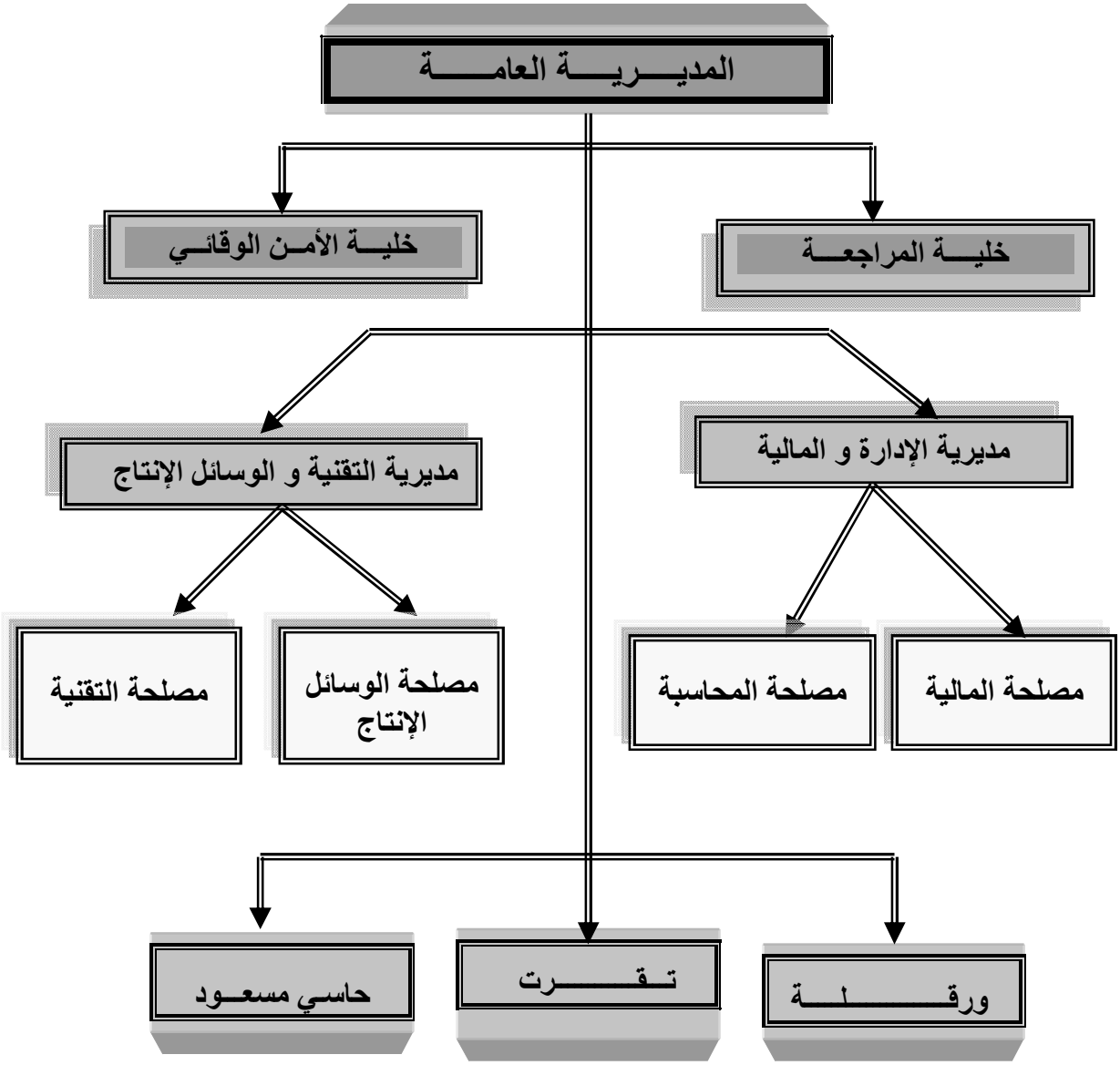
المطلب الثاني: أهداف الشركة BATI SUD

- الدقة في الإنجاز و إحترام المواعيد المحددة للمشاريع؛
- التحكم الجيد في التكاليف لزيادة مردودية المشاريع المنجزة؛
- تطوير الجانب التسييري من أجل الرفع في الأداء؛
- إعادة هيكلة المؤسسة بما يتماشى مع متطلبات السوق و وسائل الإنتاج.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لشركة BATI SUD

وهو موضح في الشكل التالي :

شكل رقم (6) : يوضح الهيكل التنظيمي لشركة BATI SUD



المصـــدر: مـــن وثائـــق المؤسســـة- مصلحة الإدارة و المالية

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يمكن شرح الأقسام التي يحتوي عليها الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهي كما يلي :

1- مصلحة المراجعة :

هي خلية تابعة للمدير العام ومن مهامها التقييم والمراقبة الداخلية لأعمال مصالح المؤسسة وذلك باستعمال تقنيات ومعايير المراجعة بهدف التسيير الأحسن للمؤسسة وتنقسم إلى قسمين مصلحة المراجعة و مصلحة المحاسبة .

2- خلية الأمن الوقائي :

تقوم بالسهر على أمن الشركة من المخاطر وذلك بالتدخل و الإتصال بالمصالح المعنية كما يعتبر همزة وصل بين المتعاملين ومختلف مديريات الشركة.

3 – مصلحة الإدارة و المالية :

تنقسم إلى مصلحتين : مصلحة المالية والمحاسبة ومصلحة الموارد البشرية.

3-1- مصلحة المحاسبة والمالية :

تعتبر هذه المصلحة بمثابة المسير الرئيسي للمؤسسة والقائمة على التنسيق بين جميع المديريات واستقبال أعمالهم اليومية، وهي الوحيدة التي بإمكانها معرفة المركز المالي للمؤسسة حيث تقوم بالتسجيلات المحاسبية مهما كان نوعها من أجل الحصول على الميزانية الختامية، كما تقوم بإعداد ميزان المراجعة الشهري و جدول حسابات النتائج سداسيا و كذلك الملاحق .

- تحضير المراسلات التي تكون بين المؤسسة والبنوك، مصلحة الضرائب والإدارة المحلية؛
- مراقبة خزينة المالية للمؤسسة؛
- السهر على مراقبة صحة المعلومات القادمة من طرف مختلف المديريات المتواجدة بالمؤسسة؛
- يقوم قسم المالية بعملية الدفع للموردين، كما تتكفل بإجراءات التأمين المختلفة والعمليات الجبائية.

3-2- مصلحة الموارد البشرية :

ومن بين مهام هذه المصلحة تسيير شؤون العاملين و تأثير العمال و الإشراف على توظيف وإعداد مذكرات الأجور والقيام بعمليات الترقية والتكوين .

وتعتبر هذه المصلحة بمثابة الجذع المشترك حيث تعمل على حل مشاكل العمال الإدارية، ويقصد بذلك مصالح تسيير العمال الموجودين في المشاريع التابعة للشركة، و إذا لم يتم الفصل في النزاع يتم اللجوء إلى هذه المصلحة.

تنقسم هذه المصلحة إلى ثلاثة فصائل : فصيلة تهتم بتدابير شؤون العمال، فصيلة تحضير الرواتب فصيلة الشؤون الإجتماعية و تحسينها.

4- مديرية التقنية و وسائل الإنتاج :

هذه المديرية تنقسم إلى مصلحتين : مصلحة التقنية و مصلحة الإنتاج.

4-1- المصلحة التقنية

تقوم بإعداد دراسة للسوق من خلال معرفة أسعار الشراء، المنافسين، الزبائن، المشاريع التي هي في حدود إمكانية المؤسسة، كما تقوم باختيار المشاريع كما تتولى عملية متابعتها.

كما تتكلف هذه المصلحة بالبحث عن المناقصات الخاصة بالبناء والإنجاز والتابعة لإحدى أماكن تواجد إحدى المشاريع المديرية (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت)، والحرص على المشاركة وذلك بجلب دفتر الشروط و تدوين كافة المعلومات المالية والتقنية وتسيير المصلحة من طرف مكلف بالأسعار و مكلف بدراسة الصفقات.

4-2 مصلحة وسائل الإنتاج :

كانت تسمى بمصلحة الإمداد التي تهتم بتموين المؤسسة بالعتاد والمواد و توفير مستلزمات المشاريع في الوقت المناسب.

1- **دائرة العتاد** و تسيير من طرف :

- رئيس دائرة العتاد ؛
- مسير العتاد؛
- أمين المخزن .

2- **دائرة التموين بالمواد** و تسير من طرف :

- رئيس دائرة التموين؛
- مسير مخزون التموينات؛
- أمين المخزن.

المبحث الثاني : الأسلوب المقترح لتعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATISUD

بعد إلقاء نبذة عن الشركة محل الدراسة سنقوم بعرض الأسلوب المقترح للتعديل و إجراءات التعديل.

المطلب الأول : الأسلوب المراد تطبيقه – طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة–

من خلال هذه الدراسة سنقوم بتطبيق وتعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير بورقلة BATI SUD، بإستعمال طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة للسنوات الثلاثة الأخيرة 2007–2008–2009، باعتبارها إحدى الطرق والإقتراحات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم Ias 29 المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع وهنا نشير إلى أن إقتصادنا في فترة الدراسة لايعيش تضخما جامحا، وإنما يكاد يكون منخفضا تراوح مابين 3.5 و5.6 %، ونظرا لمزاياها وبإعتبارها إحدى الطرق الشاملة في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية، من خلال تعديلها الشامل لجميع بنود القوائم المالية النقدية وغير النقدية وسهولة تطبيقها بإستعمال الأرقام القياسية للأسعار العامة أي أخذ التغيرات السعرية العامة بعين الإعتبار في التعديل دون التغيرات السعرية الخاصة بكل بند، وبصرف النظر عن عيوبها نقوم بتعديل القوائم المالية لشركة BATISUD المعدة وفق التكلفة التاريخية التقليدية والخاصة بسنوات 2007–2008–2009 على التوالي، وبالتركيز على قائمتي المركز المالي والدخل الذين يشملان معظم البنود النقدية وغير النقدية الأساسية (الأصول/الخصوم والمصروفات/الإيرادات) كما لهما أهمية كبيرة لدى جميع مستخدمي المعلومات المالية عن المؤسسة .

المطلب الثاني : متطلبات وإجراءات عملية تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبيرBATI SUD

1 – متطلبات عملية تعديل القوائم المالية :

عملية تعديل القوائم المالية لأي شركة تتطلب إحضار القوائم المالية للشركة المراد دراسة حالتها وتطبيق طريقة التعديل المختارة لذلك، متمثلة في قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) و قائمة الدخل وكذا ملحقاتهما لما فيهما من معلومات متممة شاملة و تفصيلية لبنودهما وتغيراتها خلال السنة المالية بالإضافة إلى جلب مجموعة من المنشورات الخاصة بالأرقام القياسية لأسعار الإستهلاك الشهرية والسنوية على المستوى الوطني، والتي يعدّها الديوان الوطني للإحصائيات L'office national des statistiques باستعمال طريقة لاسبير Leaspers، من خلال دراسة تطور الأسعار لعينة من المواد الإستهلاكية مختارة على أساس المصاريف الشهرية والأهمية الإقتصادية والإستهلاكية لها عبر

التراب الوطني و حسب الطبقات الجغرافية للبحث حول نفقات الإستهلاك .

2- خطوات تعديل القوائم المالية

- إحضار القوائم المالية وملاحقها من الشركة المعنية بالدراسة؛
- إحضار منشورات الأرقام القياسية من الديوان الوطني للإحصاء (o n s)؛
- تحميل المعلومات المالية التاريخية وفق برنامج معالج الجدولة و الحسابات Excel ؛
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية لتسهيل عملية التعديل؛
- تعديل تكلفة البضاعة المباعة والمواد الأولية المستهلكة في سنوات الدراسة(2007-2008-2009)؛
- حساب مكاسب و خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية في سنوات الدراسة؛
- تعديل قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة في سنوات الدراسة؛
- إعادة تعديل القوائم المالية المعدلة المراد مقارنتها بسنة 2009.

3- التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية لشركة BATISUD

جدول رقم (6)التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية لشركة BATISUD

الأصول	الخصوم
البنود غير النقدية	
<u>الأصول الثابتة</u> **الإستثمارات :- الأراضي - تجهيزات الإنتاج تجهيزات إجتماعية -إستثمارات قيد الإيجاز** **<u>الأصول المتداولة</u>** **المخزونات :البضاعة -المواد الأولية - منتوج نصف مصنع -منتوج قيد الإنتاج الإيجاز-منتوج تام فضلات ومهملات - مخزون لدى الغير.**	**<u>الأموال المملوكة:</u>** **- رأس المال الإجتماعي المكتتب**
البنود النقدية	
<u>الحقوق:</u> **حقوق الإستثمارات -حقوق المخزونات-حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة- تسبيقات على الحساب تسبيقات الإستغلال- حقوق على العملاء - نقديات حسابات الخصوم المدينة.**	**<u>رأس المال:</u>** **الأموال الأخرى - الإحتياطات -إعانات الإستثمار- فرق إعادة التقييم - مساهمات الأفراد- مؤونات الأخطار والتكاليف.** **<u>الديون :</u>** **ديون الإستثمارات -ديون المخزونات-ديون على الشركاء و الشركات الحليفة- تسبيقات تجارية -ديون الإستغلال- أوراق الدفع - حسابات الأصول الدائنة.**

المصدر: من إعداد الطالب و بالإعتماد على محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 404.

المبحث الثالث:تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبيرBATI SUD باستعمال طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لسنوات 2007-2008-2009.

المطلب الأول : تعديل القوائم المالية لسنة 2007

1-تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها

التقييم المحاسبي لاستثمارات الشركة(أصولها الثابتة) كان وفق نموذج التكلفة التاريخية وبنفس الطريقة نفسها تم تقييم مخصصات الإهتلاكات وهذا مايسهم في تضليل تقييمها وإنقاص قيمتها جراء تأثيرات التضخم وإرتفاعات الأسعار، وعليه يتوجب تعديلها وتقييمها أي كل من مخصصات الإهتلاكات التاريخية وقيم الأصول الثابتة وبطريقة مبسّطة نقوم بتعديل القيم الصافية للأصول الثابتة بدل القيم الإجمالية والإهتلاكات المؤثرة على نتيجة الدورة للشركة، باستعمال الرقم القياسي للأسعار العامة في نهاية السنة محل الدراسة والأرقام القياسية لسنة الحيازة أو دخول البند إلى الشركة(نأخذ متوسط الأرقام القياسية للأسعار أو الرقم القياسي السنوي)، نتيجة عدم توفر المعلومات الدقيقة حول تواريخها وعوامل أخرى، والتعديل يكون وفق العلاقة التالية :

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة للبند} = \frac{\text{قيمة البند التاريخية} \times \text{الرقم القياسي للأسعار في أخر سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية للأسعار العامة في سنة الحيازة (ر.ق.السنوي)}}$$

وللعلم فالإستثمارات المعاد تقيمها حديثا، لا نقوم بتعديلها لأنها تعتبر ذات قيمة جارية مثل الأراضي تم إعادة تقييمها في سنة 2007 وفق ماورد في إطار قائمة الإستثمارات لسنة 2006 و2007 لشركة BATISUD فلا نقوم بتعديلها لأنها تعتبر ذات قيمة جارية في سنة 2007.

أما باقي الإستثمارات فتعدل قيمها المحاسبية الصافية مباشرة وكذا مخصصات الإهتلاكات المرتبطة بها إستنادا إلى الملحق رقم (4) كما يلي:

مثال : تعديل قيمة المباني الصناعية تتم كما يلي :

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة للمباني الصناعية} = \frac{719,8 \times 50523693,02}{550,7} = 66037687,01 \text{ دج}$$

وبنفس الطريقة يتم تعديل بقية الأصول الثابتة و مخصصات إهتلاكاتها.

جدول رقم (7) قائمـــــة تعديـــل القيم التاريخية للأصول الثابتة وإهتلاكـــاتها لسنـــــــة 2007 دج

رقم الحساب	البيـــــــان	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة الدفترية (التاريخية)	الإهتلاك المتراكم	مخصص الإهتلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في أخر سنة 2007	الرقم القياسي العام في تاريخ الحيازة	مخصص الإهتلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
22	أراضي	2007	427464851,00	–	–	427464851,00	719,8	719,8	–	427464851,00
24	تجهيزات الإنتاج									
240	مبـــــاني									
	مباني صناعية	1998	73050152,00	18873951,38	3652507,60	50523693,02	719,8	550,7	4774060,23	66037687,01
	مباني إدارية	2001	5 469 026,50	1412831,86	273451,33	3782743,31	719,8	578,2	340419,01	4709129,43
		2002	10 094 785,90	2251062,71	504739,30	7338983,89	719,8	591,29	614438,51	8934026,63
	غرف الورشات	1998	290 027,00	231 973,00	29027,00	29027,00	719,8	550,7	37940,14	29027,00
		المجموع	88 903 991,40	22769819,37	4459725,23	61674447,22			5766857,89	79718783,21
241	تهيئات و تركيبات(خزانات المياه)	1998	60 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
243	معدات وأدوات									
	معدات التزويد بالمياه	1998	868 849,08	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	903 153,00	214498,75	135472,95	553181,30	719,8	652,1	149537,54	610611,71
		المجموع	1 772 002,08	1083335,83	135472,95	553181,30	–	–	149537,54	610611,71
	معدات الأشغال و ضغط الهواء (مارتو بكور محركات)	1998	490000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	263003,00	260838,20	2164,80	–	719,8	558,7	2789,01	–
		2001	35 500,00	29731,25	5325,00	443,75	719,8	578,2	6629,08	552,42
		2005	1108144,80	332443,44	166221,72	609479,64	719,8	652,1	183478,60	672754,86
		المجموع	1 896 647,80	1113000,89	173711,52	609935,39	–	–	192896,69	673307,78
	معدات التعليم و التأشير التخطيط	1998	3 591 650,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	2 834 875,50	1411138,74	431261,33	992475,43	719,8	639,8	485185,84	1116573,64
		2005	394 000,00	98550	59130	236520	719,8	652,1	65268,78	261075,13
		2007	412 500,00	–	50718,75	361781,25	719,8	689,8	52923,78	377509,95
		المجموع	7 233 025,50	5101138,74	541110,08	1590776,69	-	-	603378,40	1755158,72
	معدات توليد الطاقة	1998	522 356,87	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
	معدات خلط وتحويل الخراسانة	1998	4 341 358,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	438 750,00	329032,50	65812,50	43905,00	719,8	591,29	80116,08	53447,24

		المجموع	4 780 108,00	4670391,50	65812,50	43905,00	-	-	80116,08	53447,24
	معدات الورشة	1998	279591,38	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2005	11880,00	3959,60	3959,60	3977,80	652,1	719,8	4370,68	4390,77
		المجموع	291471,38	283533,98	3959,60	3977,80	-	-	4370,68	4390,77
	معدات الوقاية	1998	223557,68	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2003	1020,2	600,25	419,75	-	611,8	719,8	493,84	-
		المجموع	224577,68	224105,93	419,75	-	-	-	493,84	-
	أدوات حقل الأشغال	1998	235736,00	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2006	34500,00	4759,19	4791,19	24949,62	663,9	719,8	5194,60	27050,36
		المجموع	270236,00	240495,19	4791,19	24949,62	-	-	5194,60	27050,36
	معدات أدوات أخرى	1998	12392792,83	12389749,08	3043,75	-	550,7	719,8	3978,37	-
244	معدات النقل									
	مركبات خفيفة وسياحية	1999	2120000,00	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2000	1 103 000,00	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2006	922 222,23	3376697,71	184444,45	584080,07	663,9	719,8	199974,56	633259,27
		المجموع	4 145 222,23	3376697,71	184444,45	584080,07	-	-	199974,56	633259,27
	مركبات نفعية	2001	6939300,00	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2002	1515064,03	1338307,57	176756,46	-	591,29	719,8	215172,42	-
		2004	930000,00	511488,00	186000,00	232512,00	639,8	719,8	209257,26	261585,08
		المجموع	9384364,03	8789095,57	362756,46	232512,00	-	-	424429,68	261585,08
	مركبات النقل	1998	1501500,00	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
		2006	820252,90	135338,73	270683,46	414230,71	663,9	719,8	293474,85	293474,85
		المجموع	2321752,90	1636838,73	270683,46	414230,71	-	-	293474,85	293474,85
	المركبات الثقيلة	1998	26919649,20	مهتلكة كليا	-	-	-	-	-	-
245	معدات مكتب	1998	328999,56	303841,83	25157,73	-	550,7	719,8	32882,75	-
	آثاث مكتب	1999	579155,10	416350,21	57915,51	104889,38	562,2	719,8	74150,80	134292,73
		2000	692461,83	466236,25	69246,18	156979,40	558,7	719,8	89213,17	202244,,08
		2001	268520,00	151637,59	26852,00	90030,41	578,2	719,8	33428,00	112078,67
		2002	265887,90	129054,35	26588,79	110244,76	591,29	719,8	32367,55	134205,17
		2003	12400,00	5786,66	1240,00	5373,34	611,8	719,8	1458,89	6321,88

		المجموع	2147424,39	1472906,88	207000,22	467517,29	–	–	263501,16	589142,53
	تجهيزات مكتب	1998	444068,46	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	248614,03	218068,89	30545,14	–	719,8	578,2	38025,58	–
		2002	281998,00	207976,40	42299,70	31721,90	719,8	591,29	51493,04	38616,28
		2005	61600,00	12990,00	9240,00	393,70	719,8	550,7	10199,28	43457,33
		المجموع	1036280,49	883103,75	82084,84	71091,90	–	–	99717,90	82073,61
	تجهيزات الإعلام الآلي	1998	1285994,92	1266328,42	19666,50	–	719,8	550,7	25705,36	–
		2001	443608,61	385615,88	50774,12	7218,61	719,8	578,2	63208,59	8986,43
		2002	309600,00	230832,47	46440	32327,53	719,8	591,29	56533,19	39353,54
		2003	132198,29	63394,37	18809,74	49994,18	719,8	611,8	22130,19	58819,56
		2007	100000,00	–	11250,00	88750,00	719,8	689,8	11739,10	92608,47
		المجموع	2271401,82	1946171,14	146940,36	178290,32	–	–	179316,43	199768,00
	لوازم الإعلام الآلي	1998	49540,80	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	15600,00	14643,16	956,84	–	719,8	558,7	1232,74	–
		المجموع	65140,80	64172,96	956,84	–	–	–	1232,74	–
247	تهيئات وتركيبات									
	تهيئات المباني	1998	8694082,25	4225886,51	434604,12	4085591,62	719,8	550,7	568055,28	5340128,65
		1999	3241450,59	2485112,08	324145,06	432193,45	719,8	562,2	415011,76	553349,06
		2002	509655,10	203862,04	50965,51	254827,55	719,8	591,29	62042,27	310211,35
		2004	3960765,92	243600,50	198038,30	3519127,12	719,8	639,8	222800,82	3959155,52
		2005	752782,06	76078,20	38039,10	592664,76	719,8	663,9	41241,97	642566,79
		المجموع	17164735,92	7234539,33	1045792,09	8884404,50	–	–	1309152,10	10805411,37
	تهيئات أخرى	2001	299520,00	179712,00	29952,00	89856,00	719,8	578,2	37287,18	111861,55
	معدات التسخين و التبريد	1998	930267,85	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	10835,00	9482,55	1352,45	–	719,8	578,2	1683,66	–
		2002	3099,00	2480,40	464,85	153,75	719,8	591,29	565,88	187,16
		2004	18637,51	8160,39	5022,13	5454,99	719,8	639,8	5650,09	6137,07
		2005	14000,00	4025,00	2100	7875,00	719,8	663,9	2276,81	8538,07
		المجموع	976839,36	954416,19	8939,43	13483,74	–	–	10176,44	14862,30

	تركيبات وشبكات الإتصال	1998	972248,16	910703,3	59879,04	1665,82	719,8	550,7	78265,72	2177,33
		1999	68000,00	58135,33	6800,00	3064,67	719,8	562,2	8706,22	3923,78
		2000	111000,00	75964,83	11100,00	23935,17	719,8	558,7	14300,66	30836,82
		2001	180050,00	103246,50	18005,00	58798,50	719,8	578,2	22414,38	73198,13
		2002	7000,00	6300,00	700,00	–	719,8	591,29	852,13	–
		2003	31902,00	26979,99	720,00	4202,01	719,8	611,8	847,1	4943,78
		2004	19500,00	5287,50	1950,00	12262,50	719,8	639,8	2193,82	13795,79
		2005	42300,00	7074,16	4230,00	30995,84	719,8	663,9	4669,15	34213,78
		2007	15500,00	-	904,17	14595,83	719,8	689,8	943,48	15230,39
		المجموع	1447500,16	1193691.61	104288,21	149520,34	–	–	133192,66	178319,80
	تهيئات أخرى	1998	156450,00	128823,30	15645,00	11981,70	719,8	550,7	20449,01	15660,84
	مجموع تجهيزات الإنتاج		186623494,80	103177851,32	7847501,89	75598141,59			9778728,80	96028168,99
25	التجهيزات الإجتماعية									
251	معدات إجتماعية	1998	12893,34	11603,99	1289,35	–	719,8	550,7	1685,26	–
252	أثاث التجهيزات المبنية	1998	1357029,07	1324583,88	27725,50	4719,69	719,8	550,7	36238,98	6168,93
		2000	636368,20	585097,00	13090,52	38180,68	719,8	558,7	16865,14	49190,00
		2001	158800,00	81030,00	15880,00	61890,00	719,8	578,2	19768,98	77046,73
		2003	17054,00	12760,47	699,40	3594,13	719,8	611,8	822,86	4228,59
		المجموع	2169251,27	2003471,35	57395,42	108384,50	–	–	73695,97	136634,25
253	أثاث التجهيزات الإجتماعية	1998	126264,98	106359,96	12077,22	7827,80	719,8	550,7	15785,69	10231,43
		1999	11345,06	8895,06	840,00	1610,00	719,8	562,2	1075,47	2061,32
		2000	91772,11	85209,61	1750,00	4812,50	719,8	558,7	2254,60	6200,17
		2002	50625,64	46950,64	700,00	2957,00	719,8	591,29	852,13	3599,67
		2003	138320,43	138317,62	2,81	–	719,8	611,8	3,30	–
		2004	442369,27	400476,03	7772,20	34139,04	719,8	639,8	8744,02	38407,75
		2006	175113,38	11402,84	17511,34	146199,20	719,8	663,9	18985,78	158509,09
		المجموع	1035810,87	797611,75	40653,58	197545,54	–	–	47700,99	219009,43
254	أثاث وتجهيزات المطعم	1998	799442,93	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	61196,00	47824,25	11916,75	1455,00	719,8	639,8	13406,81	1636,93
		المجموع	860638,93	847267,18	11916,75	1455,00	–	–	13406,81	1636,93
	مجموع التجهيزات الإجتماعية		4078594,41	3659954,27	111255,10	307385,04			136489,03	357280,61
	المجموع الكلي		618166940,25	106837805,62	7958756,99	503370377,63	–	–	9915217,83	523850300,61

المصدر : من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم (5) و(12).

بالتمعن في نتائج تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة ومخصصات الإهتلاكات المرتبطة بها في سنة 2007 يظهر جليا إرتفاع أو زيادة القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للإستثمارات ومخصصات الإهتلاكات مقارنة بالقيم المحاسبية الصافية التاريخية والإهتلاكات التاريخية حيث:

بلغت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة لتجهيزات الإنتاج قيمة إجمالية قدرها 96028168,99 دج بزيادة قدرها 20430027.4 دج أي بنسبة27.02%، ومخصصات إهتلاكها المعدلة بلغت 9778728.8 دج بزيادة قدرها 1931226.91 دج أي بنسبة 24.61%، ومن جهة أخرى بلغت القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات الإجتماعية المعدلة 357280.61 دج بزيادة قدرها 49894.57 دج أي بنسبة 16.23%، أما إهتلاكاتها المعدلة قد بلغت 136489.03 بزيادة قدرها 25233.93 دج أي بنسبة 22.68%.

هذا التعديل في القيم الصافية المحاسبية للأصول الثابتة وإهتلاكاتها من شأنه إزالة التضليل الذي يشوب قيمها في قائمة المركز المالي للشركة والناجم عن الإرتفاعات المستمرة في المستويات العامة للأسعار ومواكبة التغيرات السعرية العامة للتغيرات السعرية الخاصة بكل أصل ثابت ولو بدرجة توافقية بينها، كما يساهم هذا التعديل في الإفصاح عن الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي لسنة 2007 بقيم محاسبية صافية قريبة من القيم الجارية لهذه الأصول الثابتة عند تاريخ إعداد الحسابات والقوائم الختامية للشركة وتقييم إهتلاكاتها وفقا للقوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة عند تاريخ إعدادها نهاية سنة 2007 هذا من جهة، ومن جهة أخرى هذا التعديل لم يشمل الأصول الثابتة المهتلكة كليا والمسجلة في قائمة المركز المالية للشركة لسنة 2007 وذو قيمة محاسبية صافية معدومة، مثل معدات خلط وتحويل الخراسانة بقيمة 4371358 دج ومعدات توليد الطاقة بـ522356.87 دج والمركبات الثقيلة بقيمة 26919649.20دج ومعدات إجتماعية بقيمة 799442.93 دج، ومع ذلك مازالت الشركة تستغلها ومهمة جدا في سيرورة النشاط التشغيلي لها فكان من الأجدر وضع نظام قياس محاسبي يأخذ بعين الإعتبار الأصول الثابتة المهتلكة كليا، ويعيد تقييمها حسب قدرتها الإنتاجية والعمر الإنتاجي الممكن لها، وعليه هذا الخلل أو النقص في نظام القياس المحاسبي إنعكس سلبا عن مدى نجاح طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل قيم الأصول الثابتة المهتلكة كليا بالشركة وكان مآلها الفشل في ذلك.

2- تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة

طبيعة نشاط المؤسسة الرئيسي هو إنتاجي (في إطار قطاع البناء) وليس تجاريا، وبالتالي حساب المواد الأولية وتكلفة المواد الأولية المستهلكة يظهر بدرجة كبيرة في قوائم والحسابات الختامية للشركة أكثر من مخزون البضاعة وتكلفة البضاعة المباعة، فقط تضطر أحيانا إلى بيع بعض المواد الأولية مثل الإسمنت والحديد وتسجيلها ضمن حسابات البضاعة ليصبح التسجيل المحاسبي لعملية البيع منطقي، كما نذكر فرضا أن مشتريات المؤسسة ومبيعاتها موزعة خلال السنة المالية بصورة منتظمة وتقييم المخزونات يتم وفق الطريقة الوسطية المرجحة وعملية التعديل لها يتم كما يلي:

– قيمة مخزون أول المدة من البضاعة أو المواد الأولية يضرب في الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة المدروسة مقسوم على الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة الماضية (مخزون أول المدة للسنة الحالية هو مخزون أخر المدة في السنة الماضية)؛

– تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة تضرب في الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة(الرقم القياسي السنوي للأسعار)؛

– قيمة مخزون آخر المدة من البضاعة و/أو المواد الأولية تعديلها يتم بضرب المبلغ التاريخي لمخزون أخر المدة في الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة (الرقم القياسي السنوي للأسعار).

2-1 -تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2007 : إستنادا إلى ملاحق المؤسسة يظهر عدم وجود مخزون أول المدة ولا أخر المدة من البضاعة وعليه مشتريات البضاعة خلال سنة 2007 هي نفسها مبيعاتها وبالتالي تكلفتها هي تكلفة شرائها، نقوم بتعديلها بالضرب في الرقم القياسي للأسعار نهاية سنة 2007 وتقسم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2007 (السنوي)، كمايلي :

الجدول رقم (8): تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2007 **دج**

البيـــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون البضاعة في أول المدة	—	—	—
مشتريات البضاعة خلال الفترة	997106.84	719.8/689.81	1040456.79
قيمة البضاعة للإستهلاك	997106.84	—	1040456.79
مخزون البضاعة في أخر المدة	—	—	—
قيمة البضاعة المستهلكة	997106.84	—	1040456.79

المصدر:من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(4) و(12)

نلاحظ أن من خلال عملية التعديل إرتفعت تكلفة البضاعة المباعة حيث بلغت 1040456.79دج بزيادة مقدارها 43349.95 دج أي بنسبة 4.34%، وهذا الارتفاع سوف يضخم من مصاريف المؤسسة وبالتالي يؤثر على نتيجة نشاط المؤسسة .

2-2- تعديل تكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2007

الجدول رقم(9) : تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2007 دج

البيـــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	22860396,15	719,8/685,6	24000748,47
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	106235184,70	719,8/689,81	110853837,90
قيمة المواد الأولية للإستهلاك	129095580,82	–	134854586,40
مخزون المواد الأولية في أخر المدة	28952246,22	719,8/689,81	30210966,51
قيمة المواد الأولية المستهلكة	100143334,60	–	104643619,80

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(4) و(12)

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المواد الأولية المستهلكة المعدلة وفق وحدة النقد الثابتة زادت قيمتها عن القيمة التاريخية، حيث بلغت 104643619.8 دج بزيادة قدرها 4500285.2 دج أي بنسبة 4.5%، وهذه زيادة معتبرة تؤثرعلى نتيجة المؤسسة من خلال زيادة المصاريف.

3- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2007 :

يجب التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية كما ذكرنا سابقا، لأن الأصول غير النقدية تعدل بوحدة النقد الثابتة أما الأصول النقدية فيحسب لها مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناجمة عن الإحتفاظ بها وتتمثل الأصول النقدية في الأصول المتداولة دون المخزونات أي الحقوق، ومن جانب الخصوم فتتمثل في الديون، وبالمناسبة الأصول والخصوم هي التي تتأثر بالتضخم حيث تحقق الأصول النقدية مكاسبا والخصوم النقدية تحقق خسائرا خلال فترات التضخم والعكس صحيح في فترات الكساد، حيث تحسب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية بالفرق بين صافي المركز النقدي التاريخي أو الفعلي وصافي المركز النقدي المعدل، فالفرق الموجب يعني تحقيق المؤسسة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية ناتجة عن الإحتفاظ بها والفرق السالب يعني تحقيق أو تكبد خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية نتيجة الإحتفاظ بها، مع العلم أن صافي المركز النقدي يحسب بمقارنة الأصول النقدية والخصوم النقدية، إذا زادت الأصول النقدية عن الخصوم النقدية يكون صافي المركز النقدي موجبا و يعني تحقيق الشركة لخسائر عن الإحتفاظ بالأصول النقدية والعكس في حالة زيادة الخصوم النقدية عن الأصول النقدية يصبح صافي المركز النقدي سالب ويوضح أن الشركة ستحقق أرباح أو مكاسب نتيجة الإحتفاظ بالأصول والخصوم النقدية.

-حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول النقدية والخصوم النقدية لسنة 2007

عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة سنة 2007، يتم إستنادا لقائمة المركز المالي لسنتي 2006 و2007 وقائمة الدخل لسنة 2007، حيث صافي المركز النقدي لبداية الفترة في سنة 2007 وهو نفسه صافي المركز النقدي في نهاية الفترة السابقة لسنة 2006، وهو الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية لسنة 2006 وبإضافة مصادر العناصر النقدية وطرح إستخدامات

العناصر النقدية في سنة 2007 نحصل على صافي المركز النقدي في نهاية سنة 2007 وكل هـذا وفـق الجدول التالي:

الجدول رقم (10) : حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2007 دج

البيـــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية -الخصوم النقدية)	-267 851 558,02	719,8/685,6	-281 212 881,30
تضـاف مصادر العناصر النقدية خلال الفتـــرة :			
مبيعات البضاعة	1019929,52	719,8/689,81	1064271,71
إنتاج مباع	176076382,55	719,8/689,81	183731433,57
أداء الخدمات	26013572,67	719,8/689,81	27144531,98
إيرادات مختلفة	–	–	–
إيرادات مالية	–	–	–
إيرادات نقدية خارج الإستغلال	21211514,8	719,8/689,81	21133701,1
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	224321399,53		234073938,37
تطرح منها إستخدامات العناصر النقدية خلال الفترة			
مشتريات بضاعة	997106,84	719,8/689,8	1040456,59
مشتريات مواد أولية	106235580,8	719,8/689,8	110 855 858,31
مشتريات إستثمارات	4066000	719,8/689,8	4242833,86
مصاريف خدمات	32972891,07	719,8/689,8	34406910,69
مصاريف المستخدمين	88481261,26	719,8/689,8	92329388,02
ضرائب و رسوم	3153167,81	719,8/689,8	32902949,83
مصاريف مالية	1381612,66	719,8/689,8	1441700,19
مصاريف مختلفة	661801,55	719,8/689,8	690583,87
إجمالي الإستخدامات النقدية خلال الفترة	234411025,94		244602218,59
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصـول النقديـــة -الخصـــوم النقدية)(1)	-277941184,3		
صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة(2)			-291741161,54
مكاسـب تقلبـات القـوة الـشرائية مـن العناصر النقدية: ص م ن التـــــــــاريخي- ص م ن المعدل:(1)-(2)			13799977,24

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(4) و(12)

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن المؤسسة قد حققت أرباح القوة الشرائية للعناصر النقديـــة نتيجـــة حيازتها لها حيث بلغت مكاسبها 13799977.24 دج، وهذا بعد عملية تعـــديل صـــافي المركـــز النقـــدي للشركة ومصادر وإستخدامات العناصر النقدية، وتحقيق مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية يدل علـــى أن الخصوم النقدية أكبر بكثير من الأصول النقدية، وهذا يوضح توجه سياسة تمويل الشركة نحو سيـــاسة الاستدانة الخارجية خلال الفترة.

4- تعديل قائمة الدخل :

عملية تعديل قائمة الدخل لسنوات محل الدراسة تتم وفق حالة إنتظام توزيع المصاريف والإيـــرادات للمؤسسة وعليه إذا كانت مصاريف المؤسسة وإيراداتها موزعة بشكل منتظم عبر السنة المالية، فتعـــديلها يتم بضرب قيم المصروفات والإيرادات التاريخية في الرقم القياسي للأسعار فـــي أخـــر ســـنة الدراســـة أو المعنية بالتعديل مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس الـــسنة (الـــرقم القياســـي الـــسنوي للأسعار)، وفي حالة عدم إنتظام المصروفات والإيرادات خلال السنة فيتم تعديلها حسب الـــرقم القياســـي للأسعار في تاريخ نشأة البند أي الرقم القياسي الشهري للأسعار بدلا من الرقم القياسي السنوي، بالإضـــافة إلى ذلك تضاف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة العناصر النقدية إلى نتيجة الدورة المعدلة ويفصح عنها في بند مستقل في قائمة الدخل وذلك تطبيق لتوصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

- تعديل قائمة الدخل لسنة 2007

نظرا لعدم توفر معلومات دقيقة عن تواريخ حركة أو حدوث المصروفات والإيرادات نفتـــرض أن حدوثها كان بصورة منتظمة عبر السنة، وبالتالي التعديل يتم بإستعمال متوسط الأرقام القياســـية للأســـعار لسنة 2007 (الرقم القياسي السنوي للأسعار)، و بإستعمال تكلفة البضاعة المباعة وقيمة المـــواد الأوليـــة المستهلكة ومخصصات الإهتلاكات المعدلة سابقا ضمن الجدول رقم (8).

وتتم عملية التعديل كمايلي:

$$\text{القيمة التاريخية المعدلة للبضاعة المستهلكة} = \text{القيمة التاريخية للبضاعة المستهلكة} \times \frac{719.8}{689.81}$$

$$\text{القيمة التاريخية المعدلة للبضاعة المستهلكة} = \frac{719,8 \times 997106.84}{689.81} = 1040456.79 \text{ دج}$$

وبنفس الطريقة يتم تعديـــل بقية عناصر قائمة الدخل كما في الجدول التالي :

الجدول رقم (11) : قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2007 دج

البيـــــــــــــان	المبلـغ التاريخـــي		معدل التعديل	المبلـغ المعـدل	
	مديـن	دائـن		مديـن	دائـن
مبيعات بضائع بضاعة مستهلكة	997106,84	1 019 929,52	719,8/689,81 719,8/689,81	1040456,79	1064271,71
الهامش الإجمالي		22822,68			23814,91
الهامش الإجمالي إنتاج مباع إنتاج مخزون أداء خدمات تحويل تكاليف الإنتاج مواد أولية مستهلكة خدمات	100143334,6 32972891,07	22822,68 17607382,55 15902451,59 26013572,67 17521862,36	719,8/689,81 719,8/689,81 719,8/689,81 719,8/689,81 جدول رقم(10) 719,8/689,81	104685763,99 34406411,90	23814,91 183731433,57 16593822,44 27144531,98 18283638,29
القيمة المضافة		102 420 866,18			106685065,3
القيمة المضافة إيرادات مختلفة تحويل تكاليف الإستغلال مصاريف المستخدمين ضرائب و رسوم مصاريف مالية مصاريف مختلفة مخصصات الإهتلاك و المؤونات	88481261,26 3153167,81 1381612,66 661801,55 8391482,02	102 420 866,18 – –	– – 719,8/689,81 719,8/689,81 719,8/689,81 719,8/689,81 جدول رقم (8)	92328049,54 3290254,11 1441679,29 690573,86 9915217,83	106685065,3 – –
نتيجة الإستغلال		351540,88		-980709,33	
إيرادات خارج استغلال مصاريف خارج استغلال	55135745,02	56819761,06	719,8/689,81 719,8/689,81	57532812,32	59290042,2
نتيجة خارج الإستغلال		1684016,04			1757229,88
نتيجة الإستغلال نتيجة خارج الإستغلال		351540,88 1684016,06		-980709,33	1757229,88
النتيجة الإجمالية		2035556,92			776520,55
ضـــرائب مـــن أربـــاح الشركات		–		–	–
نتيجة الدورة		2035556,92			776520,55
مكاسب (خسائر)القوة الشرائية للعناصر النقدية					13799977,24
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية					14576497,79

المصدر : من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(4) والجداول رقم (8) و (10)و (12)

بعد تعديل قائمة الدخل لسنة 2007 نلاحظ إنخفاض في نتيجة الدورة للشركة حيث كانت ربح بقيمة 2035556.92 دج وأصبحت ربح ولكن بقيمة أقل بلغت 776520.55دج أي إنخفض هذا الـربح بقيمـة 1259036.37دج وبنسبة38.15 %، وهذه قيمة معتبرة فيها يخص نتيجة الدورة، وهذا الإنخفاض يعـود أساس إلى تضخم المصاريف بنسبة أكبر من تضخم الإيرادات بعد عملية التعديل خصوصا الزيـادة التـي وقعت فـي مخصـصات الإهتلاكـات ومـصاريف المـستخدمين، حيـث زادت الإهتلاكـات بقيمـة 1523735.78دج أي بنسبة 18.16% ومصاريف المستخدمين زادات بقيمة 3846788.28دج أي بنسبة

4.35% وهذا بعد التعديل، ولكن بمجرد إضافة مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية (لسنة 2007) والتي بلغت قيمة معتبرة قدرت ب 13799977.24دج جعلت من نتيجة الدورة بعد التعديل زادت وأصبحت بقيمة 14576497.79دج أي بزيادة بقيمة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2007 وكان لها الآثر الكبير على نتيجة الدورة لسنة 2007.

5- تعديل قائمة المركز المالي

إن عملية تصنيف البنود أو العناصر النقدية والعناصر غير النقدية تسهل عملية التعديل،لأن البنود النقدية لاتعدل فهي تعتبر ذو قيمة جارية كما هو مفصح عنها في قائمة المركز المالي، أما العناصرغير النقدية فهي المنوط بها التعديل، وذلك من خلال عملية جداء القيم التاريخية للبنود غير النقدية في الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة محل الدراسة قسمة على الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند، وفي هذا الخصوص لقد قمنا بتعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة سابقا بضرب القيم التاريخية في الرقم القياسي للأسعار للنهاية السنة على الرقم القياسي للأسعار في تاريخ حيازة الأصل أما المخزونات فتعدل قيّمها التاريخية حسب طريقة التقييم التي تعتمدها الشركة، وبما أن هذه الأخيرة تعتمد الطريقة الوسطية المرجحة في تقييم المخزونات فتعدل المخزونات بضرب قيّمها التاريخية في الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة محل الدراسة قسمة على متوسط الأرقام القياسية للأسعار في سنة 2007 أي الرقم القياسي السنوي للأسعار، وبالنسبة للحقوق فهي ضمن العناصر النقدية لاتعدل وتترك كما هي في قائمة المركز المالي لأنها تعد ذو قيم جارية هذا من جهة الأصول؛

أما جانب الخصوم فيتم تعديل قيمها التاريخية بنفس الطريقة أي بضربها في الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة قسمة على الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند، وهنا رأس المال الإجتماعي يعدل حسب الرقم القياسي للأسعار لتاريخ التأسيس للشركة أو تاريخ إعادة الهيكلة المالية ورفع رأسمال الشركة محل الدراسة إن تم ذلك، وبالنسبة للديون فهي ضمن العناصر النقدية لايتم تعديلها، وتترك كماهي في قائمة المركز المالي حسب لأنها تعد ذو قيم جارية أصلا، حسب المعيار المحاسبي الدولي Ias 29.

- تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2007

في جانب الأصول بالنسبة للأصول الثابتة لسنة 2007 قمنا بتعديلها ضمن جدول رقم(8) المتعلق بتعديل القيم المحاسبية الصافية للأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها في سنة 2007، أما المخزونات فتعدل بضرب قيمها التاريخية في رقم القياسي للأسعار لنهاية سنة 2007 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة 2007 (السنوي)، أما الحقوق فهي لا تعدل باعتبارها ضمن البنود النقدية وذو قيم جارية أصلا.

أما في جانب الخصوم، فيعدل رأس المال حسب تاريخ التأسيس أو إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة وفي حالة شركة BATISUD قامت برفع رأسمالها في سنة 2007 إلى 447700000دج بعد ما كان 60000000.00 دج، وعليه يتم تعديل ماقيمته 60000000.00 دج على أساس تاريخ تأسيس الشركة في سنة 1998 بإستعمال الرقم القياسي للأسعار لسنة 1998 والقيمة المتبقية وفق الرقم القياسي للأسعار لتاريخ الرفع في رأس المال وهو سنة 2007 نفسها، أما الديون فهي ضمن العناصر النقدية ذو قيم جارية أصلا فلا يتم تعديلها في قائمة المركز المالي لشركة BATI SUD.

و لتبسيط عملية التعديل نقوم بدمج النتيجة قبل التعديل و المقدرة بـــ 2035556.92 دج ضمن نتائج رهن التخصيص وفقا لنص المعيار الدولي الأول المتعلق بعرض البيانات المالية Ias 1 والمعيار الدولي المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع Ias 29، تستخرج قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي يساهم في إرساء التوازن بين جانبي قائمة المركز المالي، وإلغاء فائض إعادة التقييم الخاص بالسنوات السابقة، وفي حالة الشركة محل الدراسة BATI SUD غير موجودة أصلا ونتائج رهن التخصيص كانت خسارة بقيمة 491356060.73 دج وإنخفضت بعد التعديل لتصبح بقيمة 489320503.81 دج، والتعديل يكون كما يلي :

الجدول رقم(12) : قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2007

– الأصول **دج**

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الإستثمارات:			
المصاريف الإعدادية	–	–	–
القيم المعنوية	–	–	–
الأراضي	427 464 851,00	جدول رقم(8)	427464851,00
تجهيزات الإنتاج	75 598 495,63	جدول رقم(8)	96028168.99
تجهيزات إجتماعية	307 386,04	جدول رقم(8)	357280,61
إستثمارات قيد الإنجاز	–	–	–
مجموع الأصول الثابتة	503 370 732,67		523850300,60
المخزونات:			
البضائع	–	–	–
المواد الأولية	28 952 246,22	جدول رقم(9)	30210966,54
منتوج نصف منجز	–	–	–
منتوج الأشغال قيد الإنجاز	19 996 523,20	719,8/689,81	20865886,84
منتوج تام	–	–	–
مهملات و الفضلات	–	–	–
مجموع المخزونات	48 948 769,42		51076853,38
الحقوق			
حقوق الإستثمار	21 096 539,11	719,8/719,8	21096539,11
حقوق المخزونات	13 616 978,01	719,8/719,8	13616978,01
حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة	–	–	–
تسبيقات على الحساب	44 923 237,33	719,8/719,8	44923237,33
تسبيقات الإستغلال	8 475,79	719,8/719,8	8475,79
حقوق على الزبائن	204 411 831,70	719,8/719,8	204 411 831,70
النقديات	1 380 633,69	719,8/719,8	1380633,69
حسابات الخصوم المدينة	–	–	–
مجموع الحقوق	285 437 695,63		285 437 695,63
مجموع الأصول	837 757 197,72		860364849.62

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(12) والجدول رقم(8)و (9).

-الخصوم دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأموال المملوكة :			
رأس المال الإجتماعي	60000000	719,8/550,7	78423824,22
	387 700 000,00	719,8/719,8	387 700 000,00
الأموال شخصية	293 137 346,78	719,8/719,8	293137346,78
علاوات الإصدار	–	–	–
إحتياطات	539 479,82	719,8/719,8	539479,82
إعانات الإستثمار	–	–	–
فرق لإعادة التقييم	–	–	–
أموال أخرى	21 889 000,00	719,8/719,8	21889000
نتائج رهن التخصيص	-489 320 503,81	719,8/719,8	-485136406.13
مؤونات الأخطار والخسائر	432 725,00	719,8/719,8	432 725,00
مجموع حقوق الملكية	274 282 579,79		296985969.69
الديون:			
ديون إستثمارات	32 079 711,42	719,8/719,8	32 079 711,42
ديوان المخزونات	99 657 950,73	719,8/719,8	99 657 950,73
محجوزات للغير	50 648 408,67	719,8/719,8	50 648 408,67
ديون الشركاء والشركات الحليفة	17 068 117,00	719,8/719,8	17 068 117,00
تسبيقات الإستغلال	354 342 792,11	719,8/719,8	354 342 792,11
تسبيقات تجارية	9 581 900,00	719,8/719,8	9 581 900,00
ديون مالية	–	–	–
حسابات الأصول الدائنة	–	–	–
مجموع الديون	563 378 879,93		563 378 879,93
مجموع الخصوم	837 757 197,72		860364849.62

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3)و (12)

إن عملية تعديل قائمة المركز المالي للشركة الهدف الأساسي منها هو إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أو ما يسمى بالتكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة من ورائه إظهار مدى قدرة الشركة على المحافظة على القوة الشرائية لرأسمالها، وهو ماتحقق فعلا من خلال ملاحظتنا لنتائج تعديل رأس المال حيث زادت قيمة رأسمال وأصبحت بـــ466123824.22 دج بعدما كانت 447700000دج أي بزيادة قدرها 18423824.22 دج وبنسبة 4.11%، كما إنخفضت قيمة الخسائر من خلال نتائج رهن التخصيص بقيمة 4339461.6 دج وبنسبة 0.88% إذ أصبحت بقيمة 485136406.13 – دج؛

أما الديون وبإعتبارها خصوما نقدية ذو قيم جارية أصلا فلا تعدل وتبقى كما هي في قائمة المركز المالي.

وإلى جانب ذلك كان لتعديل قائمة المركز المالي الآثر الإيجابي على قيمة الإستثمارات والمخزونات بحيث أصبحت بقيم جارية في تاريخ إعداد القوائم والحسابات الختامية ووصلت قيمتها المعدلة إلى523850300,61دج و51076853.38دج على التوالي، أي بزيادة قدرها 20479568.06 دج و2128083.96 دج على التوالي أي بنسبة 4.07% و4.35%، بينما الحقوق بإعتبارها أصولا نقدية ذو قيم جارية بقيت كما هي في قائمة المركز المالي ولم تعدل، وفي مجموع قائمة المركز المالي زاد أين وصل إلى 860364849.62دج بزيادة قدرها 22763285.8 دج أي بنسبة 2.72% وهي قيمة معتبرة في دورة مالية واحدة؛

بالإضافة إلى ذلك هناك ملاحظة هامة وهي أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لم تفصح عن مكاسب الحيازة غير المحققة بعد تعديل الأصول ورأس المال وفق وحدة النقد الثابتة في قائمة المركز المالي لسنة 2007، وبالنسبة لنتائج رهن التخصيص بعد التعديل إنخفضت الخسارة المتراكمة في سنة 2007 بقيمة 4184097.68 دج بنسبة 0.85%، وهي تمثل الفرق بين الزيادة في قيمة الأصول المعدلة والزيادة في قيمة رأس المال المعدلة لسنة 2007.

و الذي يمكن قوله أيضا أن تحديد قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي ساهم في تخفيض قيمة الخسائر المتراكمة لسنة 2007 بعد تعديل قائمة المركز المالي، في حين كان لمكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية أثر على نتيجة الدورة في قائمة الدخل ولم تؤثر على النتيجة المستخرجة من قائمة المركز المالي، والمتعلقة بالقوة الشرائية لرأس المال دون أن تؤثر هذه الأخيرة على نتيجة الدورة في قائمة الدخل.

المطلب الثاني : تعديل القوائم المالية لسنة 2008

بإتباع نفس الطريقة ونفس الخطوات التي تم تعديل بها القوائم المالية لسنة 2007 نقوم بتعديل القوائم المالية لسنة 2008 .

1- تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكاتها لسنة 2008:

تعدل القيم المحاسبية الصافية للإستثمارات مباشرة وكذا مخصصات الإهتلاكات المرتبطة بها إستنادا إلى الملحق رقم (7) كما يلي:

مثال : تعديل قيمة الأراضي تتم كما يلي :

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأراضي} = \frac{427464851{,}00 \times 766.1}{689.81} = 474740613{,}10 \text{ دج}$$

وبنفس الطريقة يتم تعديل بقية قيم الأصول الثابتة و مخصصات إهتلاكاتها.

جدول رقم (13)قائمـــــة تعديـــــل القيم التاريخية للأصول الثابتة وإهتلاكـــــاتها لسنـــــــــة 2008 دج

رقم الحساب	البيـــــــان	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة الدفترية (التاريخية)	الإهتلاك المتراكم	مخصص الإهتلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام أخر سنة 2008	الرقم القياسي العام في تاريخ الحيازة	مخصص الإهتلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
22	أراضي	2007	427464851,00	–	–	427464851,00	766,1	689,81	–	474740613,10
24	تجهيزات الإنتاج									
240	مبـــاني									
	مباني صناعية	1998	73050152,00	22526458,99	3652507,60	46871185,41	766,1	550,7	5081144,13	65204312,97
	مباني إدارية	2001	5 469 026,50	1686283,19	273451,33	3509291,99	766,1	578,2	362315,91	4649720,84
		2002	10 094 785,90	2755802,01	504739,30	6834244,6	766,1	591,29	653961,3	8854732,51
	غرف الورشات	1998	290 027,00	261 000,00	29027	–	766,1	550,7	40380,57	–
		المجموع	88 903 991,40	27229544,60	4459725,23	57214721,99			6137801,91	78708766,32
241	تهيئات و تركيبات(خزانات المياه)	1998	60 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
243	معدات وأدوات									
	معدات التزويد بالمياه	1998	868 849,08	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	903 153,00	349959,70	135472,95	417720,35	766,1	652,1	1591556,30	490732,04
		المجموع	1 772 002,08	1218808,78	135472,95	417720,35	–	–	1591556,30	490732,04
	معدات الأشغال و ضغط الهواء (مارتو بكور محركات)	1998	405000	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	263003	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	35 500,00	35057,25	442,75	–	766,1	578,2	586,63	–
		2005	1108144,8	498665,16	166221,72	443257,92	766,1	652,1	195280,57	520748,18
		المجموع	1 811 647,80	1201725,48	166664,47	443257,92	–	–	195867,2	520748,18
	معدات التعليم و التأشير التخطيط	1998	3 591 650,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	2 834 875,50	1842400,07	431261,33	581214,1	766,1	639,8	516394,66	672000,83
		2005	394 000,00	157680	59130	177390	766,1	652,1	69467,09	208401,28
		2007	412 500,00	50718,75	50718,75	311062,5	766,1	689,8	56328,02	345464,66
		المجموع	7 233 025,50	5642242,82	541115,08	1049667,62	–	–	642189,77	1225866,77
	معدات توليد الطاقة	1998	160 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2008	54 000,00	–	1619	52383	766,1	720,3	1721,94	55713,75
		المجموع	214 000,00	160 000,00	1619	52383	–	–	1721,94	55713,75
	معدات خلط وتحويل الخراسانة	1998	4 341 358,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	438 750,00	394845	43905	–	766,1	591,29	56885,15	–

		المجموع	4 780 108,00	4736204	43905	–	–	–	56885,15	–
	معدات الورشة	1998	279591,38	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	11880,00	7919,20	3959,60	–	766,1	652,1	4651,81	–
		المجموع	291471,38	287511,58	3959,60	–	–	–	4651,81	–
	معدات الوقاية	1998	223557,68	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2003	1020,2	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		المجموع	224577,68	224577,68	–	–	–	–	–	–
	أدوات حقل الأشغال	1998	235736	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2006	34500	9550,38	4789,19	20160,43	766,1	663,9	5527,26	23263,9
		2008	21367,52	–	–	21367,52	766,1	766,1	–	22726,16
		المجموع	291603,52	245286,38	4789,19	41527,95	–	–	5527,26	45990,06
	معدات أدوات أخرى	1998	12007792,83	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
244	معدات النقل									
	مركبات خفيفة وسياحية	1999	1060000	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	1 103 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2006	922 222,23	338144,16	184444,45	399633,62	766,1	663,9	199974,56	633259,27
		المجموع	3 085 222,23	2501144,16	184444,45	399633,62	–	–	199974,56	633259,27
	مركبات نفعية	2001	6939300,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	1515064,03	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	930000	697488	186000	46512,00	766,1	639,8	222717,41	55693,72
		2008	1700854,7	–	–	1700854,7	766,1	766,1	–	1700854,7
		المجموع	10496618,73	8563253,03	186000	1747365,70	–	–	222717,41	1756548,42
	مركبات النقل	1998	1501500	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2006	820252,90	406022,19	270683,46	143543,25	766,1	663,9	312352,16	165640,13
		المجموع	2321752,90	1907526,19	270683,46	143543,25	–	–	312352,16	165640,13
	المركبات الثقيلة	1998	23134550,79	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
245	معدات مكتب									
	آثاث مكتب	1998	328999,56	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		1999	579155,10	474265,72	57915,51	46973,87	766,1	562,2	78920,44	64010,46
		2000	692461,83	535482,43	69246,18	87733,22	766,1	558,7	94951,67	120301,44
		2001	268520	178489,59	26852	63178,41	766,1	578,2	35578,2	83709,75
		2002	265887,9	155643,14	26588,79	83655,97	766,1	591,29	34449,54	108388,17
		2003	12400	7026,66	1240	4133,34	766,1	611,8	1552,73	5175,79
		المجموع	2147424,39	1679907,08	181842,48	285674,81	–	–	245452,58	381585,61

	تجهيزات مكتب	1998	444068,46	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		2001	248614,03	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		2002	281998	250276,1	–	31721,9	766,1	591,29	41100,21
		2005	61600	22230	30130,00	9240	766,1	652,1	10855,33
		المجموع	1036280,49	965188,59	30130,00	40961,90	–	–	51955,54
	تجهيزات الإعلام الآلي	1998	1285994,92	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		2001	443608,61	436390	–	7218,61	766,1	578,2	9564,47
		2002	309600,00	277272,47	–	32327,53	766,1	591,29	41884,89
		2003	132198,29	82204,11	31184,44	18809,74	766,1	611,8	23553,68
		2007	100000,00	11250	77500	11250	766,1	689,8	11739,10
		2008	61600,00	–	59634,01	1965,99	766,1	720,3	2090,99
		المجموع	2333001,82	2093111,50	168318,45	71571,87	–	–	89588,23
	لوازم الإعلام الآلي	1998	49540,8	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		2000	15600	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		المجموع	65140,80	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
247	تهيئات وتركيبات								
	تهيئات المباني	1998	8694082,25	4660490,63	3598987,5	434604,12	766,1	550,7	604594,54
		1999	3241450,59	2809257,14	108048,39	324145,06	766,1	562,2	441706,74
		2002	509655,1	254827,55	203862,04	50965,51	766,1	591,29	66033,04
		2004	3960765,92	441638	3321088,82	198038,30	766,1	639,8	237132,13
		2005	752782,06	114117,3	606625,66	38039,10	766,1	652,1	44689,08
		المجموع	17164735,92	8280331,42	7838612,41	1045792,09	–	–	1394155,53
	تهيئات أخرى	2001	299520,00	209664,00	59904,00	29952,00	719,8	578,2	39685,62
	معدات التسخين و التبريد	1998	930267,85	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		2001	10835	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		2002	3099	2945,25	–	153,75	766,1	591,29	199,2
		2004	18637,51	15189,65	3446,86	2007,13	766,1	639,8	2403,34
		2005	14000	6125	5775	2100	766,1	663,9	2467,12
		2008	60000	–	59250	750	766,1	720,3	797,68
		المجموع	1036839,36	963355,62	68472,86	5010,88	–	–	5867,34
		1998	972248,16	970582,34	–	1665,82	766,1	550,7	2317,38

	تركيبات وشبكات الإتصال	1999	68000	64935,33	1600	1463,67	766,1	562,2	2180,29	1994,51
		2000	111000	87064,83	11100	12835,17	766,1	558,7	15220,52	17599,82
		2001	180050	124250,5	18005	40794,5	766,1	578,2	23856,15	54051,62
		2002	7000	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2003	31902	27699,99	720	3482,01	766,1	611,8	901,58	4360,19
		2004	19500	7237,5	1950	10312,5	766,1	639,8	2334,94	12348,24
		2005	42300	11304,16	4230	26765,84	766,1	663,9	4969,48	31445,04
		2007	15500	904,17	904,17	13045,83	766,1	689,8	1721,42	14488,64
		المجموع	1447500,16	1297979,82	40820,82	108699,52	–	–	53501,76	136288,09
	تركيبات أخرى	1998	156450	144468,30	7947,34	4034,36	766,1	550,7	11055,85	5612,35
	مجموع تجهيزات الإنتاج		182315257,8	104819312,20	7422277,81	70073667,81			11262687,72	94611418,81
25	التجهيزات الإجتماعية									
251	معدات إجتماعية	1998	12893,34	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
252	أثاث التجهيزات المبنية	1998	1357029,07	1352309,38	4719,69	–	766,1	550,7	6565,74	–
		2000	636368,2	598187,52	13090,52	25090,16	766,1	558,7	17949,96	34404,1
		2001	158800	96910	15880	46010	766,1	578,2	21040,58	60962,05
		2003	17054	13459,87	699,4	2894,89	766,1	611,8	875,79	3624,8
		المجموع	2169251,27	2060866,77	34389,61	73994,89	–	–	46432,07	98990,95
253	أثاث التجهيزات الإجتماعية	1998	126264,98	118437,18	7827,8	–	766,1	550,7	10889,55	–
		1999	11345,06	9735,06	840	770	766,1	562,2	1144,65	1049,26
		2000	91772,11	86959,61	1750	3062,5	766,1	558,7	2399,63	4199,35
		2002	50625,64	47650,64	700	2257	766,1	591,29	906,94	2924,26
		2003	138320,43	138320,43	–	–	766,1	611,8	–	–
		2004	442369,27	408248,23	7772,2	26366,84	766,1	639,8	9306,47	31571,79
		2006	175113,38	28914,18	17511,34	128687,86	766,1	663,9	20207,01	148497,92
		2008	148000	–	4502,73	143497,27	766,1	720,3	4789,03	152621,49
		المجموع	1183810,87	838265,32	40904,07	304641,47	–	–	49643,28	340864,06
254	أثاث وتجهيزات المطعم	1998	799442,93	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	61196	59741	–	1455	766,1	639,8	–	1742,22
		2008	28800	–	–	28800	766,1	766,1	–	28800
		المجموع	889438,93	859183,93	–	30255	–	–	–	30542,22
	مجموع التجهيزات الإجتماعية		4255393,91	3771209,36	75293,68	408891,36			96075,35	470397,23
	المجموع الكلي		614035502,71	108590521,56	7497571,49	497947410,2	–	–	11358763,07	569822429,1

المصدر : من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(7)و (12)

بالتمعن في نتائج تعديل القيم التاريخية للإصول الثابتة ومخصصات الإهتلاكات المرتبطة بها في سنة 2008 يظهر جليا إرتفاع أو زيادة القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للإستثمارات ومخصصات الإهتلاكات مقارنة بالقيم المحاسبية الصافية التاريخية والإهتلاكات التاريخية حيث :

بلغت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة لتجهيزات الإنتاج قيمة إجمالية قدرها 94611418.81 دج أي بزيادة قدرها 24537323.99 دج بنسبة 35.02% ومخصصات إهتلاكها المعدلة بلغت 11262687.72دج أي بزيادة قدرها 3840409.91 دج بنسبة 51.74%، ومن جهة أخرى بلغت القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات الإجتماعية المعدلة 470397.23 دج بزيادة قدرها61505.87 دج وبنسبة 15.04%، أما إهتلاكاتها المعدلة قد بلغت 96075,35 بزيادة قدرها 20781.67 دج أي بنسبة27.60%.

هذا التعديل في القيم التاريخية للأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكاتها من شأنه إزالة التضليل الذي يشوب قيمها في قائمة المركز المالي للمؤسسة والناجم عن الإرتفاعات المستمرة في المستويات العامة للأسعار ومواكبة التغيرات السعرية العامة للتغيرات السعرية الخاصة بكل إستثمار ولو بدرجة توافقية بينها، كما يساهم هذا التعديل في الإفصاح عن الإستثمارات في قائمة المركز المالي لسنة 2008 بقيم محاسبية صافية قريبة من القيم الجارية لهذه الإستثمارات عند تاريخ إعداد الحسابات والقوائم الختامية للمؤسسة وتقييم إهتلاكاتها وفقا للقوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة عند تاريخ إعدادها نهاية سنة 2008 هذا من جهة، ومن جهة أخرى هذا التعديل لم يشمل الإستثمارات المهتلكة كليا والمسجلة في قائمة المركز المالية للمؤسسة لسنة 2008 وذو قيمة محاسبية صافية معدومة، مثل معدات خلط وتحويل الخراسانة بقيمة 4341358 دج ومعدات توليد الطاقة بـ16000.00 دج والمركبات الثقيلة بقيمة 23134550.20دج، ومعدات إجتماعية بقيمة 12893.34دج، ومع ذلك مازالت المؤسسة تستغلها ومهمة جدا في سيرورة النشاط التشغيلي لها فكان من الأجدر وضع نظام قياس محاسبي يأخذ بعين الإعتبار الإستثمارات المهتلكة كليا، ويعيد تقييمها حسب قدرتها الإنتاجية والعمر الإنتاجي الممكن لها وعليه هذا الخلل أو النقص في نظام القياس المحاسبي إنعكس سلبا عن مدى نجاح طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل قيم الإستثمارات المهتلكة كليا بالشركة وكان مآلها الفشل في ذلك.

2- تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2008 :

2-1 - تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2008 :

إستنادا إلى ملاحق الشركة يظهر عدم وجود مخزون أول المدة ولا أخر المدة من البضاعة ولا بضاعة مستهلكة ضمن قائمة الدخل لسنة 2008، وعليه ليس هناك ما يتم تعديله في البضاعة خلال سنة 2008.

2-2- تعديل تكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2008:

بنفس الطريقة التي عدّلت بها تكلفة المواد الأولية المستهلكة في سنة 2007 تعدل تكلفة المواد الأولية المستهلكة في سنة 2008، وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (14) : تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2008 دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	28952246,22	766,1/719,8	30814553,81
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	147031401,51	766,1/720,3	156380336,90
قيمة المواد الأولية للإستهلاك	175983647,73	–	187194890,71
مخزون المواد الأولية في أخر المدة	24499231,89	766,5/720,3	26057006,18
قيمة المواد الأولية المستهلكة	151484415,84	–	161137884,53

المصدر: من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(6) و (7) و(12)

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المواد الأولية المستهلكة المعدلة وفق وحدة النقد الثابتة زادت عن قيمتها التاريخية، حيث بلغت 161137884,53 دج أي بزيادة قدرها 9653468.69 دج بنسبة 6.37%، وهذه زيادة معتبرة تؤثر على نتيجة الشركة من خلال زيادة المصاريف.

3- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2008 :

عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة لسنة 2008 يتم إستنادا لقائمة المركز المالي لسنتي 2007 و2008 وقائمة الدخل لسنة 2008، حيث صافي المركز النقدي لبداية الفترة في سنة 2008 وهو نفسه صافي المركز النقدي في نهاية الفترة السابقة لسنة 2007، وهو الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية لسنة 2007 وبإضافة مصادر العناصر النقدية وطرح إستخدامات العناصر النقدية في سنة 2008 نحصل على صافي المركز النقدي في نهاية سنة 2008 وكل هذا وفق الجدول التالي:

صافي المركز النقدي في بداية الفترة = الأصول النقدية نهاية 2007- الخصوم النقدية نهاية 2007

= 563378879.93- 285437695.63

= - 277941184.3

الجدول رقم(15) : حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2008 دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة: (الأصول النقدية -الخصوم النقدية)	-277 941 184,3	766,1/719,8	-295 819 312,70
تضـــاف مصادر العناصر النقدية خلال الفتـــــرة			
مبيعات البضاعة	422261,52	766,1/720,3	449110,85
إنتاج مباع	254950362,6	766,1/720,3	271161283,9
أداء الخدمات	19025747,01	766,1/720,3	20235491,86
إيرادات مختلفة	102798,1	766,1/720,3	109334,47
إيرادات مالية	–	–	–
إيرادات نقدية خارج الإستغلال	37216568,36	766,1/720,3	39582969,62
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	311717737,5		331538190,7
تطرح إستخدامات العناصر النقدية خلال الفترة			
مشتريات بضاعة	–	–	–
مشتريات مواد أولية	147031401,51	766,1/720,3	156380336,93
مشتريات إستثمارات	2074622,22	766,1/720,3	2206536,28
مصاريف خدمات	145458408,96	766,1/720,3	154707326,22
مصاريف المستخدمين	97001486,47	766,1/720,3	103169288,89
ضرائب و رسوم	5 532 926,90	766,1/720,3	5884735,95
مصاريف مالية	623174,84	766,1/720,3	662799,17
مصاريف مختلفة	1167328,19	766,1/720,3	1241552,3
إجمالي الإستخدامات النقدية خلال الفترة	398889349,09		424252575,73
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصـول النقديـة -الخصـوم النقدية)(1)	-365112795,9		
صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة(2)			-388533697,71
مكاسب تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية: ص م ن التاريخي ـ ص م ن المعدل :(1)-(2)			23420901,81

المصدر: من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(6) و (7)و(12)

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن المؤسسة قد حققت أرباح القوة الشرائية للعناصر النقدية نتيجة حيازتها لها حيث بلغت مكاسبها23420901.81 دج، وهذا بعد عملية تعديل صافي المركـــز النقـــدي للمؤسسة ومصادر وإستخدامات العناصر النقدية، وتحقيق مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية يـــدل على أن الخصوم النقدية أكبر بكثير من الأصول النقدية، وهذا يوضح توجه السياسة التمويلية للمؤسسة نحو سياسة الاستدانة الخارجية خلال الفترة .

4- تعديل قائمة الدخل لسنة 2008

نظرا لعدم توفر معلومات دقيقة عن تواريخ حركة أو حدوث المصروفات والإيرادات نفتـــرض أن حدوثها كان بصورة منتظمة عبر السنة، وبالتالي التعديل يتم بإستعمال متوســـط الأرقـــام القياســـية للأسعار لسنة 2007 (الرقم القياسي العام السنوي للأسعار) و بإستعمال تكلفة البضاعة المباعة وقيمـــة المواد الأولية المستهلكة ومخصصات الإهتلاكات المعدلة سابقا ضمن الجدول رقم (14).

وتتم عملية التعديل كمايلي:

الجدول رقم (16) : قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008 دج

البيـــــان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مبيعات بضائع		422261,52	766,1/720,3		449110,85
بضاعة مستهلكة	–		–	–	
الهامش الإجمالي		422261,52			449110,85
الهامش الإجمالي		422261,52			449110,85
إنتاج مباع		254950362,59	766,1/720,3		271161283,92
إنتاج مخزون		123 900 957,08	766,1/720,3		131779152,08
إنتاج المؤسسة لحساب الخاص		2 451 400,00	766,1/720,3		2607271,33
أداء خدمات		19 025 747,01	766,1/720,3		20235491,86
تحويل تكاليف الإنتاج		14 044 230,06	766,1/720,3		14937227,06
مواد أولية مستهلكة	151484415,84		جدول رقم (15)	161137884,61	
خدمات	145458408,96		766,1/720,3	154707326,02	
القيمة المضافة		117 852 133,46			125324326,47
القيمة المضافة		117 852 133,46			125324326,47
إيرادات المالية		–		–	
إيرادات مختلفة		102 798,10			109334,47
تحويل تكاليف الإنتاج		–	766,1/720,3	–	
مصاريف المستخدمين	97001486,47		766,1/720,3	103169288,49	
ضرائب و رسوم	5532926,90		766,1/720,3	5884735,94	
مصاريف مالية	623174,84		766,1/720,3	662799,17	
مصاريف مختلفة	1167328,19		766,1/720,3	1241552,30	
مخصصات الإهتلاك و المؤونات	7834489,71		جدول رقم(14)	9939045,26	
نتيجة الإستغلال		5795525,45			4536239,78
إيرادات خارج استغلال		53635459,45	766,1/720,3		57045849,62
مصاريف خارج استغلال	30030410,21		766,1/720,3	31939882,36	
نتيجة خارج الإستغلال		23605049,24			25105967,26
نتيجة الإستغلال		5795525,45			4536239,78
نتيجة خارج الإستغلال		23605049,24			25105967,26
النتيجة الإجمالية		29400574,69			29642207,04
ضرائب من أرباح الشركات	–				–
نتيجة الدورة		29400574,69			29283793,61
مكاسب (خسائر)القوة الشرائية للعناصر النقدية					23420901,81
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية					53063108,85

المصدر: من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(7) و(12) والجدول رقم (14) و(15).

بعد تعديل قائمة الدخل لسنة 2008 نلاحظ إنخفاض طفيف في نتيجة الدورة للشركة حيث كانت ربح بقيمة 29400574.69 دج وأصبحت ربح ولكن بقيمة أقل بلغت 29283793.61دج أي إنخفض

هذا الربح بقيمة 116781.08دج أي بنسبة0.4%، وهذا الإنخفاض يعود أساس إلى تضخم المصاريف بنسبة أكبر من تضخم الإيرادات بعد عملية التعديل، خصوصا الزيادة التي وقعت في مخصصات الإهتلاكات ومصاريف المستخدمين حيث زادت الإهتلاكات بقيمة 3860793.41دج أي بنسبة 49.28% ومصاريف المستخدمين زادت بقيمة 6167802.02 دج أي بنسبة6.36% وهذا بعد التعديل؛ ولكن بمجرد إضافة مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية (2008) والتي بلغت قيمة معتبرة قدرت بـ 23420901.81 دج وجعلت من نتيجة الدورة بعد التعديل تزيد بنسبة 79.66%، وأصبحت بقيمة 53063108.85دج، أي بزيادة بقيمة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2008 وكان لها الآثر الكبير على نتيجة الدورة لسنة 2008.

5- تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2008

في جانب الأصول بالنسبة للأصول الثابتة لسنة 2008 قمنا بتعديلها ضمن جدول رقم(14) المتعلق بتعديل القيم المحاسبية الصافية للإستثمارات ومخصصات إهتلاكها في سنة 2008، أما المخزونات فتعدل بضرب قيمها التاريخية في رقم القياسي للأسعار لنهاية سنة 2008 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة 2008 (السنوي)، أما الحقوق فهي لا تعدل باعتبارها ضمن البنود النقدية وذو قيم جارية أصلا.

أما في جانب الخصوم، فيعدل رأس المال حسب تاريخ التأسيس أو إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة و في حالة مؤسسة BATISUD قامت برفع رأسمالها في سنة 2007 إلى447700000.00دج بعد ما كان 60000000.00 دج، وعليه يتم تعديل ماقيمته 60000000.00 دج على أساس تاريخ تأسيس الشركة في سنة 1998 بإستعمال الرقم القياسي للأسعار لسنة 1998 والقيمة المتبقية وفق الرقم القياسي لتاريخ الرفع في رأس المال وهو سنة 2007، أما الديون فهي ضمن العناصر النقدية ذو قيم جارية أصلا فلا يتم تعديلها في قائمة المركز المالي لمؤسسة BATI SUD.

و لتبسيط عملية التعديل نقوم بدمج النتيجة قبل التعديل و المقدرة بـ 29400574.69 دج ضمن نتائج رهن التخصيص وفقا لنص المعيار الدولي الأول المتعلق بعرض البيانات المالية Ias 1 والمعيار الدولي29 Ias المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع تستخرج قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي يساهم في إرساء التوازن بين جانبي قائمة المركز المالي، وإلغاء فائض إعادة التقييم الخاص بالسنوات السابقة، وفي حالة الشركة محل الدراسة BATI SUD غير موجودة أصلا ونتائج رهن التخصيص كانت خسارة بقيمة 489422280.81 دج وإنخفضت بعد الدمج لتصبح بقيمة 460021706,1دج، والتعديل يكون كما يلي:

الجدول رقم (17) : قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2008

– الأصول دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الإستثمارات:			
المصاريف الإعدادية	-	-	-
القيم المعنوية	-	-	-
الأراضي	427 464 851,00	جدول رقم(13)	474740613,1
تجهيزات الإنتاج	70 074 094,82	جدول رقم(13)	94611418,81
تجهيزات إجتماعية	408 892,36	جدول رقم(13)	470397,23
إستثمارات قيد الإنجاز	2 451 400,00	766,1/720,3	2607271,33
مجموع الأصول الثابتة	500 399 238,18		572429700.43
المخزونات:			
البضائع	-	-	-
المواد الأولية	24 499 231,89	جدول رقم(14)	26057006,18
منتوج نصف منجز	-	-	-
منتوج الأشغال قيد الإنجاز	143 897 480,28	766,1/720,3	153047146,49
منتوج تام	-	-	-
مهملات و الفضلات	-	-	-
مخزون لدى الغير	-	-	-
مجموع المخزونات	168 396 712,17		179104152,67
الحقوق:			
حقوق الإستثمار	14 036 526,15	766,1/766,1	14036526,15
حقوق المخزونات	-	-	-
حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة	-	-	-
تسبيقات على الحساب	48 571 184,62	766,1/766,1	48571184,62
تسبيقات الإستغلال	-	-	-
حقوق على الزبائن	180 192 526,18	766,1/766,1	180192526,2
النقديات	3 645 302,32	766,1/766,1	3645302,32
حسابات الخصوم المدينة	-	-	-
مجموع الحقوق	246 445 539,27		246445539,27
مجموع الأصول	915 241 489,62		997979392.17

-الخصوم دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأموال المملوكة :			
رأس المال الإجتماعي	60000000	766,1/550,7	83468313,06
	387 700 000,00	766,1/689,81	430577941,80
الأموال شخصية	293 137 346,78	766,1/766,1	293137346,78
علاوات لإصدار	-	-	-
إحتياطات	641 526,82	766,1/766,1	641526,82
إعانات الإستثمار	-	-	-
فرق لإعادة التقييم	-	-	-
أموال أخرى	21 889 000,00	766,1/766,1	21889000
نتائج رهن التخصيص	_460021706,1	766,1/766,1	_443630058.39
مؤونات الأخطار والخسائر	336 987,00	766,1/766,1	336987,00
حقوق الملكية	274 282 579,79		386421057.07
الديون :			
ديون إستثمارات	28 761 629,40	766,1/766,1	28761629,40
ديوان المخزونات	119 875 220,33	766,1/766,1	119875220,33
محجوزات للغير	48 550 601,48	766,1/766,1	48550601,48
ديون الشركاء والشركات الحليفة	23 068 117,00	766,1/766,1	23068117,00
تسبيقات الإستغلال	381 720 866,93	766,1/766,1	381720866,93
تسبيقات تجارية	9 581 900,00	766,1/766,1	9581900,00
ديون مالية	-	-	-
حسابات الأصول الدائنة	-	-	-
الديون	611 558 335,14		611558335,1
الخصوم	915 241 489,62		997979392.17

من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(3) و(6) و (7) و(12) و الجدول (13) و(14)

إن عملية تعديل قائمة المركز المالي للمؤسسة الهدف الأساسي منها هو إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أو ما يسمى بالتكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة و من ورائه إظهار مدى قدرة المؤسسة على المحافظة على القوة الشرائية لرأسمالها، وهو ماتحقق فعلا من خلال ملاحظتنا لنتائج تعديل رأس المال حيث زادت قيمة رأس المال وأصبحت بـ514046254.9دج بعدما كانت447700000.00دج أي بزيادة قدرها 66346254.86 دج

وبنسبة14.82 %، كما إنخفضت قيمة الخسائر من خلال نتائج رهن التخصيص بقيمة 16391647.71 دج وبنسبة 3.56% إذ أصبحت بقيمة 443630058.39 دج؛

أما الديون وبإعتبارها خصوما نقدية ذو قيم جارية أصلا فلا تعدل وتبقى كما هي في قائمة المركز المالي.

وإلى جانب ذلك كان لتعديل قائمة المركز المالي الآثر الإيجابي على قيمة الأصول الثابتة و المخزونات، بحيث أصبحت بقيم جارية في تاريخ إعداد القوائم والحسابات الختامية ووصلت قيمتها المعدلة إلى 572429700.43 دج و179104152,67دج على التوالي أي بزيادة قدرها 72030462.25 دج و10707440.5دج على التوالي أ ي بنسبة 14.30% و6.36%، بينما الحقوق بإعتبارها أصولا نقدية ذو قيم جارية بقيت كما هي في قائمة المركز المالي و لم تعدل، وفي مجموع قائمة المركز المالي زاد أين وصل إلى 997979392.17 دج بزيادة قدرها 82737902.55 دج أي بنسبة 9.04% وهي قيمة معتبرة في دورة مالية واحدة؛

بالإضافة إلى ذلك هناك ملاحظة هامة وهي أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لم تفصح عن مكاسب الحيازة غير المحققة بعد تعديل الأصول ورأس المال وفق وحدة النقد الثابتة في قائمة المركز المالي لسنة 2008، وبالنسبة لنتائج رهن التخصيص بعد التعديل إنخفضت الخسارة المتراكمة في سنة 2008 بقيمة 16391647.71 دج وهي تمثل الفرق بين الزيادة في قيمة الأصول المعدلة والزيادة في قيمة رأس المال المعدلة لسنة 2008.

والذي يمكن قوله أيضا أن تحديد قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي ساهم في تخفيض قيمة الخسائر المتراكمة لسنة، 2008 بعد تعديل قائمة المركز المالي، في حين كان لمكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية أثر على نتيجة الدورة في قائمة الدخل ولم تؤثر على النتيجة المستخرجة من قائمة المركز المالي والمتعلقة بالقوة الشرائية لرأس المال دون أن تؤثر هذه الأخيرة على نتيجة الدورة في قائمة الدخل.

المطلب الثالث : تعديل القوائم المالية لسنة 2009

بنفس الطريقة والإجراءات التي عدّلنا بها القوائم المالية في سنتي2007، 2008 نقوم بتعديل القوائم المالية لسنة 2009.

1- تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و مخصصات إهتلاكاتها لسنة 2009

تعدّل القيم التاريخية للإصول الثابتة ومخصصات مباشرة وكذا مخصصات الإهتلاكات المرتبطة بها إستنادا للملحق رقم (11) كما يلي:

جدول رقم (18)قائمـــــة تعديـــل القيم التاريخية للأصول الثابتة وإهتلاكـــاتها لسنـــــــة 2009

دج

رقم الحساب	البيـــان	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة الدفترية (التاريخية)	الإهتلاك المتراكم	مخصص الإهتلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في أخر سنة 2009	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة	مخصص الإهتلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
22	أراضي	2007	427464851,00	–	–	427464851,00	856,42	689,81	–	530710554,60
24	تجهيزات الإنتاج									
240	مبـــاني									
	مباني صناعية	1998	73050152,00	26178966,59	3652507,60	43218677,82	856,42	550,7	5680189,86	67211440,09
	مباني إدارية	2001	5 469 026,50	19579734,52	273451,33	3235840,66	856,42	578,2	405031,45	4792872,11
		2002	10 094 785,90	3260541,31	504739,30	6329505,3	856,42	591,29	731060,61	9167607,99
	غرف الورشات	1998	290 027,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		المجموع	88 903 991,40	31689269,83	4459725,23	52784023,76			6816281,92	81171920,19
241	تهيئات و تركيبات(خزانات المياه)	1998	60 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
243	معدات وأدوات									
	معدات التزويد بالمياه	1998	868 849,08	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	903 153,00	485232,65	135472,95	282447,40	856,42	652,1	177920,17	370945,56
		2009	2 540 000,00	–	–	2 540 000,00	856,42	856,42	–	2 540 000,00
		المجموع	4 312 002,08	1354281,73	135472,95	2822447,40	–	–	177920,17	2910945,56
	معدات الأشغال و ضغط الهواء (مارتو بكور محركات)	1998	405000	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	263003	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	35 500,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	1108144,8	664874,63	166221,72	277048,45	856,42	652,1	218303,33	363854,98
		المجموع	1 811 647,80	1368377,88	166221,72	277048,45	–	–	218303,33	363854,98
	معدات التعليم و التأشير التخطيط	1998	3 591 650,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	2 834 875,50	2273661,40	374547,58	186666,52	856,42	639,8	501359,86	249867,05
		2005	394 000,00	216810,00	59130	118260	856,42	652,1	77656,97	155313,95
		2007	412 500,00	101437,5	50718,75	260343,75	856,42	689,8	62968,86	323224,64
		المجموع	7 233 025,50	6183357,89	484396,36	565271,29	-	-	641985,69	728405,64
	معدات توليد الطاقة	1998	160 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2008	54 000,00	1618,00	8100,00	44282,00	856,42	720,3	9630,71	52650,27

		2009	335 718,98	–	–	335 718,98	856,42	856,42	–	335 718,98
		المجموع	549 718,98	161 618,00	8100,00	380000,98	–	–	9630,71	388369,25
	معدات خلط وتحويل الخراسانة	1998	4 341 358,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	438 750,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		المجموع	4 780 108,00	4 780 108,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
	معدات الورشة	1998	279591,38	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	11880,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		المجموع	286971,38	286971,38	–	–	–	–	–	–
	معدات الوقاية	1998	223557,68	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2003	1020,2	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		المجموع	224577,68	224577,68	–	–	–	–	–	–
	أدوات حقل الأشغال	1998	235736	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2006	34500	14339,57	4789,19	15371,24	663,9	856,42	6177,97	19828,64
		2008	21367,52	–	7121,79	14245,73	766,1	856,42	8467,64	16937,84
		المجموع	291603,52	250075,57	11910,98	29616,97	–	–	14645,61	36766,48
	معدات أدوات أخرى	1998	11694042,83	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
244	معدات النقل									
	مركبات خفيفة وسياحية	1999	1060000	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	1 103 000,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2006	922 222,23	522588,61	184444,45	215189,17	663,9	856,42	237930,28	277590,46
		المجموع	3 085 222,23	2685588,61	184444,45	215189,17	–	–	237930,28	277590,46
	مركبات نفعية	2001	6939300,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	1515064,03	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	930000	883489	46511	–	639,8	856,42	62258,44	–
		2008	1700854,7	–	340158,94	1360695,76	766,1	856,42	380262,26	1521116,12
		المجموع	10496618,73	8749253,03	386669,94	1360695,76	–	–	442520,70	1521116,12
	مركبات النقل	1998	1501500	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2006	820252,90	676705,65	143543,25	–	663,9	856,42	185168,41	–
		المجموع	2321752,90	2178205,65	143543,25	–	–	–	185168,41	–
	المركبات الثقيلة	1998	21165300,79	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
245	معدات مكتب									
	أثاث مكتب	1998	328999,56	مهتلكة كليا	-	-	–	–	–	–
		1999	579155,10	532181,23	31805,65	15168,22	562,2	856,42	48450,72	23106,30
		2000	692461,83	604728,61	69246,18	18487,04	558,7	856,42	106146,07	28338,41
		2001	268520	205341,59	26852	36326,41	578,2	856,42	39772,72	53806,06
		2002	265887,9	182231,93	26588,79	57067,18	591,29	856,42	38511,00	82655,67

		2003	12400	8266,66	1240	2893,34	856,42	611,8	1735,79	4050,20
		المجموع	2147424,39	186174958	155732,62	129942,26	–	–	234616,30	191956,64
	تجهيزات مكتب	1998	444068,46	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	248614,03	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	281998	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2005	61600	31570,00	9240,00	20890,00	856,42	652,1	12135,33	27435,38
		المجموع	1036280,49	1006150,49	9240,00	20890,00	–	–	12135,33	27435,38
	تجهيزات الإعلام الآلي	1998	1285994,92	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	443608,61	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	309600,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2003	132198,29	101013,85	18809,74	12374,70	856,42	611,8	26330,56	17322,55
		2007	100000,00	22500,00	11250,00	66250,00	856,42	689,8	13967,21	82251,38
		2008	61600,00	1965,99	9240,00	50394,01	856,42	720,3	10986,14	59917,30
		2009	514300,00	–	27818,97	486481,03	856,42	782,7	30438,37	532287,51
		المجموع	2847301,82	2164683,37	67118,71	615499,74	–	–	81722,28	691778,74
	لوازم الإعلام الآلي	1998	49540,8	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	15600	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		المجموع	65140,80	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
247	تهيئات وتركيبات	1998	8694082,25	5095094,75	434604,12	3164384,4	856,42	550,7	675872,17	4921086,05
	تهيئات المباني	1999	3241450,59	3133402,2	108048,39	–	856,42	562,2	164594,09	–
		2002	509655,1	305793,06	50965,51	152896,53	856,42	591,29	73818,06	221454,18
		2004	3960765,92	639677,1	198038,30	3123050,52	856,42	639,8	265089,02	4180435,95
		2005	752782,06	152156,4	38039,10	568586,56	856,42	652,1	49957,74	746739,61
		المجموع	17164735,92	9326123,51	829694,42	7008918,01	–	–	1229331,08	10069715,79
	تهيئات أخرى	2001	299520,00	239616,00	29952,00	29952,00	856,42	578,2	44364,39	44364,39
	معدات التسخين و التبريد	1998	930267,85	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2001	10835,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2002	3099,00	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	18637,51	15189,65	2007,13	1439,73	856,42	639,8	2686,69	1927,18
		2005	14000,00	8225,00	2100,00	3675,00	856,42	663,9	2757,98	4826,47
		2008	60000,00	750,00	6992,87	52257,13	856,42	720,3	8314,36	62132,51
		المجموع	1036839,36	968366,50	11100,00	57372,86	–	–	13759,03	68886,16

	تركيبات وشبكات الاتصال	1998	972248,16	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–
		1999	68000	66535,33	1463,67	–	856,42	562,2	2229,66	–
		2000	111000	98164,83	11100	1735,17	856,42	558,7	17014,96	2659,80
		2001	180050	139256,5	18005	22788,5	856,42	578,2	26668,69	33753,93
		2002	7000	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2003	31902	28419,99	720	2762,01	856,42	611,8	1007,88	3866,36
		2004	19500	9187,5	1950	8362,5	856,42	639,8	2611,85	11200,83
		2005	42300	15534,16	4230	22535,84	856,42	663,9	5555,36	29596,9
		2007	15500	2454,17	1550	11495,83	856,42	689,8	1924,37	14272,42
		المجموع	1447500,16	1338800,64	39018,67	69680,85	–	–	57012,77	95350,24
	تهيئات أخرى	1998	156450,00	152415,64	4034,36	–	766,1	550,7	6274,02	–
	مجموع تجهيزات الإنتاج		183357776,8	109865051,9	7126375,63	66366349,26	–	–	10423602,02	98588455,69
25	التجهيزات الاجتماعية									
251	معدات إجتماعية	1998	12893,34	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
252	أثاث التجهيزات المبنية	1998	1357029,07	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2000	636368,2	611278,04	13090,52	11999,64	856,42	558,7	20066,19	18394
		2001	158800	112790	15880	30130	856,42	578,2	23521,18	44628,04
		2003	17054	14159,27	699,4	2195,33	856,42	611,8	979,04	3073,1
		2009	32500	–	1895,83	30604,17	856,42	782,7	2074,33	33485,82
		المجموع	2201751,27	2095256,38	31565,75	74929,14			46640,74	99580,96
253	أثاث التجهيزات الإجتماعية	1998	126264,98	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		1999	11345,06	10575,06	770	–	856,42	562,2	1172,96	–
		2000	91772,11	88709,61	1750	1312,5	856,42	558,7	2682,53	2011,9
		2002	50625,64	48350,64	700	1557	856,42	591,29	1013,87	2255,14
		2003	138320,43	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	442369,27	416020,43	7772,2	18594,64	856,42	639,8	10403,66	24890,31
		2006	175113,38	46425,52	17511,34	111176,52	856,42	663,9	22589,33	143415,86
		2008	148000	4502,73	4502,73	138994,54	856,42	720,3	5353,64	165261,28
		2009	431829,06	–	3232,56	428596,5	856,42	782,7	3536,93	468952,64
		المجموع	1615639,93	879169,4	36238,83	700231,70	–	–	46752,92	806787,13
254	أثاث وتجهيزات المطعم	1998	799442,93	مهتلكة كليا	–	–	–	–	–	–
		2004	61196	59741	–	1455	856,42	639,8	–	1947,62
		2008	28800	–	2880	25920	856,42	720,3	3424,25	30818,27
		المجموع	889438,93	859183,93	–	27375,00	–	–	3424,25	32765,89
	مجموع التجهيزات الإجتماعية		4719723,47	3846503,05	70684,58	802535,84			96817,91	939133,98
	المجموع الكلي		615542351,23	113711554,92	7197060,21	494633736,10	–	–	10520419,93	630238144,27

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(11) و(12)

من خلال ملاحظة نتائج تعديل القيم المحاسبة الصافية للأصول الثابتة ومخصصات الإهتلاكات المرتبطة بها في سنة 2009، يظهر جليا إرتفاع أو زيادة القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للأصول الثابتة ومخصصات الإهتلاكات مقارنة بالقيم المحاسبية الصافية التاريخية والإهتلاكات التاريخية حيث:
بلغت قيمة الأراضي المعدلة 530710554.6 دج أي بزيادة قدرها 103245703.6 دج أو بنسبة 24.14% وهي معتبرة جدا، بينما بلغت القيمة المحاسبية الصافية المعدلة لتجهيزات الإنتاج مقدار 98588455,69 دج أي بزيادة قدرها 32222106.4 دج وبنسبة 48.55% ومخصصات إهتلاكها المعدلة بلغت 10423602.02 دج بزيادة قدرها 3297226.39دج أي بنسبة 46.27%، ومن جهة أخرى بلغت القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات الإجتماعية المعدلة 939133.98 دج بزيادة قدرها 136598.14 دج أي بنسبة17.82%، أما إهتلاكاتها المعدلة قد بلغت 96817.91 أي بزيادة قدرها 26133.33 دج أي بنسبة 36.97%.

هذا التعديل في القيم الصافية والمحاسبية للإستثمارات وإهتلاكاتها من شأنه إزالة التضليل الذي يشوب قيمها في قائمة المركز المالي للمؤسسة والناجم عن الإرتفاعات المستمرة في المستويات العامة للأسعار ومواكبة التغيرات السعرية العامة للتغيرات السعرية الخاصة بكل أصل ولو بدرجة توافقية بينهما، كما يساهم هذا التعديل في الإفصاح عن الأصول في قائمة المركز المالي لسنة 2009 بقيم محاسبية صافية قريبة من القيم الجارية لهذه الأصول عند تاريخ إعداد الحسابات والقوائم الختامية للمؤسسة وتقييم إهتلاكاتها وفقا للقوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة عند تاريخ إعدادها نهاية سنة 2009 هذا من جهة، ومن جهة أخرى هذا التعديل لم يشمل الأصول المهتلكة كليا والمسجلة في قائمة المركز المالية للمؤسسة لسنة 2009 وذو قيمة محاسبية صافية معدومة، مثل معدات خلط وتحويل الخراسانة بقيمة 4780180 دج ومعدات التخطيط والتأشير بـ3591650 دج والمركبات النفعية بقيمة 8454364.03دج وآثاث تجهيزات إجتماعية بقيمة 1357029.07 دج، ومع ذلك مازالت المؤسسة تستغلها ومهمة جدا في سيرورة النشاط التشغيلي لها فكان من الأجدر وضع نظام قياس محاسبي يأخذ بعين الإعتبار الإستثمارات المهتلكة كليا، ويعيد تقييمها حسب قدرتها الإنتاجية والعمر الإنتاجي الممكن لها، وعليه هذا الخلل أو النقص في نظام القياس المحاسبي إنعكس سلبا عن مدى نجاح طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل قيم الإستثمارات المهتلكة كليا بالمؤسسة وكان مآلها الفشل في ذلك.

2- تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2009:

2-1 - تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2009 :

إستنادا إلى ملاحق المؤسسة يظهر عدم وجود مخزون أول المدة ولا أخر المدة من البضاعة ولا بضاعة مستهلكة ضمن قائمة الدخل لسنة 2009، وعليه ليس هناك ما يتم تعديله في البضاعة خلال سنة 2009.

2-2- تعديل تكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2009:

بنفس الطريقة التي عدّلت بها تكلفة المواد الأولية المستهلكة في سنة 2007 و2008 تعدل تكلفة المواد الأولية المستهلكة في سنة 2009، وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (19) : تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2009 **دج**

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	24499231,89	856,42/766,1	27387589,32
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	84191567,81	856,42/782,72	92118947,39
قيمة المواد الأولية للإستهلاك	108690799,70	–	119506536,71
مخزون المواد الأولية في أخر المدة	5956817,89	856,42/782,72	6517704,89
قيمة المواد الأولية المستهلكة	102733981.81	–	112988831,82

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(6) و(9) و (10) و(12)

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المواد الأولية المستهلكة المعدلة زادت قيمتها عن القيمة التاريخية بعد تعديلها وفق وحدة النقد الثابتة حيث بلغت 112988831.82 دج، أي بزيادة قدرها 10254850 دج أي بنسبة 9.98% وهذه زيادة معتبرة تؤثر على نتيجة المؤسسة من خلال زيادة المصاريف .

3- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2009 :

عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة سنة 2009 يتم إستنادا لقائمة المركز المالي لسنتي 2008 و2009 وقائمة الدخل لسنة 2009، حيث صافي المركز النقدي لبداية الفترة في سنة 2009 وهو نفسه صافي المركز النقدي في نهاية الفترة السابقة لسنة 2008، وهو الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية لسنة 2008 وبإضافة مصادر العناصر النقدية وطرح إستخدامات العناصر النقدية في سنة 2009 نحصل على صافي المركز النقدي في نهاية سنة 2009 وكل هذا وفق الجدول التالي:

صافي المركز النقدي التاريخي في بداية الفترة ل2009= الأصول النقدية في نهاية 2008- الخصوم النقدية في نهاية 2008

= 611558335.14 – 246445539.27

=3365112795.9 –

الجدول رقم (20) : حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2009 دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة: الأصول النقدية –الخصوم النقدية	-3 365 112 795,9	856,42/766,1	-408 158 074,20
تضـــاف مصادر العناصر النقدية خلال الفتـــرة:			
مبيعات البضاعة	–	–	–
إنتاج مباع	830407,98	856,42/766,1	908598,22
أداء الخدمات	357866354,61	856,42/766,1	391562632,11
إيرادات مختلفة	25001275,20	856,42/766,1	27355366,04
إيرادات مالية	–	–	–
إيرادات نقدية خارج الإستغلال	15716185,66	856,42/766,1	17196003,33
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	399414223,4		437022599,7
تطرح إستخدامات العناصر النقدية خلال الفترة			
مشتريات بضاعة	–	–	–
مشتريات مواد أولية	84191567,81	856,42/766,1	92118947,39
مشتريات إستثمارات	3854348,04	856,42/766,1	4217268,94
مصاريف خدمات	148886254,46	856,42/766,1	162905209,64
مصاريف المستخدمين	152292044,46	856,42/766,1	166631685,30
ضرائب و رسوم	7 778 971,82	856,42/766,1	8511430,71
مصاريف مالية	1277597,97	856,42/766,1	1397895,10
مصاريف مختلفة	814833,18	856,42/766,1	891556,91
إجمالي الإستخدامات النقدية خلال الفترة	399095616,96		436673994,03
صافي المركـــز النقـــدي التـــاريخي فـــي نهايـــة الفترة(الأصـــــول النقديـــــة– الخـــصـــــوم النقدية)(1)	-364794189,46		
صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة(2)			-407809468,47
مكاسب تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية: (1)–(2)			43015279,01

المصدر :من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم(6) و(9)و (10) و (12)

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن المؤسسة قد حققت أرباح القوة الشرائية للعناصـــر النقديـــة نتيجـــة حيازتها لها حيث بلغت مكاسبها 43015279.01 دج، وهذا بعد عملية تعـــديل صـــافي المركـــز النقـــدي للمؤسسة ومصادر وإستخدامات العناصر النقدية، وتحقيق مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية يدل على أن الخصوم النقدية أكبر بكثير من الأصول النقدية، وهذا يوضح توجه سياسة تمويل المؤسسة نحو سياسة الاستدانة الخارجية خلال الفترة.

4-تعديل قائمة الدخل لسنة 2009

نظرا لعدم توفر معلومات دقيقة عن تواريخ حركة أو حدوث المصروفات والإيـــرادات نفتـــرض أن حدوثها كان بصورة منتظمة عبر السنة، وبالتالي التعديل يتم بإستعمال متوسط الأرقام القياســـية للأســـعار لسنة 2009(الرقم القياسي السنوي للأسعار)، وبإستعمال قيمة المواد الأولية المـــستهلكة ومخصـــصات الإهتلاكات المعدلة سابقا ضمن الجدولين رقم (20)و (19) على التوالي، وتتم عملية التعديل كمايلي:

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة لمبيعات البضاعة} = \text{التكلفة التاريخية لمبيعات البضاعة} \times \frac{\text{ر ق ع أخر 2009}}{\text{ر ق ع السنوي ل 2009}}$$

ر ق ع : رقم القياسي العام

$$= 830407.98 \times \frac{856.42}{782.72}$$

= 908598.22 دج.

الجدول رقم(21): قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2009 دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مبيعات بضائع		830407,98	856,42/782,72		908598,22
بضاعة مستهلكة	-			-	
الهامش الإجمالي		830407,98			908598,22
الهامش الإجمالي		830407,98	856,42/782,72		908598,22
إنتاج مباع		357866354,6	856,42/782,72		3915562632,12
إنتاج مخزون		29339501,07	856,42/782,72		32102074,19
أداء خدمات		2 500 175,20	856,42/782,72		27355366,04
تحويل تكاليف الإنتاج		16511027,08	856,42/782,72		18066561,41
مواد أولية مستهلكة	102733981,81		جدول رقم 20	112988831,82	
خدمات	148886254,46		856,42/782,72	162905210,09	
القيمة المضافة		177 929 129,67			194101190,66
القيمة المضافة		177 929 129,67			194101190,66
إيرادات مختلفة		-			-
تحويل تكاليف الإستغلال		-			-
مصاريف المستخدمين	152292044,78		856,42/782,72	166631685,64	
ضرائب و رسوم	7778971,82		856,42/782,72	8511430,71	
مصاريف مالية	1277597,97		856,42/782,72	1397895,10	
مصاريف مختلفة	814833,18		856,42/782,72	891556,91	
مخصصات الإهتلاك والمؤونات	7593029,20		جدول رقم19	10520419,93	
نتيجة الإستغلال		8172652,72			6148201,77
إيرادات خارج استغلال		15716185,66	856,42/782,72		17196003,33
مصاريف خارج استغلال	17792821,63		856,42/782,72	19468172,91	
نتيجة خارج الإستغلال	2076635,97			-2272169,58	
نتيجة الإستغلال		8172652,72			6148201,77
نتيجة خارج الإستغلال	2076635,97			-2272169,58	
النتيجة الإجمالية					3876032,19
ضرائب من أرباح الشركات	-				-
نتيجة الدورة		6096016,75			3876032,19
مكاسب (خسائر)القوة الشرائية للعناصر النقدية					43015279,01
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية					46891311,20

المصدر : من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم (10) و (12) و الجدولين (19)و (23)

بعد تعديل قائمة الدخل لسنة 2009 نلاحظ إنخفاض في نتيجة الدورة للمؤسسة حيث كانت ربح بقيمة 6096016.75 دج وأصبحت ربح ولكن بقيمة أقل بلغت 3876032.19 دج أي إنخفض هذا الربح بقيمة 2219984.56 دج أي بنسبة 36.42 % وهذه قيمة معتبرة فيها يخص نتيجة الدورة، وهذا الإنخفاض يعود أساس إلى تضخم المصاريف بنسبة أكبر من تضخم الإيرادات بعد عملية التعديل؛ خصوصا الزيادة التي وقعت في مخصصات الإهتلاكات ومصاريف المستخدمين حيث زادت الإهتلاكات بقيمة 2927390.73 دج أي زادت بنسبة 38.55%، ومصاريف المستخدمين زادت بقيمة 14339640.9 دج أي بنسبة9.41% وهذا بعد التعديل، ولكن بمجرد إضافة مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية (2009) والتي بلغت قيمة معتبرة قدرت بـ: 43015279.01 دج جعلت من نتيجة الدورة بعد التعديل زادت وأصبحت بقيمة 46891311.20دج، أي بزيادة بقيمة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2009 وكان لها الآثر الكبير على نتيجة الدورة لسنة 2009.

5- تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2009

في جانب الأصول بالنسبة للأصول الثابتة لسنة 2009 قمنا بتعديلها ضمن جدول رقم(19) المتعلق بتعديل القيم المحاسبية الصافية للأصول الثابتة ومخصصات إهتلاكها في سنة 2009، أما المخزونات فتعدل بضرب قيمها التاريخية في رقم القياسي للأسعار لنهاية سنة 2009 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة 2009 (السنوي)، أما الحقوق فهي لا تعدل باعتبارها ضمن البنود النقدية وذو قيم جارية أصلا.

أما في جانب الخصوم، فيعدل رأس المال حسب تاريخ التأسيس أوإعادة الهيكلة المالية للمؤسسة، و في حالة مؤسسة BATISUD قامت برفع رأسمالها في سنة 2007 إلى 447700000دج بعد ما كان 60000000.00 دج، وعليه يتم تعديل ماقيمته 60000000.00 دج على أساس تاريخ تأسيس المؤسسة في سنة 1998 بإستعمال الرقم القياسي للأسعار لسنة 1998 والقيمة المتبقية وفق الرقم القياسي لتاريخ الرفع في رأس المال وهو سنة 2007، أما الديون فهي ضمن العناصر النقدية ذو قيم جارية أصلا فلا يتم تعديلها في قائمة المركز المالي لمؤسسة BATI SUD.

و لتبسيط عملية التعديل نقوم بدمج النتيجة قبل التعديل والمقدرة بـ 6096016,75 دج ضمن نتائج رهن التخصيص، وفقا لنص المعيار الدولي الأول المتعلق بعرض البيانات المالية Ias 1 والمعيار الدولي المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع Ias 29 تستخرج قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي يساهم في إرساء التوازن بين جانبي قائمة المركز المالي، وإلغاء فائض إعادة التقييم الخاص بالسنوات السابقة، وفي حالة الشركة محل الدراسة BATISUD غير موجودة أصلا ونتائج رهن التخصيص كانت خسارة بقيمة 461491734.85 دج وإنخفضت بعد الدمج لتصبح بقيمة 455395718,1 دج، والتعديل يكون كما يلي :

الجدول رقم (22) : قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2009

– الأصول دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الإستثمارات:			
المصاريف الإعدادية	-	-	-
القيم المعنوية	-		
		-	-
الأراضي	427 464 851,00	جدول رقم19	530710554,6
تجهيزات الإنتاج	66 366 762,18	جدول رقم19	98588455,69
تجهيزات إجتماعية	802 536,84	جدول رقم19	939133,98
إستثمارات قيد الإنجاز	2 451 400,00	856,42/720,3	2914657,76
مجموع الإستثمارات	497 085 550,02		633152802,03
المخزونات:			
البضائع	-	-	-
المواد الأولية	5 956 817,89	856,42/782,72	6517704,89
منتوج نصف منجز	-	-	-
الأشغال قيد الإنجاز	173 236 981,35	856,42/782,72	189548772,9
منتوج تام	-	-	-
مهملات و الفضلات	-	-	-
مخزون لدى الغير	-	-	-
مجموع المخزونات	179 193 799,24		196066477,8
الحقوق:			
مدينو الإستثمارات	12 811 544,13	856,42/856,42	12 811 544,13
مدينو المخزونات	-	-	-
حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة	-	-	-
تسبيقات على الحساب	60 502 482,87	856,42/856,42	60 502 482,87
تسبيقات الإستغلال	-	-	-
حقوق على الزبائن	104 754 995,33	856,42/856,42	104 754 995,33
النقديات	340 314 998,13	856,42/856,42	340 314 998,13
حسابات الخصوم المدينة	-	-	-
مجموع الحقوق	518 384 020,46		518 384 020,46
مجموع الأصول	1 194 663 369,72		1347603300,29

المصدر : من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم (9) و(12) والجدول رقم (19).

-الخصوم دج

البيـــــــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأموال المملوكة :			
رأس المال الإجتماعي	60000000	856,42/550,7	93308879,61
	387 700 000,00	856,42/689,81	481341288,20
الأموال شخصية	293 137 346,78	856,42/856,42	293137346,78
علاوات لإصدار	-	-	-
إحتياطات	2 111 555,55	856,42/856,42	2111555,55
إعانات الإستثمار	-	-	-
فرق لإعادة التقييم	-	-	-
أموال أخرى	517 700 018,22	856,42/856,42	517 700 018,22
نتائج رهن التخصيص	_455395718,1	856,42/856,42	_429405955,34
مؤونات الأخطار والخسائر	425 000,00	856,42/856,42	425 000,00
مجموع حقوق الملكية	805 678 202,45		958618133,02
الديون :			
ديون إستثمارات	32 151 500,41	856,42/856,42	32 151 500,41
ديوان المخزونات	70 199 924,65	856,42/856,42	70 199 924,65
محجوزات للغير	18 558 537,10	856,42/856,42	18 558 537,10
ديون الشركاء والشركات الحليفة	54 788 479,80	856,42/856,42	54 788 479,80
تسبيقات الإستغلال	175 837 815,18	856,42/856,42	175 837 815,18
تسبيقات تجارية	9 581 900,00	856,42/856,42	9 581 900,00
ديون مالية	27 867 010,13	856,42/856,42	27 867 010,13
حسابات الأصول الدائنة	-	-	-
مجموع الديون	388 985 167,27		388985167,27
الخصوم	1 194 663 369,72		1347603300,29

المصدر : من إعداد الطالب و بالإعتماد على الملحق رقم (9) و(12).

إن عملية تعديل قائمة المركز المالي للمؤسسة الهدف الأساسي منها هو إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أو ما يسمى بالتكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة من ورائه إظهار مدى قدرة المؤسسة على المحافظة على القوة الشرائية لرأسمالها، وهو ماتحقق فعلا من خلال ملاحظتنا لنتائج تعديل رأس المال حيث زادت قيمة رأسمال وأصبحت بـ574650167.8 دج بعدما كانت 447700000دج أي بزيادة قدرها 126950167.8 دج أي بنسبة 28.35%، كما إنخفضت قيمة الخسائر من خلال نتائج رهن التخصيص بقيمة 25989762.76 دج أي بنسبة 5.70% إذ أصبحت بقيمة 429405955.34 دج؛

أما الديون وبإعتبارها خصوما نقدية ذو قيم جارية أصلا فلا تعدل وتبقى كما هي في قائمة المركز المالي.

وإلى جانب ذلك كان لتعديل قائمة المركز المالي الآثر الإيجابي على قيمة الإستثمارات والمخزونات، بحيث أصبحت بقيم جارية في تاريخ إعداد القوائم والحسابات الختامية ووصلت قيمتها المعدلة إلى633199241.80 دج و196066477.8دج على التوالي أي بزيادة قدرها 136113691.78 دج و16872678.56 دج أو بنسبة 2.74% و9.42% على التوالي، بينما الحقوق بإعتبارها أصولا نقدية ذو قيم جارية بقيت كما هي في قائمة المركز المالي و لم تعدل، وفي مجموع قائمة المركز المالي زاد أين وصل إلى 1347603300.29دج أي بزيادة قدرها 152939930.57دج أي بنسبة 12.80%، وهي قيمة معتبرة جدا في دورة مالية واحدة ؛

بالإضافة إلى ذلك هناك ملاحظة هامة وهي أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لم تفصح عن مكاسب الحيازة غير المحققة بعد تعديل الأصول ورأس المال وفق وحدة النقد الثابتة في قائمة المركز المالي لسنة 2009، وبالنسبة لنتائج رهن التخصيص بعد التعديل إنخفضت الخسارة المتراكمة في سنة 2009 بقيمة 25989762.76 دج، وهي تمثل الفرق بين الزيادة في قيمة الأصول المعدلة والزيادة في قيمة رأس المال المعدلة لسنة 2009 .

والذي يمكن قوله أيضا أن تحديد قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي ساهم في تخفيض قيمة الخسائر المتراكمة لسنة 2009 بعد تعديل قائمة المركز المالي، في حين كان لمكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية أثر على نتيجة الدورة في قائمة الدخل ولم تؤثر على النتيجة المستخرجة من قائمة المركز المالي والمتعلقة بالقوة الشرائية لرأس المال دون أن تؤثر هذه الأخيرة على نتيجة الدورة في قائمة الدخل.

6-أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على إعداد القوائم المالية :

يمكن تلخيص بعض التغيرات التي حدثت على بعض العناصر الهامة بعد تعديل القوائم المالية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (23) : ملخص لأهم التغيرات الناتجة عن تعديل القوائم المالية

البيـــــــــــان	2007	2008	2009
نتيجة الدورة قبل التعديل	2035556.92	29400574.69	6096016.75
نتيجة الدورة بعد التعديل	776520.55	29642207.04	3876032.19
فرق التعديل	-1259036.37	+ 241632.35	- 2219984.56
النتيجة قبل مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية	776520.55	29642207.04	3876032.19
النتيجة بعد مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية	14576497.79	53063108.85	28824749.79
فرق التعديل	+13799977.24	+23420901.81	+43015279.01

يتبع

المصاريف قبل التعديل المصاريف بعد التعديل	291318402.83 304290762.89	439132641.12 500622396.52	439169534.85 658315203.11
فرق التعديل	+ 12972360.06	+ 61489755.4	+ 219145668.26
الإيرادات قبل التعديل الإيرادات بعد التعديل	293353959.75 306107740.19	468533215.81 498324721.20	445265551.6 487191235.31
فرق التعديل	+ 12753780.44	+ 29791505.39	+ 41925683.69
الأصول الثابتة قبل التعديل الأصول الثابتة بعد التعديل	503370732.67 523850300,60	500399238.18 572429700.43	497085550.2 633152802,03
فرق التعديل	+20479567.93	+72030462.25	+136067251.8
المخزونات قبل التعديل المخزونات بعد التعديل	48948769.42 51076853.38	168396712.17 179104152.67	179193799.24 196066477.79
فرق التعديل	+ 128083.96	+ 10707440.5	+ 16872678.55
قيمة الأصول التاريخية قيمة الأصول المعدلة	837757197.72 860364849.62	915241489.62 997979392.17	1194663369.72 1347603300,29
فرق التعديل	+ 22763285.8	+ 82737902.55	+152939930.57
القيمة التاريخية لرأس المال قيمة رأس المال المعدل	447700000.00 466123824.22	447700000.00 514046254.9	447700000.00 574650167.8
فرق التعديل	+ 18423824.22	+ 66346254.9	+126950167.8
باقي حقوق الملكية قبل التعديل باقي حقوق الملكية بعد التعديل	315998821.6 315998821.6	316004860.58 316004860.58	813373920.55 813373920.55
فرق التعديل	بدون تغيير	بدون تغيير	بدون تغيير
نتائج رهن التخصيص قبل التعديل نتائج رهن التخصيص بعد التعديل	489320503.81 – –485136406.13	– 460021706.1 – 443630058.39	– 455395718.1 –429405955.34
فرق التعديل	–4184097.68	– 16391647.71	– 25989762.76
مجموع الخصوم قبل التعديل مجموع الخصوم بعد التعديل	837757197.72 860364849.62	915241489.62 997979392.17	1194663369.72 1347603300,29
فرق التعديل	+ 22763285.8	+ 82737902.55	+152939930.57
الفرق بين قيمتي الزيادة في الأصول وفي رأس المال	+4339461.58	+16391647.65	+25989762.77
الأصول و الخصوم النقدية (الحقوق و الديون) دون تغيير	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب وبالإعتماد على القوائم المالية المعدلة أعلاه

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة كان لـــه أثر على القوائم المالية من خلال ما يلي:

– هناك تضخم في قيمة المصروفات في سنة 2007 و 2008 و2009 بنسبة أكبر من قيمـــة الإيـــرادات حيـــث زادت المـــصروفات بقيمـــة 12972360.06 دج و61489755.4 دج و219145668.26 دج أو بنسبة 4.45%و 14.01% و 49.90%على التوالي، بينما الإيرادات زادت بقيمة 12753780.44 دج و29791505.39 دج و 41925683.69دج أي بنسبة 4.34% و 6.36% و9.42% على التوالي، وهو

ما ينعكس سلبا على النتيجة حيث إنخفضت في سنتي 2007 و2009، بينما زادت بقيمة ضئيلة بلغت 241632.35 دج في 2008، حيث يعود الإنخفاض في النتيجة إلى الزيادة في المصاريف أكثر من الإيرادات ولكن إضافة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية إلى النتيجة في قائمة الدخل أثّر عليها إيجابا وزادت بنسب كبيرة في كل السنوات الثلاث محل الدراسة .

-وعن قائمة المركز المالي فنلاحظ أن هناك زيادات معتبرة في قيم الأصول الثابتة وكذا المخزونات في السنوات الثلاث محل الدراسة خاصة في سنة 2009، أين وصلت الزيادة في الأصول الثابتة إلى 136067251.8دج بنسبة 27.37%، وزادت أقساط الإهتلاكات أين وصلت الزيادة في سنة 2007 بقيمة 1956460.84 دج والمخرونات زادت بقيمة16872678.55 دج أي بنسبة 9.42%، وأما الأصول النقدية فهي لاتتأثر بالتعديل لأنها قيم جارية أصلا، ومن جهة أخرى كانت هناك زيادات هامة في رأس مال المؤسسة بعد التعديل في كل السنوات الثلاث ولو بدرجة أكبر في سنة2009 بنسبة 28.35% أين وصلت الزيادة إلي 126950167.8 دج، وهي قيمة كبيرا جدا مقارنة بالقيمة التاريخية لرأس المال وهذه الزيادة في رأس المال تؤثر بدورها علي النتيجة المستخرجة من قائمة المركز المالي وليس في قائمة الدخل.

كما أن عملية التعديل التي قمنا بها وطريقة إستخراج نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي ساهمت في تخفيض الخسائر المتراكمة في السنوات الثلاث خاصة في سنة 2009، أين إنخفضت نتائج رهن التخصيص الخسائر المتراكمة بقيمة 25989762.76دج وهي قيمة كبيرة، وليس هناك تعديل أو تغيير يمس الخصوم النقدية (الديون) التي تعتبر ذو قيم جارية في قائمة المركز المالي، وفي مجموع قائمة المركز المالي بعد التعديل وفق وحدة النقد الثابتة شهد زيادات متزايدة عبر السنوات الثلاث خاصة في2008 و2009 أين وصلت الزيادة في مجموع الأصول والخصوم 82737902.55دج و 152939930.57دج أي بنسبة 9.04% و12.80 %على التوالي.

7- إعادة تعديل القوائم المالية لشركة BATISUD حسب القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة في سنة 2009

عملية تعديل القوائم المالية لشركةBATI SUD لسنوات الدراسة الثلاث شيء مهم وجيد ولكن يمكن إعادة تعديل تلك القوائم المعدلة سابقا ولكن ليس كل سنة على حدا وإنما تعديل كل القوائم المالية مقارنة بسنة واحدة هي السنة الأخيرة 2009، وبمعنى أخر توحيد القوة الشرائية لبنود القوائم المالية المراد إعادة تعديلها وفق وحدة النقد الثابتة في نهاية سنة 2009، من خلال ضرب جميع البنود النقدية وغير النقدية لقوائم المراكز المالية المعدلة وخاصة السنوات السابقة للسنة المراد إعادة التعديل على أساسها في رقم القياسي للأسعار في نهاية هذه السنة مقسوم على الرقم القياسي للأسعار في نهاية السنة المراد تعديلها أي سنوات 2007 و2008 مقارنة بسنة 2009 .

7-1-إعادة تعديل قوائم الدخل لشركة BATISUD للسنوات الثلاث 2007-2008-2009 مقارنة بسنة 2009 .

ويتم ذلك من خلال عملية جداء أو ضرب قيم جميع بنود قوائم الدخل في الرقم القياسي العام في آخر سنة 2009 قسمة الرقم القياسي العام في آخر السنة المعنية بإعادة التعديل .

$$\text{القيمة التاريخية المعاد تعديلها} = \text{القيمة التاريخية المعدلة} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام آخر 2009}}{\text{الرقم القياسي العام آخر سنة التعديل}}$$

$$\text{القيمة التاريخية المعاد تعديلها لمبيعات البضاعة} = 1064271,71 \times \frac{856,42}{719,8} = 1266273,38 \text{دج}$$

وهكذا يتم إعادة تعديل بقية البنود الأخرى.

الجدول رقم(24): إعادة تعديل قوائم الدخل بالمقارنة بوحدة النقد الثابتة سنة 2009

البيـــــــــان	المبلغ المعدل لكل سنة على حدا					
	2007		2008		2009	
	جدول رقم 12		جدول رقم 17		جدول رقم 22	
	مديـن	دائـن	مديـن	دائـن	مديـن	دائـن
مبيعات بضاعة	-	1064271,71	-	449110,85	-	908598,22
بضاعة مستهلكة	1040456,79		-		-	
الهامش الإجمالي		23814,91		449110,85		908598,22
الهامش الإجمالي		23814,91		449110,85		908598,22
إنتاج مباع		183731433,57		271161283,92		3915562632,12
إنتاج مخزون		1659822,44		131177152,08		32102074,19
إنتاج المؤسسة لحسابها الخاص		-		2607271,33		27355366,04
أداء خدمات		27144531,98		20235491,86		-
تحويل تكاليف الإنتاج		18283638,29		14937227,06		18066561,41
مواد أولية مستهلكة	104685764,0		161137884,61		112988831,82	
خدمات	3 440 611,90		154707326,02		162905210,09	
القيمة المضافة		106685065,30		125324326,47		194101190,66
القيمة المضافة		106685065,30		125324326,47		194101190,66
إيرادات مالية		-		-		-
إيرادات مختلفة		-		-		-
تحويل تكاليف الإستغلال		-		109334,47		-
مصاريف المستخدمين	92 328 049,54		103 169 288,49		166631685,64	
ضرائب و رسوم	3 290 254,11		5 884 735,94		8511430,71	
مصاريف مالية	1 441 679,29		662 799,17		1397895,10	
مصاريف مختلفة	690 573,86		1 241 552,30		891556,91	
مخصصات الإهتلاك و المؤونات	9 915 217,83		9 939 045,26		10520419,93	
نتيجة الإستغلال	-980709,33			4536239,78		6148201,77
إيرادات خارج استغلال		59290042,2		57 045 849,62		17196003,33
مصاريف خارج استغلال	57 532 812,32		31 939 882,36		19468172,91	
نتيجة خارج الإستغلال		1757229,88		251405967,26	-2272169,58	
نتيجة الإستغلال	-980 709,33		-	4 536 239,78	-	6148201,77
نتيجة خارج الإستغلال		1 757 229,88		25 105 967,26	-2272169,58	-
النتيجة الإجمالية		776520,55		29642207,04		3876032,19
ضرائب من أرباح الشركات	-	-	-	-	-	-
نتيجة الدورة		776520,55		29642207,04		3876032,19
مكاسب (خسائر)القوة الشرائية للعناصر النقدية		13799977,24	-	23420901,81	-	43015279,01
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية		14576497,79	-	5306108,85	-	46891311,20

يتبع

البيـــــــان	المبلغ المعاد تعديله مقارنة بسنة 2009					
	2007		2008		2009	
	856,42/719,8		856,42/766,1		856,42/856,42	
	مديـن	دائـن	مديـن	دائـن	مديـن	دائـن
مبيعات بضاعة		1266273,38		502059,15		908598,22
بضاعة مستهلكة	1237938,32		-		-	
الهامش الإجمالي		28335,06		502059,15		908598,22
الهامش الإجمالي		28335,06		502059,15		908598,22
إنتاج مباع		218461677,52		303130070,18		3915562632,12
إنتاج مخزون		19743375,12		146642392,08		32102074,19
إنتاج المؤسسة لحسابها الخاص		-		2914657,76		27355366,04
أداء خدمات		32296638,06		22621172,09		-
تحويل تكاليف الإنتاج		21753922,62		16698263,93		18066561,41
مواد أولية مستهلكة	124474223,98		180135370,23		112988831,82	
خدمات	40936842,57		172946670,56		162905210,09	
القيمة المضافة		126872881,83		139426574,40		194101190,66
القيمة المضافة		126872881,83		139426574,40		194101190,66
إيرادات مالية		-		-		-
إيرادات مختلفة		-		-		-
تحويل تكاليف الإستغلال		-		122224,55		-
مصاريف المستخدمين	109780565,00		115332518,02		166631685,64	
ضرائب و رسوم	3914753,30		6578521,083		8511430,71	
مصاريف مالية	1715313,94		740940,43		1397895,10	
مصاريف مختلفة	821646,66		1387526,15		891556,91	
مخصصات الإهتلاك و المؤونات	11797153,17		11110817,31		10520419,93	
نتيجة الإستغلال	-1156550,24		4398475,96		6148201,77	
إيرادات خارج استغلال		70543453,66		63771317,75		17196003,33
مصاريف خارج استغلال	68452696,76		35705461,49		19468172,91	
نتيجة خارج الإستغلال		2090756,90		28065856,26	-2272169,58	
نتيجة الإستغلال	-1156550,24		-	4398475,96	-	6148201,77
نتيجة خارج الإستغلال		2090756,90	-	28065856,26	-2272169,58	-
النتيجة الإجمالية		934206,66		32464332,22		3876032,19
ضرائب من أرباح الشركات		-	-	-	-	-
نتيجة الدورة		934206,66		32464332,22		3876032,19
مكاسب (خسائر)القوة الشرائية للعناصر النقدية		16419250,50	-	26182128,61	-	43015279,01
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية		17353457,16	-	58646460,83	-	46891311,20

المصدر:من إعداد الطالب وبالإعتماد على الجداول أرقام (12)(17)(22) و الملحق (12)

من خلال عملية إعادة التعديل التي قمنا بها على قوائم الدخل لسنتي 2007 و 2008 نسبة إلى سنة 2009، نلاحظ أن قيم كل بنود قائمة الدخل لسنتي2007 و2008 زادت كلها مقارنة بسنة 2009 وعليـــه

إذا أردت المؤسسة مقارنة قوائم دخلها لعدة سنوات ما عليها إلا أن تقوم بتوحيد القوة الشرائية لوحدة القياس لتسهيل عملية المقارنة والتقييم .

7-2-إعادة تعديل قوائم المركز المالي لشركة BATISUD للسنوات الثلاث 2007-2008-2009 مقارنة بسنة 2009 .

ويتم ذلك من خلال عملية جداء أو ضرب قيم جميع بنود قوائم المركز المالي في الرقم القياسي العام في آخر سنة 2009 قسمة الرقم القياسي العام في آخر السنة المعنية بإعادة التعديل .

$$\text{القيمة التاريخية المعاد تعديلها} = \text{القيمة التاريخية المعدلة} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام آخر 2009}}{\text{الرقم القياسي العام آخر سنة التعديل}}$$

القيمة التاريخية المعاد تعديلها للتجهيزات الإنتاج لسنة 2007 = **96028168.99** × $\frac{\textbf{856,42}}{\textbf{719,8}}$

=114254576.9دج.

الجدول رقم (25) : إعادة تعديل قوائم المركز المالي من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2009

البيـــــــــــان	المبلغ التاريخي			المبلغ المعدل في كل سنة على حدا			المبلغ المعاد تعديله مقارنة سنة 2009		
الأصول	2007	2008	2009	2007	2008	2009	2007	2008	2009
	ملحق رقم 3	ملحق رقم 6	ملحق رقم 9	جدول رقم12	جدول رقم17	جدول رقم22	856,42/719,8	856,42/766,1	856,42/856,42
الأراضي	427464851,00	427464851,00	427464851,00	427464851	474740613.1	530710554,6	508598844	530710554,6	530710554,6
تجهيزات الإنتاج	75 598 495,63	70 074 094,82	66 366 762,18	96028168.99	94611418.81	98588455.69	114254576.9	105765711.1	98588455.69
تجهيزات إجتماعية	307 386,04	408 892,36	802 536,84	357280,61	470397,23	939133,98	425093,44	525855,1	939133,98
إستثمارات قيد الإنجاز	-	2 451 400,00	2 451 400,00	–	2607271,33	2914657,76	–	2914657,76	2914657,76
مجموع الأصول الثابتة	503370732,67	500399238,18	497085550,02	523850300.60	572429700.43	633152802.03	623278514.4	639916778.6	633152802.03
البضائع	–	–	–	–	–	–	–	–	–
مخزون المواد الأولية	28 952 246,22	24 499 231,89	5 956 817,89	30210966,54	26057006,2	6517704,89	35945090,3	29129018,71	6517704,89
مخزون المنتوج قيد التنفيذ	–	–	–	–	–	–	–	–	–
مخزون المنتوج قيد الصنع	19 996 523,20	143897480,28	173236981,35	20865886,84	153047146	189548772,9	24826289	171090767,8	189548772,9
منتوج تام الفضلات و المهملات	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
مجموع المحزونات	168396712,17	168396712,17	179193799,24	51076853,38	179104153	196066477,8	60771379,2	200219786,5	196066477,8
حسابات الخصوم المدينة	–	–	–	–	–	–	–	–	–
مدينو الإستثمارات	21 096 539,11	14 036 526,15	12 811 544,13	21096539,11	14036526,2	12 811 544,13	25100719,7	15691374,14	12 811 544,13
مدينو المخزون	13 616 978,01	–	–	13616978,01	–	–	16201517,5	–	–
ديون على الشركاءولشركات الحليفة	–	-	–	–	–	–	–	–	–
تسبيقات على الحساب	44 923 237,33	48 571 184,62	60 502 482,87	44923237,33	48571184,6	60 502 482,87	53449790,1	54297525,04	60 502 482,87
تسبيقات الإستغلال	8 475,79	–	–	8475,79	–	–	10084,51	–	–
ديون على الزبائن	204411831,70	180192526,18	104754995,33	204411831,70	180192526	104 754995,33	243209754	201436474,7	104754995,33
النقدية	1 380 633,69	3 645 302,32	340314998,13	1380633,69	3645302,32	340 314998,13	1642681,72	4075068,28	340314998,13
مجموع الحقوق	285437695,63	246445539,27	518 384 020,46	285437695,63	246445539	518 384020,46	339614547	275500442,2	518384020,46
مجموع الأصول	837757197,7	915241489,62	1194663369,72	860364849.62	997979392.17	1347603300.29	1023664440 .04	1115637007.3	1347603300.29

البيـــــان	المبلغ التاريخي			المبلغ المعدل في كل سنة على حدا			المبلغ المعاد تعديله مقارنة سنة 2009		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009	2007	2008	2009
الخصوم	ملحق رقم3	ملحق رقم6	ملحق رقم 9	جدول رقم12	جدول رقم17	جدول رقم22	856,42/719,8	856,42/766,1	856,42/856,42
رأس المال الإجتماعي	60000000	60000000	60000000	78423824,22	83468313,06	93308879,61	93308879,6	93308879,61	93308879,61
	387700000,00	387700000,00	387 700 000,00	387700000,00	430577941.8	481341288,2	461286516	481341288,2	481341288,2
أموال شخصية	293137346,78	293137346,78	293 137 346,78	293137346,8	293137347	293137346,8	348775613	327697019,4	293137346,8
علاوات الإصدار	-	-	-	-	-	-	-	-	-
إحتياطات	539 479,82	641 526,82	2 111 555,55	539479,82	641526,82	2111555,55	641874,55	717160,16	2111555,55
إعانات الإستثمار	-	-	-	-	-	-	-	-	-
فرق لإعادة التقييم	-	-	-	-	-	-	-	-	-
أموال أخرى	21 889 000,00	21 889 000,00	517 700 018,22	21889000	21889000	517 700018,22	26043591,8	24469621,95	517700018,22
نتائج رهن التخصيص	-489320503,81	_460021706,1	_455395718,1	-485136406.13	_443630058.39	_429405955.34	_577216617.29	_495932194.9	_429405955.34
مؤونات الأخطار والخسائر	432 725,00	336 987,00	425 000,00	432 725,00	336987	425 000,00	514857,38	376716,36	425 000,00
مجموع حقوق الملكية	274282579,79	274282579,79	805 678 202,45	296985969.69	386421057.07	958618133.02	353354715.04	431978490.88	958664572,8
حسابات الأصول الدائنة	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ديون الإستثمارات	32 079 711,42	28 761 629,40	32 151 500,41	32 079 711,42	28761629,4	32 151 500,41	38168528	32152505,74	32 151 500,41
دائنو المخزونات	99 657 950,73	119875220,33	70 199 924,65	99 657 950,73	119875220	70 199 924,65	118573301	134008009,7	70 199 924,65
محجوزات للغير	50 648 408,67	48 550 601,48	18 558 537,10	50 648 408,67	48550601,5	18 558 537,10	60261614,6	54274515,23	18 558 537,10
ديون اتجاهه الشركاء و الشركات الحليفة	17 068 117,00	23 068 117,00	54 788 479,80	17 068 117,00	23068117	54 788 479,80	20307692,1	25787751,94	54 788 479,80
دائنو الإستغلال	354342792,11	381720866,93	175 837 815,18	354342792,11	381720867	175 837815,18	421598019	426724167,7	175 837815,18
تسبيقات تجارية	9 581 900,00	9 581 900,00	9 581 900,00	9 581 900,00	9581900	9 581 900,00	11400570,7	10711566,11	9 581 900,00
ديون مالية	-	-	27 867 010,13	-	-	27 867 010,13	-	-	27 867 010,13
مجموع الإلتزامات	563378879,9	611558335,14	388985167,27	563378879,93	611558335	388 985167,27	670309725	683658516,42	388985167,27
مجموع الخصوم	837757197,7	915241489,62	1194663369,72	860364849.62	997979392.17	1347603300.29	1023.66444.04	1115637007.3	1347603300.29

المصدر: من إعداد الطالب و بالإعتماد على الجداول رقم (12)(17)(22)و الملحق رقم (12)

عملية إعادة التعديل التي قمنا بها على القوائم المالية لسنتي 2007 و 2008 نسبة إلى سنة 2009 ساعدت على توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد في السنوات الثلاث المعنية بالدراسة بعدما كانت مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، كما نلاحظ أن قيم كل بنود قائمة المركز المالي لسنتي 2007 و 2008 زادت كلها وأصبحت ذات قيم جارية مقارنة بسنة 2009، وهناك بعض البنود المعاد تعديل قيمها في قائمة المركز المالي لسنة 2008 أصبحت تكافئ و تعادل قيم نفس البنود في قائمة المركز المالي المعدلة لسنة 2009 مثل الأراضي ورأس المال، وعليه إذا أردت المؤسسة مقارنة قوائمها المالية لعدة سنوات ما عليها أن تقوم بتوحيد القوة الشرائية لوحدة القياس لتسهيل عملية المقارنة و التقييم .

خلاصة :

من خلال دراستنا التطبيقية التي قمنا بها في بحثنا هذا على حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATISUD ،وذلك بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة BATISUD والمعدة على أساس التكلفة التاريخية، يظهر جليا أن إستعمال التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في التعديل لم يشمل جميع بنود قائمة المركز المالي حيث توجد إستثمارات لها أهمية بليغة في سيرورة النشاط التشغيلي للمؤسسة ولكنها محاسبيا مهتلكة وذو قيمة معدومة وهذا ما يساهم في توجيه الإنتقادات إلى نظام القياس المحاسبي القائم على أساس التكلفة التاريخية التقليدية والذي لم يأخذ بعين الإعتبار مشكلات التقييم هذه التي تعاني منها المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عامة كانت أو خاصة والتي تؤثر سلبا على تصوير الوضعية المالية الحقيقية لها.

يمكن القول أن إستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أدى إلى إستبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية عموما و الأصول الثابتة خصوصا، ولكن بصورة جزئية عكس ما كان منتظر منها نتيجة المفارقة وعدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة وإنعكاس ذلك على مدى ملاءمة البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية في عملية إتخاذ القرارات و تقييم الأداء للمؤسسة، كما أن تطبيق هذه الطريقة له تأثير سلبي على قيم بعض البنود و الأصول الثابتة خصوصا حيث تظهر بقيم مخالفة لقيمها الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية مثل الأراضي التي أعيد تقييمها في سنة 2007، ولكن تعديل قيمتها بواسطة طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يجعلها تظهر بقيمة مخالفة لقيمتها الجارية بل أكبر منها وبالتالي تضليل النتيجة.

كذلك إن عملية تعديل ومعالجة القوائم المالية من آثار التضخم أدى إلى إظهار وإستنتاج مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للأصول والخصوم النقدية نتيجة الإحتفاظ بها، والذي من شأنه تبيان توجه السياسة التمويلية للمؤسسة حيث أن سياسة الإستدانة في فترات التضخم ينتج عنها تحقيق مكاسب القوة الشرائية، بينما تحقيق أوتكبد خسائر القوة الشرائية في فترات الكساد وإنخفاض مستويات الأسعار، كما تمكنت هذه الطريقة من تحقيق الهدف المنشود منها وهو المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال من خلال إرتفاع قيمة رأس مال المؤسسة محل الدراسة نتيجة التعديل عبر سنوات الدراسة الثلاث متأثرا بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، إلى جانب ذلك نسجل تأثر نتيجة الدورة في قائمة الدخل بمكاسب القوة الشرائية لحيازة العناصر النقدية بينما تتأثر نتيجة الدورة المستخرجة من قائمة المركز المالي بتغير القوة الشرائية لرأس المال، وهذا ما يزيد في تضليل النتائج ومنها التحليل المالي الناجع للقوائم المالية وإعداد التقديرات، لكن في مقابل ذلك تساعد هذه الطريقة مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية على مقارنة القوائم المالية سنوات مختلفة وكذلك مقارنتها بقوائم مالية لمؤسسات أو منشآت أخرى من خلال توحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية المراد مقارنتها.

خـــاتـمـة :

إن التضخم ظاهرة معلوم أن لها آثارها الوخيمة على الإقتصاديات الوطنيـــة و العالميـــة إجتماعيـــا وإقتصاديا وحتى سياسيا، وفي مجال المحاسبة كذلك لهذه الظاهرة آثار علـــى صـــحة وحقيقـــة البيانـــات والحسابات الختامية للمؤسسة أوالمنشآت عموما، وآثار على القوة الشرائية للنقود المستعملة كوحدة قيـــاس في المحاسبة والتي تشهد تغيرا كبيرا وسريعا، مما ألح على المحاسبين والمفكرين على إيجاد حلول ناجعة لإستفحال هذه الظاهرة وتفادي آثارها السلبية على المحاسبة والقوائم المالية وتبيانها والإفصاح عنها، كمـــا أنه ينشأ لأسباب عديدة منها الإنتاجية بتضخم التكاليف أو التـــسييرية بقـــرارات المـــسيرين أو خارجيـــة بالإستيراد وكل هذه الأسباب في ظل عدم مرونة جهاز الطلب الكلي؛

وللمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومات شاملة وقانونية و موضوعية شفافة وأكثر صدق تـــسمح بتشجيع المستثمرين وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم، فهـــي المـــصدر الموثـــوق بالنـــسبة للمعلومـــات الإقتصادية والمالية وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة وقياس كفاءتها والتغير في الوضـــعية المالية في مقابل الإلتزامات القانونية الواجب عليهـــا إحترامهـــا، وللمعلومـــة المحاســـبية التـــي توفرهـــا المخططات المحاسبية دور وأهمية بالغة من خلال تلبيتها لإحتياجات مختلف المتعاملين ولايمكن للمعلومة المحاسبية أن تستعمل أو تفيد جميع المستعملين إلا من خلال توحيد طرق التسجيل والعـــرض المحاســـبي ولايتأتى ذلك إلا في إطار أعمال التقييس، و بقدر ما كان التقييس يخضع إلى قواعد محكمة بقدر ما تكون المعلومة المحاسبية فعالة.

وفي ظل العولمة الجارفة التي مسّت جميع المجالات وخاصة الميـــدان الإقتـــصادي أصـــبح مـــن الضروري على المؤسسات مسايرة هذا التطور في مجال المحاسبة حتى تتمكن من إنتاج معلومات ماليـــة كاملة وذات نوعية ومفهومة و ذات مصداقية، مما سيؤدي إلى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من ناحية، ومن ناحية أخرى التمكّن من الإستخدام الكفء للموارد الإقتصادية وجلب رؤوس الأموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية الإقتصادية، وبإختلاف النظم المحاسبية من دولة إلى أخـــرى، والـــذي نتجـــت عنـــه مشاكل وصعوبات أمام المنشآت والمستثمرين للحصول على معلومات مالية تفيدهم في إتخـــاذ القـــرارات وإجراء عملية المقارنة وتقييم الأداء، مع إرتفاع تكاليف التحويل المحاسبي وتأخر إعداد القـــوائم الماليـــة ولذلك ظهرت الحاجة إلى توحيد المفاهيم المحاسبية والمالية وتوحيد لغة المحاسبة وعليه أصـــدر مجلـــس معايير المحاسبة الدولية المعايير الأساسية IAS ثم IFRS سنة 2002 والتي تكون مقبولة في جميع دول العالم؛

وعليه باشرت الجزائر إجراء إصلاحات معمقة تتعلق بالتفتح الإقتصادي و الإتجاه نحو إقتـصاد الـسوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح الرأسمال الإجتماعي للمؤسسات العمومية للخـواص وتـشجيع المنافـسة ومؤخرا تشريع النظام المحاسبي المالي الجديد كإمتداد لعملية التوحيد المحاسبي، هذه الإصلاحات هـدفها توفير للمستثمرين والخواص المحليين والأجانب فضاء إقتصادي جديد يتـسم بالأمـان و الـشفافية فـي التعاملات الإقتصادية.

حيث تطرقنا في بحثنا هذا إلى آثار التضخم على القوائم المالية للمؤسـسة و بتركيزعلـى قـائمتي المركز المالي والدخل وبعض الآثارعلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وكذا تأثيرها على التحليـل المـالي وتقييم الأداء الفعلي للمؤسسات وتضليل عملية إتخاذ القرارات وخاصة التي تمـس القـرارات التمويليـة والاستثمارية، وفي ظل هذا عرّجنا على بدائل القياس المحاسبي المعاصر والمداخل المحاسبية المقتـرحة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية للمؤسسات، كالتكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والتكلفـة الجارية والتكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والقيمة العادلة بإعتبارها أحد الطرق المقترحة ضـمن مدخل التكلفة الجارية، وكذا تقييمها ومقارنتها ومدى قدرتها وملاءمتها على إسـتخلاف نمـوذج التكلفـة التاريخية المعروف بقصوره ومن نظام القياس المحاسبي المستخدم ككل، وإلى جانب ذلـك تطرقنـا إلـى بعض المحاولات الدولية ومحاولات المحاسبين المهنيين والمدارس الفكرية لمواجهة وعلاج آثارالظـاهرة التضخمية إلى جانب مساهمة معايير المحاسبة الدولية من خـلال المعيـار المحاسـبي الـدولي التاسـع والعشرون(Ias 29) المتعلق بالتقارير المالية في الإقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع، وكذا سـابقه المعيار الدولي الخامس عشر(Ias 15) المتعلق بآثار التغير في الأسعار على البيانات الماليـة والتعـرض لنصوصها و الطرق المقترحة لعلاج آثار التضخم على القوائم المالية وتوصيات الإفصاح عنهـا ضـمن القوائم المالية وملحقاتها.

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والأسـئلة الفرعية تم الوصول إلى تأكيد وقبول فرضيات ونفي البعض الأخر، التي وضعت كإجابـة مؤقتـة وذلـك يتبين كما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن التضخم كظاهرة نقدية عبارة عن الزيـادة فـي كميـة النقود تؤدي إلى إرتفاع الأسعار تم نفيها، حيث هذا التفسير وصلت إليه النظرية الكمية في فروض عديـدة منها ثبات الإنتاج أو العرض الكلي وسرعة التداول النقدي إلى جانب أن المستوى العـام للأسـعار تـابع سلبي للكمية المعروضة من النقود، الثبات يكون في الفترة القصيرة فقط، ومع طول الفترة إذا زاد النـاتج القومي بنفس زيادة كمية النقود فلن يكون هناك إرتفاع في الأسعار، كذلك إرتفاع الأسعار قد ينـشأ لعـدة أسباب أخرى منها زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي الثابت أو الزيادة في حجم الطلب النقدي مع بقاء

عدد الوحدات المطلوبة من السلع والخدمات على ما كانت عليه، كذلك قد يرجع نقص العرض الكلي إلـى كارثة قومية أو حروب أو نشوء إحتكارات قومية أو دولية؛

– وبخصوص الفرضية الثانية، التي تنص أن الإعتماد على أساس التكلفة التاريخية فـي ظـل التـضخم يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع لأرباح صورية، كما يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المـستثمر من خلال توزيعات الأرباح على المساهمين وإرتفاع حصص الضرائب المدفوعة على الـربح المـضخم وتضليل المستثمرين المرتقبين والحاليين في تقييم الأداء و إتخاذ القرارات المالية تم تأكيـدها، بحيـث أن قائمتي المركز المالي والدخل هما أكثر أهمية من باقي القوائم المالية خاصة لكثرة مـستخدميها ونوعيـة المعلومات المنشورة فيهما، والتي تفيد كثيرا في الحكم على الوضعية المالية للمؤسسة ونتائجهـا و تقيـيم الأداء و إتخاذ القرارات حسب كل ذي مصلحة؛

– وبخصوص الفرضية الثالثة، التي تنص على أن هناك فروقاً جوهرية بـين الأرقـام المحاسـبية التـي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية التقليديـة والمعـدة وفقاً للتكاليف التاريخية، مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية تم تأكيدها، وهذا يظهر جلّيا من خلال نتائج الدراسة التطبيقية التي بيّنت الفروقات الكبيرة والتغيرات التـي طرأت على أرقام القوائم المالية التقليدية بعد تعديلها وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلـة بوحـدة النقـد الثابتة و بإستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار التي تجعلنا نأخذ بعين الإعتبار التغيرات في مـستويات الأسعار التي ساهمت في تضليل البيانات والمعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية للمؤسـسة ومـن إعطاء معلومات أكثر صدق و ملاءمة ودون تضليل .

النتـــائج والتوصيات

النتـــــائـــج :

إن ما تم عرضه من خلال بحثنا هذا قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والأسـئلة الفرعيـة تم التوصل إلى بعض النتائج إستكمالا لما سبق، كما يلي :

– إن ظاهرة التضخم لها آثار وخيمة على القياس المحاسبي وكذا الإفصاح المحاسبي في ظـل مداومـة المحاسبة التقليدية على إستخدام نموذج التكلفة التاريخية وفي ظل فرض ثبات وحدة القياس، و دون الأخذ بعين الإعتبارالتغير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تساهم في إرتفاعات الأسـعار وبالتـالي تضليل القوائم المالية، مما يوجب ضرورة إيجاد حلول ناجعة لمشكل التقييم في المحاسبة لتقـديم تقـارير محاسبية وقوائم مالية ذات مصداقية وتلقى الوثوق بها من طرف مستخدمي المعلومات و البيانات المالية.

– إن المحاسبة بإعتبارها أداة خدمية ونظام معلومات يهدف إلى إنتاج قوائم مالية ذات بيانات و معلومات مالية أكثر صدق وملاءمة مفيدة في تقيم الأداء و إتخاذ القرارات الإقتصادية بإختلاف حاجات مستخدميها الحاليين أو المستقبليين، و لن تكون كذلك إلا بتصوير هذه القوائم المالية لوضعيتها المالية الحقيقية والجارية للمؤسسة في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

– نتائج الدراسة التطبيقية أوضحت أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة ليست مجدية في علاج القوائم المالية من آثار التضخم نتيجة فشلها في تعديل البنود غير النقدية نظرا لعدم توافق التغيرات السعرية الخاصة بكل إستثمار مع التغيرات السعرية العامة، وعدم قدرتها على تعديل الإستثمارات المهتلكة والتي لاتزال ذات منفعة إقتصادية وعدم إعطائها قيمة وعمر إنتاجي مناسبين لحالتها المادية، وهذا مايرجح كفة القيمة العادلة كأحسن نموذج في تقييم العناصر غير النقدية و بصورة عامة تقديم صورة وفية عن الوضعية المالية الحقيقية والجارية للمؤسسة.

– إن عملية القياس المحاسبي يجب أن يقوم بها المحاسب بمشاركة الخبراء و الإحصائيون وفق إطار متكامل حتى تكون نتائج القياس المحاسبي ناجعة.

– رغم تعدد بدائل القياس المحاسبي إلا أن المحاسب لا يمكنه الإستغناء عن أهم وظائفه وهي الإجتهاد وحتى معايير المحاسبة الدولية دعت إلى ذلك، من خلال ضرورة إجتهاد المحاسب لتحديد العمر المفيد لأصل ما في ظل خصائصه وظروف العمل التي ينشط فيها، وأثر ذلك على العمر المفيد للأصل.

– بدائل القياس المحاسبي المختلفة يمكن مقارنتها من خلال مدى ملاءمتها وتحقيق الموثوقية للقوائم المالية ومقارنتها، وعليه للحصول على قوائم مالية ملائمة و ذات موثوقية ينبغي تطبيق طريقة التكلفة الجارية أو القيمة العادلة في تعديل القوائم المالية وبنودها غير النقدية بصفة خاصة، وللتمكن من المقارنة الجيدة بين القوائم المالية الحالية و السابقة ينبغي تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة من خلال توحيد القوة الشرائية لوحدة القياس المستعملة.

– من خلال تقييم بدائل القياس المحاسبي يظهر أساس تأييد كل منها، حيث أن التكلفة التاريخية أويدت على أساس موضوعيتها وسهولة التحقق منها وتوافقها مع فرض إستمرارية المؤسسة، في أن حين طريقة القيم الجارية تأخذ بعين الإعتبار تغيرات الأسعار من أجل تقديم قوائم مالية تعكس المركز المالي الحقيقي والجاري للمؤسسة ومدى مساهمتها في المحافظة على الطاقة الإنتاجية (أي رأس المال المادي) ومن ثم تحقيق الإستمرارية، أما التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فمن شأنها توحيد القوة الشرائية لوحدة

قياس جميع بنود القوائم المالية ومن ثم المحافظة على القوة الـشرائية لـرأس المـال وبالتـالي تحقيـق الإستمرارية.

التوصيات :

من خلال ما تم عرضه في بحثنا والتوصل إلى بعض النتائج، ولتحقيق أهداف القوائم المالية والخـصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال إعادة تعديل وعرض القوائم الماليـة وفقـا للمـداخل المحاسـبية المقترحة حتى تكون ملائمة لتقييم الأداء وإتخاذ القرارات، إرتأينا تقديم بعض الإقتراحـات والتوصـيات التالية :

– يجب الإستفادة أكثر من تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتجارب الدول الأخـرى خاصـة و أن جـل إهتمامها انصب على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي، ومراعاة هذا الجانب في النظـام المحاسـبي المالي الجديد؛

– يجب أخذ مساهمة معايير المحاسبة الدولية بعين الإعتبار في معالجة آثار التضخم على القوائم الماليـة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، من خلال المعيارالدولي التاسع والعشرون Ias 29 وكذا المعـايير ذات الصلة، وتأهيل وتدريب المحاسبين على ذلك عنصر مهم في نجاح الإصلاح المحاسبي عموما؛

– يجب على المؤسسة إعادة تقييم ومراجعة بنود القوائم المالية في نهاية الـسنة لمعرفـة مـدى تأثرهـا بتغيرات الأسعار.

– لتحقيق أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يجب علـى المؤسـسة إعـادة عرض قوائمها المالية وفقا لمدخل القيمة الجارية أوالقيمة العادلة، حتى تكون ملائمة لتقييم الأداء وإتخـاذ القرارات وإعداد التنبؤات المستقبلية وفقا لإقتراحات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

– تطبيق إحدى المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية يرجع إلى درجـة التـضخم الذي يسود الإقتصاد، فإذا كان التضخم جامحا فيجب تعديل بنود القوائم المالية وفق طريقة القيمة الجاريـة مع وحدة النقد الثابتة من أجل توحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية حتى تكون المقارنـة ناجعـة وعرض هذه القوائم ولو في إيضاحات أو قوائم ملحقة، وتعديلها وفق القيمة الجارية أو القمة العادلة إذا لم يكن التضخم مرتفعا.

– عملية الإصلاح المحاسبي لاتتجسد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المـالي والجديد ولكن هناك متطلبات أخرى لنجاحها منها بعث الحيوية إلى بورصة الجزائر وترقيتها مـن أجـل توفير سوق نشط للأدوات المالية، و ترقية وتنظيم الأسواق الأخرى لتحقيق النشاط المطلوب.

آفاق البحث :

إن موضوع القياس له أهمية بالغة في المحاسبة إلى جانب الإفصاح المحاسبي، وهما جل إهتمام معـايير المحاسبة الدولية من أجل مساعدة وتوجيه معدي القوائم والبيانات المالية بغية تقديم معلومات مالية ملائمة وقابلة للمقارنة، وعليه يفتح مجال آخر للبحث في مواضيع الإفصاح المحاسبي خاصة بما يتعلق بمعـايير المحاسبية الدولية؛

إن معايير المحاسبة الدولية تمس عدة جوانب تخص القياس والإفصاح المحاسـبي منهـا المحاسـبة فـي المؤسسات المالية والقطاعية والشركات الموحدة أو المندمجة وكذا مواضيع المحاسبة عن تغيرات الأسعار الخاصة وأسعار صرف العملات والقيمة العادلة في التقييم، وكل هذا يمكن أن يكون منطلقا لبحوث أخرى وإثارة إشكاليات أخرى؛

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et de Gestion
Département de Gestion

الموضوع:

آثـــار التضخم المـــالي على القوائم المـــالية في المـــؤسســـات الإقتـــصادية الجزائريـــة

دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATI SUD ورقلـــة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص محاسبة

إعداد الطالب:
كـــويسي محمد

إشراف الدكتور:
بن عيشي بشير

لجنة المناقشة :

د/ مفيدة يحيـــاوي	أستـــاذة محاضرة –أ–	جامعة بسكـــرة	رئـــيـــسا
د/ بشير بن عيشي	أستـــاذ محـــاضر –أ–	جامعة بسكـــرة	مـــقـــررا
د/عمـــر عـــزاوي	أستـــاذ محـــاضر –أ–	جامعة ورقـــلـــة	ممتحـــنا
د/ أحمـــد لعماري	أستـــاذ محـــاضر –أ–	جامعة باتـــنـــة	ممتحنـــا

الـــمـــوسم الجـــامعي: 2010–2011

﴿بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ﴾

﴿ لاَ يُكَلِّفُ اللهُ نَفْسًا إِلاَّ وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لاَ تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلاَ تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِن قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلاَ تُحَمِّلْنَا مَا لاَ طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلاَنَا فَانْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

سورة البقرة: الآية 286

الإهداء

إلى من كان سببا في وجودي ومنبع حياتي والدي حفظه الله ورعاه. . . ؛

إلى من تحت أقدامها الجنة والدتي حفظها الله و رعاها ، وقل ربّي إرحمهما كما ربياني صغيرا . . . ؛

إلى جميع أفراد عائلتي الموسّعة التي شجعتني على المواصلة في هذا الدرب. . . ؛

إلى أصدقائي وزملاء الدفعة علي، عبد العالي، ناجي ، سليم، نجيب، فؤاذ، فريد ، إلياس، يزيد هارون، رامي ، و الزميلات حياة ، سعاد ، حميدة. . . ؛

إلى كل من ساعدني في السير على هذا الدرب الشّاق أهدي هذا العمل المتواضع الذي بشكل أو بآخر كان لهم أثر فيه .

محمد

الشكر والتقدير

بسم الله الرحمان الرحيم

﴿ وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب ﴾

صدق الله العظيم

أما بعد:

لله الحمد و المنة على نعمة الإسلام والسنة ،نحمد الله ونشكره على أن وفقنا بمنه وفضله وكرمه على إتمام هذه المذكرة وفي هذا المقام أتقدم بالشكر الجزيل و الخالص لأستاذي <الدكتور بن عيشي بشير > الذي إمتدت أياديه لإحتضان هذا العمل المنجز إشرافا ومراجعة منه وتمحيصا . . . كما أتقدم بالشكر الحار لكل من الدكتور تومي ميلود والدكتورة بن ساهل وسيلة على وقوفهم معنا ومساعدتهم لنا عبر مراحل هذه الدراسة ، كما أتقدم بالشكر لكل الأساتذة الذين سهروا على تكويننا في الدراسة وتأطيرنا في إنجاز هذا العمل . . . كما لا أنسى أولئك الأساتذة والمعلمين الذين ساهموا في وصولنا إلى هذه المرحلة . . . وإلى جانب ذلك أتقدم بالشكر إلى إخوتي، وزملائنا بجامعة بسكرة عبد العالي ونجيب و سليم وزميلات الدفعة وزميلنا بلهند محمد الطاهر ، وعمال مكتبة العلوم الإقتصادية والتسيير ببسكرة فوزي ورفاقه . . . وكذلك إلى عمال جامعة ورقلة الطاهر وإدريس والهاشمي على مساعدتهم القيّمة لنا دون كلل أو ملل . . . دون أن أنسى عمال شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير بورقلة ونخص بالذكر إبراهيم وراشد و موسى وكذا عمال شركة ليند غاز الجزائر علي ومحمد ويحي وكذلك الشيخ المداح . . . و بدون أن أنسى إخوتي و أفراد عائلتي الذين قدموا لي كل الدعم اللازم لإنجاح هذا العمل، وما من سبيل في آخر هذه الكلمة سوى أن أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد في السّر و العلن ولو بكلمة أو دعاء . . .

إليهم مع الإعتذار

الملخـــــص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان آثار التضخم على القوائم الماليـــة خاصـــة قـــائمتي المركـــز المـــالي والدخل، ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في إتخاذ القرارات الماليـــة الملائمة وتقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحـــة مـــن طـــرف المفكـــرين الأكاديميين والمحاسبيين والمنظمات المهنية المحاسبية لمعالجة آثار هذه الظاهرة هذا من جهة، ومن جهـــة أخرى ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم ذلك من خلال تطبيق أحد المداخل المقترحة على القوائم المالية في مؤسسة إقتصادية جزائرية (BATI SUD).

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة مـــن آثار التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية أي المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهو ما يبين مدى تأثير التضخم على مصداقية و ملاءمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

التضخم، المحاسبة، القوائم المالية، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، التغير في مستويات الأسعار، الـــرقم القياسي للأسعار، القياس المحاسبي.

Resumé :

Cette étude visait à démonter les effets de l'inflation sur les états financiers surtout ma situation financièr et des revenus,pricipalment en raison de l'extême impotance de ces déclarations pour les utilisateurs dans la prise de décisions appropriées d'évaluation financière et la performance, aninsi que la présentation de diverses entrées des comptables proposées par les intellectuels universitaires, les comptables et les organismes comptables professionnels pour contrer les effets de ce phénomène, d'une part et pour atteindre les objectifs de cette étude a été réalisée grâce à l'application d'une des enrtées proposées aux états financiers dans une entreprise algérirnne (BATISUD) .

Et les conclusions de cette étude qu'il existe des différences significatives enrtre les chiffres comptables des états financiers le taitement des effets de l'inflation en utilisant la méthode du coût historique ajusté de unitaire de la monnie fixe et les chiffres comptables des états financiers de la traditionnelle tout établi, sur la basse du coût historique, qui montre l'ampleur de l'impact de l'inflation sur la crédibilité et la pertinence des infomations financières publiées dans les états financiers.

Mots clés:

L'inflation, La comptabilité, Les états financiers, coût historique, coût actuel, la variation du niveau des prix, l'ndice des prix, la mesure de la comptable .

فهـــرس المحتويـــات

الفـــــهـــــرس

العنوان.....**رقم الـــصفحة**

الإهداء.....IV

كلمة شـــكر.....V

الملخص..... VI

قائمة الفهرس..... IX..

قائمة الجداول XV

قائمة الأشكال XVII

قائمة الملاحق..... XVII

قائمة الإختصارات والرموز..... XVIII

المقدمة ..... أ- خ

الفصل الأول: آثار التضخم على القوائم المالية.....1

تمهيد..... 2

المبحث الأول: مدخل حول ظاهرة التضخم.....3

المطلب الأول : مفهوم التضخم و أسبابه.....3

1 تعريف التضخم.....3

2-أسباب التضخم.....4

3-أنواع التضخم 7

المطلب الثاني: تفسير التضخم في النظريات النقدية.....11

1- النظريات التي تؤكد على جانب الطلب الكلي.....11

2- النظريات التي تؤكد على جانب العرض والتكاليف.....13

3- نظريات أخرى.....14

المطلب الثالث: آثار و قياس التضخم.....15

1- الآثار الاجتماعية للتضخم.....15

2-الآثار الاقتصادية للتضخم.....17

3- قياس التضخم.....19

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية.....21
المطلب الأول:المحاسبة كنظام للمعلومات.....21
1- تعريف المحاسبة.....21
2-نظام المعلومات المحاسبي.....22
3- مفاهيم القياس والاعتراف 25
المطلب الثاني:مفهوم القوائم المالية و أنواعها.....29
1 - ماهية القوائم المالية 30
2- أهداف القوائم المالية.....31
3- أنواع القوائم المالية.....32
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.....37
1 - أثر معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية 37
2- الاعتبارات العامة في إعداد القوائم المالية.....38
3- عرض القوائم المالية.....39
3-1- قائمة المركز المالي.....39
3-2 - قائمة الدخل.....41
3-3 - قائمة التدفقات النقدية.....41
3-4- كشف التغير حقوق الملكية 44
3-5- الإيضاحات.....44
3 -العلاقة بين القوائم المالية.ومستخدميها.....45
المبحث الثالث : آثار التضخم على القوائم المالية.....46
المطلب الأول:علاقة التضخم بالمحاسبة.....47
1- أوجه قصور التكلفة التاريخية.....47
2- مفاهيم محاسبة التضخم 49
3- أسباب ظهور مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.....50
المطب الثاني : آثار التضخم على القوائم المالية والحسابات الختامية 51
1-لماذا تعتبر القوائم المالية مضللة خلال فترات تغيرات الأسعار.....51
2- أثر التضخم على القوائم المالية.....52
2- 1-أثر التضخم على قائمة المركز المالي.....52
2-2- أثر التضخم على قائمة الدخل.....54

المطلب الثالث أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة:.....56
1-أثر التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية.....56
2- أثر التضخم على المبادئ و الفروض والمفاهيم المحاسبية.....56
3- أثر التضخم على التحليل المالي وإتخاذ القرارات المالية 59
خلاصة الفصل الأول.....62

الفصل الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.....63

تمهيد.....64
المبحث الأول:القياس المحاسبي.....65
المطلب الأول: طبيعة القياس المحاسبي.....65
1- مفهوم القياس في المحاسبة.....65
2- أسس القياس المحاسبي.....66
المطلب الثاني : بدائل القياس المحاسبي ومعاييره 66
1- طرق قياس العناصر المحاسبية.....66
2- معايير القياس المحاسبي.....68
3- مصادر تحيز القياس المحاسبي.....69
المطلب الثالث: مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال.....70
1-مفاهيم رأس المال.....70
2- مفاهيم المحافظة على رأس المال.....71
3- مفـــاهـــيـــم الدخـــــل.....72
المبحث الثاني : المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.....74
المطلب الأول: أهمية تعديل آثار التضخم.....74
1- أهداف تعديل آثار التضخم.....75
2- إهتمامات الإداريين والمستثمرين.....75
المطلب الثاني:المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم 76
1- المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم.....76
1-1- معالجة إستهلاكات الأصول الثابتة.....76
1-2- حجز من الأرباح المحققة عن طريق التكلفة التاريخية في شكل إحتياطات 77
1-3- لجوء الإدارة إلى إتباع طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا في تقويم المخزون السلعي.....77
1-4- إعادة تقدير قيمة بعض بنود المركز المالي.....77

2- تقييم المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم.....77
المطلب الثالث:المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة آثار التضخم 78
1- المحاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.....78
1-1-أصناف تعديل القوائم المالية 79
1-2- خطوات تعديل القوائم المالية 80
1-3- إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة.....80
2- المحاسبة على أساس التكلفة الجارية 84
2-1-أسس مدخل التكلفة الجارية.....85
2-2- طرق تحديد التكلفة الجارية 86
2-3- نموذج القيمة العادلة.....88
2-4-إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية 90
3- المحاسبة على أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة.....91
المطلب الرابع: تقييم المداخل المحاسبية المعالجة لآثار التضخم على القوائم المالية.....92
1- تقييم طريقة التكلفة التاريخية.....92
2- تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة 95
3- تقييم محاسبة القيمة الجارية 99
4- تقييم نموذج القيمة العادلة.....102
5- تقييم طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.....103
المبحث الثالث :المحاولات الدولية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.....106
المطلب الأول: الدارسات النظرية 106
المطلب الثاني : محاولات الجهات المهنية في بعض الدول.....108
1- المملكة المتحدة 108
2- بعض الدول الأوربية الأخرى.....109
3- الولايات المتحدة الأمريكية 110
4-دول أمريكا الجنوبية 111
5- الجزائر..... 112
المطلب الثالث :مساهمة المعايير الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية.....112
1- المعيار المحاسبي الدولي رقم (15)las المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار.....113
2- المعيار المحاسبي الدولي29 las التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.....114

خلاصة الفصل الثاني.....117

الفصل الثالث : تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATI SUD –دراسة حالة–.....118

تمهيد.....119

المبحث الأول :التقديم العام لشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATI SUD.....120

المطلب الأول :التعريف بشركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATI SUD 120

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة BATI SUD.....123

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي المؤسسة BATI SUD_.....124

المبحث الثاني :الأسلوب المقترح لتعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATISUD.....127

المطلب الأول:الأسلوب المراد تطبيقه– طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة.....127

المطلب الثاني:متطلبات وإجراءات عملية تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATISUD.....127

1 – متطلبات عملية تعديل القوائم المالية.....127

2– خطوات تعديل القوائم المالية.....128

3–التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية لشركة BATISUD.....128

المبحث الثالث :تعديل القوائم المالية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبيرBATI SUD بإستعمال طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لسنوات 2007–2008–2009.....129

المطلب الأول: تعديل القوائم المالية لسنة 2007.....129

1– تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و إهتلاكاتها لسنة 2007.....129

2– تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2007 134

3– حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2007.....136

4– تعديل قائمة الدخل 2007 138

5– تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2007.....140

المطلب الثاني : تعديل القوائم المالية لسنة 2008.....144

1– تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و إهتلاكاتها لسنة 2008.....144

2– تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2008.....149

3– حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2008.....150

4– تعديل قائمة الدخل لسنة 2008.....151

5- تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2008.....153
المطلب الثالث : تعديل القوائم المالية لسنة 2009.....156
1- تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و إهتلاكاتها لسنة 2009.....156
2- تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2009.....161
3- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2009.....162
4- تعديل قائمة الدخل لسنة 2009.....164
5- تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2009.....166
6- أثر تطبيق نموذج تكلفة التاريخية المعدلة على إعداد القوائم المالية.....169
7- إعادة تعديل القوائم المالية لشركة BATI SUD حسب القوة الشرائية لوحدة النقد الثابتة
في سنة 2009.....171
خلاصة الفصل الثالث.....179
الخاتمة.....180
النتائج والتوصيات.....183
قائمة المراجع.....187
الملاحق.....195

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	نموذج لقائمة التدفقات النقدية	42
2	مختلف مستخدمي القوائم المالية	46
3	أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة	59
4	تصنيف البنود النقدية و البنود الغير النقدية	81
5	مقارنة بين خصائص بدائل القياس المحاسبي	105
6	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية لشركة BATISUD	128
7	قائمة تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة وإهتلاكـــاتها لسنة 2007	130
8	تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2007	135
9	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2007	136
10	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2007	137
11	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية ســـنة 2007	139
12	قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2007	142
13	قائمة تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة وإهتلاكـــاتها لسنة 2008	145
14	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2008	150
15	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2008	151
16	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية ســـنة 2008	152
17	قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2008	154
18	قائمة تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة وإهتلاكـــاتها لسنة 2009	157
19	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2009	162
20	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2009	163
21	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية ســـنة 2009	165

22	قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2009	167
23	ملخص لأهم التغيرات الناتجة عن تعديل القوائم المالية	169
24	إعادة تعديل قوائم الدخل مقارنة بوحدة النقد الثابتة بسنة 2009	173
25	إعادة تعديل قوائم المركز المالي من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة سنة 2009	176

قائمة الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
1	أنواع التضخم حسب حدته وقوته	9
2	نظرية دفع التكاليف للأسعار	13
3	أجزاء النظام المعلومات المحاسبي	23
4	أنواع الحسابات وتدفقها نحو القوائم المالية	45
5	فروع مجموعة ECO	121
6	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	124

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	ميزانية سنة 2006	196
2	جدول حسابات النتائج لسنة 2006	197
3	ميزانية سنة 2007	198
4	جدول حسابات النتائج لسنة 2007	200
5	قائمة الإستثمارات و الإهتلاكات في سنة 2007	201
6	ميزانية سنة 2008	203
7	جدول حسابات النتائج لسنة 2008	205
8	قائمة الإستثمارات و الإهتلاكات في سنة 2008	206
9	ميزانية سنة 2009	208
10	جدول حسابات النتائج لسنة 2009	210
11	قائمة الإستثمارات و الإهتلاكات في سنة 2009	211
12	قوائم الأرقام القياسية للعامة للأسعار	213

قائمة المختصرات و الرموز

الرمز	الرمز
FASB	Financial Accunting Standards Board
IASC	International Accunting Standards Commitee
IASB	International Accunting Standards Board
IAS	International Accunting Standards
IFRS	International Financial Repoting Standards
GAAP	Genrally Accepted Accunting Principes
AICPA	American Institute Of Certified Public Accuntants
AAA	American Accepted Association
SFAS	Statement Of Financial Accunting Standards
SCF	Systeme Comtable Financier

أولا :المراجع باللغة العربية

1-الكتب

1- عليان الشريف، وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع و الطباعة، عمان الأردن، 2000؛

2- أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله – طلال الحجاوي، **نظرية محاسبية**، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة العربية 2009؛

3- أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، **نظرية محاسبية**، الجزء الثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة العربية 2009؛

4- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2000؛

5- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع القاهرة، 2005؛

6- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**- الجوانب النظرية والعملية-مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن، 2008 ؛

7- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية** (الإطار الفكري والواقع العملي) إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس، 1998؛

8- طلال الججاوي، ريان نعوم، **المحاسبة المالية**- 1- مناهج الجامعات العالمية، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005؛

9- طلال الججاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2009؛

10- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IASs & IFRSs 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع الأردن، 2008؛

11-جمعة خليفة الحاسي، و آخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، الطبعة الثالثة، 1996؛

12- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس و الإعتراف والإفصاح المحاسبي**، الجزء الثاني، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002؛

13-أسامة بشير الدبّاغ، **البطالة والتضخم**، دار الأهلية للنشر والتوزيع،عمان الأردن،2007؛

14-خالد علي الدليمي، **النقود والمصارف والنظرية النقدية**، دار الأنيس للطباعة والنشر والتوزيع مصراتة الجماهيرية العظمى الليبية، 1998؛

15-كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في المحاسبة**، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية،2002؛

16- نواف محمد عباس الرمّاحي، **المحاسبة القومية**، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان الأردن 2009؛

17-نبيل الروبي، **التضخم في الإقتصاديات المختلفة**، مؤسسة الثقافة العربية، مصر، دون سنة نشر؛

18-ناظم محمد نوري الشمري، **النقود والصارف والتطرية النقدية**، دون سنة نشر؛

19-سعود جايد مشكور العامري، **محاسبة التضخم** – بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2006؛

20- فداغ الفدّاغ، **المحاسبة المتوسطة** (نظرية وتطبيق)، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 1999؛

21- مؤيد الفضل، وآخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن، 2002 ؛

22-حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان الأردن2007؛

23-ثناء على القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003؛

24-حسين بن هاني، **إقتصاديات النقود والبنوك**(الأسس المبادئ)، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن 2002؛

25-حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان الأردن،2007؛

26-فردريك تشوي، وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004؛

27-توماس ماير ،آخرون، ترجمة السيد أحمد عبد الحالق، مراجعة أحمد بليح بديع، **النقود والبنوك والإقتصاد**، دار المريخ المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر؛

28- يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2001؛

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

30-جيلالي جلاطو، **الإحصاء**(مع تمارين و مسائل محلولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة السادسة، 2005؛

31-أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبي**(الإطار الفكري و النظم التطبيقية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006؛

32-عادل أحمد حشيش، **أساسيات الإقتصاد النقدي والمصرفي**،دار الجامعة الجديدة الإسكندرية 2004؛

33-رضوان حلوه حنان، **تطور الفكر المحاسبي** (مدخل نظرية المحاسبة)، مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 1998؛

34-رضوان حلوه حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**،(مشكلات محاسبية معاصـرة)، دار وائـل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003؛

35-رضوان حلوه حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامـد للنشرو التوزيع، عمان الأردن، 2004؛

36-رضوان حلوة حنان، ميسون قولي وآخرون، **أسس المحاسبة المالية** (قياس بنود قائمـة المركـز المالي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004 ؛

37-رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**- الدورة المحاسبية- دار إثـراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009؛

38-جمال خريس، أيمن أبو خضير، عماد خصاونة، **النقود والبنوك**، دار المـسيرة للنـشر والطباعـة والتوزيع، عمان، 2002؛

39-محمد بنوارة خزار، **مبادئ الإحصاء**، منشورات جامعة باتنة، مطابع عمار قرفي، باتنـة الجزائـر 1996؛

40-مؤيد راضي خنفر،غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، مـدخل نظـري و تطبيقـي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن 2006؛

41- محمد راتول، **الإحصاء الوصفي**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانيـة 2006؛

42-محمد زكي شافعي، **مقدمة في النقود والبنوك**، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، دون سنة نشر؛

43-ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ الرياض السعودية، 2006؛

44-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، الجـزء الأول مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر، 2008؛

45-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، الجزء الثـاني مكتبة الشركة الجزائرية بوداود الجزائر، 2009؛

46-مجدي محمود شهاب، **إقتصاديات النقود والمال**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2000؛

47-مصطفى رشدي شيحة، **الإقتصاد النقدي والمصرفي**، الدار الجامعية بيروت،1985؛

48-طارق حماد عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول(عرض القوائم المالي(1))، الـدار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003؛

49-طارق حماد عبد العال، **دليل إستخدام معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسـكندرية 2009؛

50-عقيل جاسم عبد الله، **النقود والبنوك المنهج النقدي والمصرفي**، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع 1999؛

51-محمد عبد العزيز عجيمية، ومدحت محمد العقاد، **النقود والبنوك والعلاقات الإقتـصادية الدوليـة** دار النهضة العربية، بيروت 1984.

52-مروان عطوان، **النظريات النقدية**، مقاييس إقتصادية، دار البعث للطباعة والنشر، قسنطينة 1989؛

53-عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** (الجـزء الأول) الدار الجامعية الإسكندرية، 2004/2003 ؛

54-عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربيـة والدوليـة** (الجزء الأول)، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007؛

55-حسين غازي عناية، **تمويل التنمية الإقتصادية بالتضخم المالي**، دار الجيل، بيروت 1991؛

56-حسين غازي عناية، **التضخم المالي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006؛

57- صبحي تادرس قريصة، مدحت محمد العقاد، **النقود والبنوك والعلاقات الإقتصادية الدوليـة**، دار النهضة العربية 1983؛

58-يحي قللي، **مبادئ المحاسبة المالية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2004؛

59-دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة كمال الدين سعيد، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الثـاني، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 1983؛

60-أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة:** القياس والإفصاح و التقرير المـالي عـن الإلتزامـات وحقوق الملكية (الجزء الثاني)، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007؛

61- ضياء مجيد، **إقتصاديات النقود و البنوك**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر 2002؛

62-عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية (منظور المعـايير الدوليـة)**، الجـزء الأول المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2009؛

63-عبد المنعم السيد على، نزار سعد الدين العيسي، **النقود والمصارف والأسواق المالية**، دار الحامـد الأردن، 2004؛

64-فردريك تشوي، وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004؛

65-عبد الناصر إبراهيم نور، وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار المـسيرة للنـشر والطباعة والتوزيع عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2005؛

66-إلدون. س. هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، الإسكندرية مصر، الطبعة الرابعة، 2008؛

67-جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة، وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009/2010**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

2- الأطروحات والمذكرات :

68-مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمـال التوحيـد الدوليـة** أطروحة دكتورة في العلوم الإقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر،كلية العلوم الإقتصادية و علـوم التسيير، 2004 ؛

69- حمادي خديجة، **علاقة التضخم بالأجور في الجزائر خـلال الفتـرة (1970-2005)**، مـذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية، 2009/2008؛

70- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتورة فـي علـوم التسيير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،2008/2007؛

71-طارق بن خليف، **دراسة السببية بين المتغيرات: التضخم، سعر الصرف وسـعر الفائـدة فـي الجزائـر 1990-2003**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير 2005/2004؛

72- رنان راضية، **أنظمة سعر الصرف في البلدان النامية ودرها في مكافحة التـضخم فـي ظـل التحولات المالية الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر كليـة العلـوم الإقتـصادية وعلوم التسيير 2002/2001؛

73- سالمي محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل إعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية** مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الإقتـصادية وعلـوم التـسيير 2009/2008؛

74-عباسي نصيرة، **تأثير التضخم على التحليل المالي للمؤسسة**، مذكرة ماجـستير غيـر منـشورة جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،2005/2004؛

75- فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة البليدة، كلية العلوم إقتصادية وعلوم التسيير، 2009؛

76-قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدوليـة دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعـة الـدكتور يحـي فارس المدية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010/2009؛

77- سعيد هتهات، **دارسة إقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، مذكرة ماجـستير غيـر منشورة جامعة ورقلة كلية الحقوق و العلوم إقتصادية 2006.

3-المنشورات والمجلات :

78- إبراهيم بختي، **الدليل المنهجي في إعداد وتنظيم البحـوث العلميـة**، جامعـة قاصـدي مربـاح 2007/ 2006؛

79- منشورات المجموعة الزرقاء الدولية، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** ، دار النشر للتعليم والتكوين، البويرة الجزائر، 2008؛

80- منشورات المجموعة الزرقاء الدولية، **النظام المحاسبي المـالي**، دار النـشر للتعلـيم والتكـوين البويرة الجزائر، 2008؛

4- القوانين والجرائد:

81- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قرار يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** ، مؤرخ في 26 يوليو 2008، العـدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2008؛

82- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مرسوم تنفيذي رقم 156/08**، مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسـبي المالي، العدد 27 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008؛

5-المصادر الإلكترونية عبرالأنترنت:

83- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، (على الخط) منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة فـي الدنمارك 2007، متاح على الرابط :

www.ao-academy.org/docs/ Almuhasaba_almutawaseta-1 pdf، الإطـلاع بتـاريخ 2008/11/25؛

84- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، (على الخط) منشورات الأكاديمية العربيـة المفتوحـة فـي الدنمارك، 2007، متاح على الرابط :

www.ao-academy.org/docs/index.php?f1=nadharyatN?%20almuhasaba-1pdf

الإطلاع بتاريخ 2010/10/15 ؛

6- المقالات:

85-حسين الغزوي **مقال بتاريخ 28 أبريل 2010**، على الرابط :

http:// alphabeta.argaam.com/?p=13691 الإطلاع يوم السبت 2010/10/16 على السـاعة 15:15؛

86- نعيم سابا خوري، **محاضرات حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي**، مجلة المدير المالي (على الخط) **متاح على الرابط :**

الإطـــلاع يـــوم الـــسبت http:// financial manager.wordpress.com /2010/01/28/v-4
2010/10/16 الـــــــــساعة 16:05 ؛ **file:///:/Documents%20and%20Settings/**
/%D3%D8%CD%20%C7%E1%E3%DF%CA%C8/%C7%E1%DE%ED%
%E1%E3%CF%ED%D1%20%C7%E1%E3%C7%E1%ED.htm؛
87-الديوان الوطني للإحصاء على الرابط :**www.ons.com**

ثانيا : -المراجع باللغة الأجنبية:

1-Ouvrages

88-Bernard Raffournier,Axel Haller, Peter Walton, **Comptabilité internationa--le**, Librairie Vuibert,Paris,1997;
89-Bernard Raffornier,**Les Normes Comptables Internationales (IFRS/ IAS)** Economica,paris,2ème édition ,2005;
90-Jean-Luc dallemange, **L'inflation capitaliste**,François Maspero-paris 1972;
91-Catherine Maillet et Anne Le Manh ,**Les normes comptables internation--ales IAS / IFRS**, Berti éditions, Alger,2007;
92-Robert OBERT,**Pratique des normes IAS/IFRS**,Ordre des Experts comptab--les,Dunod,paris,2003;
93-Robert OBERT,**Pratique des normes IAS/IFRS** ,Ordre des Experts compta--bles,Dunod,paris,3 éme édition 2006;
94-Ross.m .Skinner, j.Alex Milburn, Adaptation française, Nadi chlala Jacques Fortin,**Normes Comptables** ,Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Canada 2003;
95-Jean-Claude Touramer ,**La Révolution Comptable du coût historique à la juste valeur** ,Éditions d'Organisation,paris ,2000.

ملحق رقم (1)

BATISUD D.P.C

B I L A N 2006

	A C T I F	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENT	MONTANT NET		P A S S I F	MONTANT
	INVESTISSEMENTS					FONDS PROPRES	
12	TERRAINS	39738189.16		39738189.16	10	FONDS SOCIAL	60000000.00
14	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	206788532.79	121557223.50	85231309.29	11	AUTRE FOND PROPRE	293137346.78
15	EQUIPEMENTS SOCIAUX	4078594.41	3659954.27	418640.14	13	RESERVES	539749.82
					16	TITRES PARTICIPATIFS	21889000.00
					18	RESULTATS INSTANCE D'AFFECT	-445637511.59
					19	PROVISIONS P/ PERTES & CHARG	425612.50
	Total 1	250605316.36	125217177.77	125388138.59			-69645802.49
	STOCKS					DETTES	
1	MATIERES & FOURNITURES	22860396.15		22860396.15	52	DETTES D INVESTISSEMENT	28014768.78
4	TRAVAUX EN COURS	4094071.61		4094071.61	53	DETTES DE STOCKS	107680449.13
7	STOCKS A L'EXTERIEUR	144600.00		144600.00	54	DETENTION POUR COMPTE	123087685.99
					55	DETTES STES APPARENTEES	44865446.00
					56	DETTES D EXPLOITATION	310162711.00
					57	AVANCES COMMERCIALES	81900.00
	Total 2	27099067.76		27099067.76			613892960.90
	CREANCES						
2	CREANCES D INVESTISSEMENT	17583601.07		17583601.07			
3	CREANCES DE STOCKS	32564.21		32564.21			
5	AVANCES POUR COMPTE	87759734.17		87759734.17			
6	AVANCES EXPLOITATION	50000.00		50000.00			
7	CREANCES SUR CLIENTS	239921991.90		239921991.90			
8	DISPONIBILITES	693511.57		693511.57			
	Total 3	346041402.92		346041402.92			
	RESULTAT DE L'EXERCICE	45718549.14		45718549.14			
	Total	669464336.18	125217177.77	544247158.41			544247158.41

/03/2007

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (2)

BATISUD D.P.C

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT 2006

COMPTE	D E S I G N A T I O N	D E B I T	C R E D I T
70	VENTES DE MARCHANDISES		5547144.05
8970	PRODUITS INTER UNITES		
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	2203904.04	
8960	M/SES CONSOMMEES INTER-UNITES		
80	MARGE BRUTE	2203904.04	5547144.05
80	MARGE BRUTE		3343240.01
71	PRODUCTION VENDUE		155710903.96
8971	PRODUCTION VENDUE INTER-UNITES		
72	PRODUCTION STOCKEE	10021231.71	
8972	PRODUCTION STOCKEE INTER-UNITE		
73	PRODUCTION ENTREP/P/ELLE MEME		
8973	PROD/ENT/P/ELLE MEME INTER-UNI		
74	PRESTATIONS FOURNIES		13609172.56
8974	PRESTATIONS FOURNIES INTER-UNI		
75	TRANSFERT DE CHARGES PRODUCTIO		2653465.21
8975	TRANSF/CHARG/PROD/INTER-UNITES		
61	MATIERES FOURNIT CONSOMMEES	83337223.25	
8961	MATIERES/FOURT/CONS/INTER-UNIT		
62	SERVICES	33474867.68	
8962	SERVICES INTER-UNITES		
8967	COUT/PROD/STOCK/RECUE/DES UNIT		
81	VALEUR AJOUTEE	126833322.64	175316781.74
81	VALEUR AJOUTEE		48483459.10
77	PRODUITS DIVERS		1890.00
8977	PRODUITS DIVERS INTER-UNITES		
78	TRANSFERT CHARGES D'EXPLOITATI		
8978	TRANSF/CHARG/EXPLOIT/INTER-UNI		
63	FRAIS DE PERSONNEL	85023378.93	
8963	FRAIS DE PERS/INTER-UNITES		
64	IMPOTS ET TAXES	3387530.02	
8964	IMPOTS ET TAXES INTER-UNITES		
65	FRAIS FINANCIERS	5548558.98	
8965	FRAIS FINANCIER INTER-UNITES		
66	FRAIS DIVERS	1305235.81	
8966	FRAIS DIVERS INTER-UNITES		
68	DOTATIONS AMORTISSE/PROVISIONS	10655309.88	
8968	DOTAT.AUX AMORTI.PREVIS.INT.UN		
83	RESULTAT D'EXPLOITATION.	105920013.62	48485349.10
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		16095909.69
8979	PRODUITS HORS EXPLOIT.INTER-UN		

8/03/2007 PAGE : 1

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (3)

Exercice 2007

BATI - SUD
SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
ROUTE DE GHARDAIA OUARGLA

BILAN ACTIF AU : 31/12/2007

Tableau n° 1 — Page : 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	Montant brut	AMORT/PROV	Montants Nets	Totaux partiels
	CLASSE 2 : INVESTISSEMENTS				
20	FRAIS RELATIFS AU PACTE SOCIAL				
21	FONDS DE COMMERCE				
22	TERRAINS	427 464 851,00		427 464 851,00	
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	186 623 493,83	111 024 998,20	75 598 495,63	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	4 078 594,41	3 771 208,37	307 386,04	
28	INVESTISSEMENTS EN COURS				
	SOUS TOTAL	618 166 939,24	114 796 206,57	503 370 732,67	503 370 732,67
	CLASSE 3 : STOCKS				
30	STOCKS DE MARCHANDISES				
31	MATIERES ET FOURNITURES	28 952 246,22		28 952 246,22	
33	PRODUITS SEMI-OUVRES				
34	TRAVAUX EN COURS	19 996 523,20		19 996 523,20	
35	PRODUITS FINIS				
36	DECHETS ET REBUTS				
37	STOCKS A L'EXTERIEUR				
	SOUS TOTAL	48 948 769,42	0,00	48 948 769,42	48 948 769,42
	CLASSE 4 : CREANCES				
42	CREANCES D'INVESTISSEMENT	21 096 539,11		21 096 539,11	
43	CREANCES DE STOCKS	13 616 978,01		13 616 978,01	
44	ASSOCIES - APPORTS				
45	AVANCES POUR COMPTE	44 923 237,33		44 923 237,33	
46	AVANCES EXPLOITATION	8 475,79		8 475,79	
47	CREANCES SUR CLIENTS	208 650 650,94	4 238 819,24	204 411 831,70	
48	DISPONIBILITES	1 380 633,69		1 380 633,69	
40	DETTES D'INVESTISSEMENTS				
	SOUS TOTAL	289 676 514,87	4 238 819,24	285 437 695,63	285 437 695,63
88	RESULTAT DE L'EXERCICE				
	SOUS TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL	956 792 223,53	119 035 025,81		837 757 197,72

BADJELMANE Said
Commissaire aux Comptes
Tél (029) 89 92 86

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

BATI - SUD
SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
ROUTE DE GHARDAIA OUARGLA

Exercice 2007

BILAN PASSIF AU : 31/12/2007

Tableau n° 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	Montants Nets	Totaux partiels
	CLASSE 1 : FONDS PROPRES		
10	FONDS SOCIAL	447 700 000,00	
11	AUTRE FOND PROPRE	293 137 346,78	
13	RESERVES	539 749,82	
14	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT		
15	ECART DE REEVALUATION		
16	TITRES PARTICIPATIFS	21 889 000,00	
17	LIAISONS INTER-UNITES		
18	RESULTAT INSTANCE D'AFFECTATION	-491 356 060,73	
19	PROVISIONS/P/ PERTES ET CHARGES	432 725,00	
	SOUS TOTAL	272 342 760,87	272 342 760,87
	CLASSE 5 : DETTES		
52	DETTES D'INVESTISSEMENT	32 079 711,42	
53	DETTES DE STOCKS	99 657 950,73	
54	DETENTIONS POUR COMPTE	50 648 408,67	
55	DETTES STES APPARENTEES	17 068 117,00	
56	DETTES D'EXPLOITATION	354 342 792,11	
57	AVANCES COMMERCIALES	9 581 900,00	
58	EFFETS A PAYER		
50	COMPTES CREDITEURS DE L'ACTIF		
	SOUS TOTAL	563 378 879,93	563 378 879,93
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	2 035 556,92	
	SOUS TOTAL	2 035 556,92	2 035 556,92
	TOTAL GENERAL		837 757 197,72

BADJELMANE Said
Commissaire aux Comptes
B.P. 98 Belghanem
47001 GHARDAIA
TEL (029) 89 92 85

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (4)

BATI - SUD
SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
ROUTE DE GHARDAIA OUARGLA

Exercice 2007

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS :

DU : 01/01/2007 AU : 31/12/2007

Tableau n° 2 PAGE: 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		1 019 929,52
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	997 106,84	
80	MARGE BRUTE		22 822,68
80	MARGE BRUTE		22 822,68
71	PRODUCTION VENDUE		176 076 382,55
72	PRODUCTION STOCKEE		15 902 451,59
73	PRODUCTION ENTREP/ P/ ELLE MEME		
74	PRESTATIONS FOURNIES		26 013 572,67
75	TRANSFERT DE CHARGES PRODUCTION		17 521 862,36
61	MATIERES/FOURNIT/CONSOMMEES	100 143 334,60	
62	SERVICES	32 972 891,07	
81	VALEUR AJOUTEE		102 420 866,16
81	VALEUR AJOUTEE		102 420 866,16
77	PRODUITS DIVERS		
78	TRANSFERT CHARGES D'EXPLOITATION		
63	FRAIS DE PERSONNEL	88 481 261,26	
64	IMPOTS ET TAXES	3 153 167,81	
65	FRAIS FINANCIERS	1 381 612,66	
66	FRAIS DIVERS	661 801,55	
68	DOTATION AMORTISS / PROVISIONS	8 391 482,02	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		351 540,88
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		55 619 781,02
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	55 135 745,02	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		1 684 016,04
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		351 540,88
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		1 684 016,04
880	RESULTAT BRUT EXERCICE		2 035 556,92
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES		
88	RESULTAT DE L'EXERCICE		2 035 556,92

BADJELMANE Said
Commissaire aux Comptes
B.P. 98 Beloheneim
47001 GHARDAIA
TEL (029) 89 92 86

IPLUS / InfoPlus

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (5)

SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
B A T I - S U D OUARGLA

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

RECAP GENERALE PAR COMPTES DES AMORTISSEMENTS

AU 31/12/2007

Comptes	DESIGNATIONS	V.BRUTES	%	ANNUITE	AMORT.ANTER	TOTAL.AMORT	VALEUR NETTES
292 000	TERRAIN DE CONSTRUCTION	427 464 851,00	-	-	-	-	427 464 851,00
294 000	BATIMENT INDUSTRIEL	73 050 152,00	0,20	3 652 507,60	18 873 951,38	22 526 458,98	50 523 693,02
294 010	BATIMENT ADM	15 563 812,40		778 190,62	3 663 894,59	4 442 085,21	11 121 727,19
294 020	BARAQUEMENT DE CHANTIER	290 030,00	-	29 000,00	232 000,00	261 000,00	29 030,00
294 110	PUITS ET RESERVOIRS D'EAU	60 000,00			59 999,00	59 999,00	1,00
294 300	MAT,ALIMENT EN EAU ET EPUIS	1 772 002,08	1,35	135 472,95	1 083 335,83	1 218 808,78	553 193,30
294 301	MATERIEL DE BATTAGE ET ARRACH	58 480,00		3 043,75	55 435,25	58 479,00	1,00
294 302	MAT,DE PROD,AIR COMPRIME	1 896 647,80	1,95	173 711,52	1 113 000,89	1 286 712,41	609 935,39
294 303	MAT,DE TERRASSEMENT	7 233 025,50	1,95	541 110,08	5 101 138,74	5 642 248,82	1 590 776,69
294 304	MATERIEL DE LEVAGE	12 033 003,00	3,90	-	12 032 978,00	12 032 978,00	25,00
294 307	MAT.DE FAB ET MIS EN BETON	4 780 109,00	4,05	65 812,50	4 670 391,50	4 736 204,00	43 905,00
294 308	MAT.DE PROD ENARGIE	522 356,87	0,15	-	522 353,87	522 353,87	3,00
294 310	MATERIEL D'ATELIER	291 471,38	33,33	3 959,60	283 533,98	287 493,58	3 977,80
294 320	MATERIEL DE SECURITE	224 577,68	0,33	419,75	224 105,93	224 525,68	52,00
294 330	MATERIEL DE LABORATOIRES	136 800,00			136 800,00	136 800,00	-
294 340	MAT.DE TOPOGRAPHIE	190,00	0,33	-	-	-	190,00
294 390	OUTILLAGE DE CHANTIER	270 236,00	12,00	4 731,19	240 495,19	245 286,38	24 949,62
294 391	OUTILLAGE D'ATELIER	41 071,83	0,33	-	41 063,83	41 063,83	8,00
294 392	INSTRUMENT DE MESURES ET CONT	63 248,00		-	63 245,00	63 245,00	3,00
294 400	VEHICULE LEGERS DE TOURISME	4 145 222,23	1,00	184 444,45	3 376 697,71	3 561 142,16	584 080,07
294 402	VEHICULE DE TRANSP EN COM	2 321 752,90	0,60	270 683,46	1 636 838,73	1 907 522,19	414 230,71
294 403	VEHICULE UTILITAIRE INF A 3.5	9 384 364,03	20,00	362 756,46	8 789 095,57	9 151 852,03	232 512,00

294 404	VIHICULE LOURDS R/ET SR	26 919 649,20	9,60	-	26 919 604,20	26 919 604,20	45,00
294 500	MOBILIER DE BUREAU	2 147 424,39	46,50	207 000,22	1 472 906,88	1 679 907,10	467 517,29
294 510	EQUIPMENT DE BUREAU	1 036 280,49	3,45	82 084,84	883 103,75	965 188,59	71 091,90
294 511	MATIRIEL INFORMATIQUE	2 271 401,82	4,15	146 940,36	1 946 171,14	2 093 111,50	178 290,32
294 512	MATERIEL AUDIO- VISUEL	65 140,80		956,84	64 172,96	65 129,80	11,00
294 740	AMENAGEMENT OUVRAGE	7 711 871,61		573 148,87	2 932 574,62	3 505 723,49	4 206 148,12
						-	-
						-	-
294 741	AMEN.OUVRAGE	9 452 864,31	0,35	472 643,22	4 301 964,71	4 774 607,93	4 678 256,38
294 742	AMEN . ET INSTALATION	299 520,00	0,10	29 952,00	179 712,00	209 664,00	89 856,00
294 773	MAT.DE CHAUFF ET DE REFRIG	976 839,36	8,55	8 939,43	954 416,19	963 355,62	13 483,74
294 775	ISTALATION TELECONIC	1 447 500,16	0,90	104 288,21	1 193 691,61	1 297 979,82	149 520,34
294 779	AUTRES INSTALLATIONS /GLE	156 450,00		15 645,00	128 823,30	144 468,30	11 981,70
295 110	MAT.SOCIAL EDUC	12 893,34	0,10	1 288,35	11 603,99	12 892,34	1,00
295 200	MOBILIER -EQUIPEMENT LOGTS PERSO	2 169 251,27		57 395,42	2 003 471,35	2 060 866,77	108 384,50
295 230	MOBILIER .EQUIP.SOCIAUX	1 035 810,87	5,10	40 653,58	797 611,75	838 265,33	197 545,54
295 240	MOBILIER & EQUIP.DE CANTINE	860 638,93	0,30	11 916,75	847 267,18	859 183,93	1 455,00
TOTAL		618 166 940,25	160,58	7 958 756,99	106 837 450,62	114 796 207,61	503 370 732,64

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (6)

Exercice 2008

BATI - SUD
SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
ROUTE DE GHARDAIA OUARGLA

BILAN ACTIF AU : 31/12/2008

Tableau n° 1 — Page : 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	Montant brut	AMORT/PROV	Montants Nets	Totaux partiels
	CLASSE 2 : INVESTISSEMENTS				
20					
21	VALEURS INCORPORELLES				
22	TERRAINS	427 464 851,00		427 464 851,00	
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	182 315 258,77	112 241 163,95	70 074 094,82	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	4 255 394,41	3 846 502,05	408 892,36	
28	INVESTISSEMENTS EN COURS	2 451 400,00		2 451 400,00	
	SOUS TOTAL	616 486 904,18	116 087 666,00	500 399 238,18	500 399 238,18
	CLASSE 3 : STOCKS				
30	MARCHANDISES				
31	MATIERES ET FOURNITURES	27 382 692,57	2 883 460,68	24 499 231,89	
33	PRODUITS SEMI-OUVRES				
34	TRAVAUX EN COURS	143 897 480,28		143 897 480,28	
35	PRODUITS FINIS				
36	PRODUITE ET REBUTS				
37	STOCKS A L'EXTERIEUR				
	SOUS TOTAL	171 280 172,85	2 883 460,68	168 396 712,17	168 396 712,17
	CLASSE 4 : CREANCES				
42	CREANCES D'INVESTISSEMENT	14 036 526,15		14 036 526,15	
43	CREANCES DE STOCKS				
44	ASSOCIES - APPORTS				
45	AVANCES POUR COMPTE	48 571 184,62		48 571 184,62	
46	AVANCES EXPLOITATION				
47	CREANCES SUR CLIENTS	196 990 057,67	16 797 531,49	180 192 526,18	
48	DISPONIBILITES	3 645 302,32		3 645 302,32	
40					
	SOUS TOTAL	263 243 070,76	16 797 531,49	246 445 539,27	246 445 539,27
88	RESULTAT DE L'EXERCICE				
	SOUS TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL	1 051 010 147,79	135 768 658,17		915 241 489,62

BADJELMANE Said
Commissaire aux Comptes
B.P. 98 Belghanem
47001 GHARDAIA
TEL (029) 89 92 86

NCPLUS / InfoPlus (041) 42-46-95

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

BATI - SUD
SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
ROUTE DE GHARDAIA OUARGLA

Exercice *2008*

BILAN PASSIF AU : *31/12/2008*

Tableau n° 1

Page : 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	Montants Nets	Totaux partiels
	CLASSE 1 : FONDS PROPRES		
10	FONDS PROPRES	447 700 000,00	
11	AUTRES FONDS PROPRES	293 137 346,78	
13	RESERVES	641 526,82	
14	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT		
15	ECART DE REEVALUATION		
16	TITRES PARTICIPATIFS	21 889 000,00	
17			
18	RESULTAT INSTANCE D'AFFECTATION	-489 422 280,81	
19	PROVISION POUR PERTES ET CHARGES	336 987,00	
	SOUS TOTAL	274 282 579,79	274 282 579,79
	CLASSE 5 : DETTES		
52	DETTES D'INVESTISSEMENT	28 761 629,40	
53	DETTES DE STOCKS	119 875 220,33	
54	DETENTIONS POUR COMPTE	48 550 601,48	
55	DETTES STES APPARENTEES	23 068 117,00	
56	DETTES D'EXPLOITATION	381 720 866,93	
57	AVANCES COMMERCIALES	9 581 900,00	
58	EFFETS A PAYER		
50	COMPTES CREDITEURS DE L'ACTIF		
	SOUS TOTAL	611 558 335,14	611 558 335,14
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	29 400 574,69	
	SOUS TOTAL	29 400 574,69	29 400 574,69
	TOTAL GENERAL		915 241 489,62

BADJELMANE Said
Commissaire aux Comptes
B.P. 98 Belghanem
47001 GHARDAIA
TEL: (029) 89 92 86

WINCPLUS / InfoPlus

(041) 42-46-95

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (7)

BATI - SUD
SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
ROUTE DE GHARDAIA OUARGLA

Exercice 2008

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS :

DU : 01/01/2008 AU : 31/12/2008

Tableau n° 2

PAGE: 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		422 261,52
60	MARCHANDISES CONSOMMEES		
80	MARGE BRUTE		422 261,52
80	MARGE BRUTE		422 261,52
71	PRODUCTION VENDUE		254 950 362,59
72	PRODUCTION STOCKEE		123 900 957,08
73	PRODUCTION ENTREP/ P/ ELLE MEME		2 451 400,00
74	PRESTATIONS FOURNIES		19 025 747,01
75	TRANSFERT DE CHARGES PRODUCTION		14 044 230,06
61	MATIERES FOURNITS CONSOMMEES	151 484 415,84	
62	SERVICES	145 458 408,96	
	TOTAL	296 942 824,80	414 794 958,26
81	VALEUR AJOUTEE		117 852 133,46
81	VALEUR AJOUTEE		117 852 133,46
77	PRODUITS DIVERS		102 798,10
78	TRANSFERT CHARGES D'EXPLOITATION		
63	FRAIS DE PERSONNEL	97 001 486,47	
64	IMPOTS ET TAXES	5 532 926,90	
65	FRAIS FINANCIERS	623 174,84	
66	FRAIS DIVERS	1 167 328,19	
68	DOTATION AMORTISS / PROVISIONS	7 834 489,71	
	TOTAL	112 159 406,11	117 954 931,56
83	RESULTÂT D'EXPLOITATION		5 795 525,45
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		53 635 459,45
69	CHARGES HORS EXPLOITATIONS	30 030 410,21	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		23 605 049,24
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		5 795 525,45
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		23 605 049,24
880	RESULTAT BRUT EXERCICE		29 400 574,69
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES		
88	RESULTAT DE L'EXERCICE		29 400 574,69

BADJELMANE Said
Commissaire aux Comptes
B. P. 98 Beghanem
47001 GHARDAIA
Tél. (029) 87 72 89

CPLUS / InfoPlus

(041) 42-46-95

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (8)

SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
B A T I - S U D OUARGLA

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

RECAP GENERALE PAR COMPTES DES AMORTISSEMENTS

AU 31/12/2008

Comptes	DESIGNATIONS	V.BRUTES	%	ANNUITE	AMORT.ANTER	TOTAL.AMORT	VALEUR NETTES
292 000	TERRAIN DE CONSTRUCTION	427 464 851,00	-	-	-	-	427 464 851,00
294 000	BATIMENT INDUSTRIEL	73 050 152,00	0,20	3 652 507,60	22 526 458,99	26 178 966,59	46 871 185,41
294 010	BATIMENT ADM	15 563 812,40		778 190,62	4 442 085,20	5 220 275,82	10 343 536,58
294 020	BARAQUEMENT DE CHANTIER	290 027,00	-	28 999,00	261 000,00	289 999,00	28,00
294 110	PUITS ET RESERVOIRS D'EAU	60 000,00			59 999,00	59 999,00	1,00
294 300	MAT,ALIMENT EN EAU ET EPUIS	1 772 002,08	1,35	135 472,95	1 218 808,78	1 354 281,73	417 720,35
294 301	MATERIEL DE BATTAGE ET ARRACH	58 480,00		-	58 479,00	58 479,00	1,00
294 302	MAT,DE PROD,AIR COMPRIME	1 811 647,80	1,95	166 664,47	1 201 713,41	1 368 377,88	443 269,92
294 303	MAT,DE TERRASSEMENT	7 233 026,50	1,95	541 115,08	5 642 242,81	6 183 357,89	1 049 667,62
294 304	MATERIEL DE LEVAGE	11 708 003,00	3,90	-	11 707 979,00	11 707 979,00	24,00
294 307	MAT.DE FAB ET MIS EN BETON	4 780 108,00	4,05	43 874,00	4 736 204,00	4 780 078,00	30,00
294 308	MAT.DE PROD ENARGIE	214 001,00	0,15	1 619,00	159 999,00	161 618,00	52 383,00
294 310	MATERIEL D'ATELIER	291 471,38	33,33	3 959,80	287 493,58	291 453,38	18,00
294 320	MATERIEL DE SECURITE	224 577,68	0,33	- 3,00	224 525,68	224 522,68	55,00
294 330	MATERIEL DE LABORATOIRES	136 800,00		- 2,00	136 800,00	136 798,00	2,00
294 340	MAT.DE TOPOGRAPHIE	190,00	0,33	-	-	-	190,00
294 390	OUTILLAGE DE CHANTIER	291 603,52	12,00	4 789,19	245 286,38	250 075,57	41 527,95
294 391	OUTILLAGE D'ATELIER	41 071,83	0,33	-	41 063,83	41 063,83	8,00
294 392	INSTRUMENT DE MESURES ET CONT	63 248,00		-	63 245,00	63 245,00	3,00
294 400	VEHICULE LEGERS DE TOURISME	3 085 222,23	1,00	184 444,45	2 501 144,16	2 685 588,61	399 633,62
294 402	VEHICULE DE TRANSP EN COM	2 321 752,90	0,60	270 683,46	1 907 522,19	2 178 205,65	143 547,25
294 403	VEHICULE UTILITAIRE INF A 3.5	10 496 618,73	20,00	186 000,00	8 563 253,03	8 749 253,03	1 747 365,70
294 404	VIHICULE LOURDS R/ET SR	23 134 550,79	9,60	-	23 134 510,79	23 134 510,79	40,00
294 500	MOBILIER DE BUREAU	2 147 424,39	46,50	181 842,48	1 679 907,08	1 861 749,56	285 674,83
294 510	EQUIPMENT DE BUREAU	1 036 280,49	3,47	40 961,90	965 188,58	1 006 150,48	30 130,01
294 511	MATIRIEL INFORMATIQUE	2 333 001,82	4,15	71 571,87	2 093 111,50	2 164 683,37	168 318,45
294 512	MATERIEL AUDIO- VISUEL	65 140,80		-	65 129,80	65 129,80	11,00
294 740	AMENAGEMENT OUVRAGE	7 711 871,61		573 148,87	3 505 723,49	4 078 872,36	3 632 999,25
294 741	AMEN.OUVRAGE	9 452 864,31	0,35	472 643,22	4 774 607,93	5 247 251,15	4 205 613,16

294 742	AMEN . ET INSTALATION	299 520,00	0,10	29 952,00	209 664,00	239 616,00	59 904,00
294 773	MAT.DE CHAUFF ET DE REFRIG	1 036 839,36	8,55	5 010,88	963 355,62	968 366,50	68 472,86
294 775	ISTALATION TELECONIC	1 447 500,16	0,90	40 820,82	1 297 979,82	1 338 800,64	108 699,52
294 779	AUTRES INSTALLATIONS /GLE	156 450,00		7 947,34	144 468,30	152 415,64	4 034,36
295 110	MAT.SOCIAL EDUC	12 893,34	0,10	-	12 892,34	12 892,34	1,00
295 200	MOBILIER -EQUIPEMENT LOGTS PERSO	2 169 251,27		34 389,61	2 060 866,77	2 095 256,38	73 994,89
295 230	MOBILIER .EQUIP.SOCIAUX	1 183 810,87	5,10	40 904,07	838 265,33	879 169,40	304 641,47
295 240	MOBILIER & EQUIP.DE CANTINE	889 438,93	0,30	-	859 183,93	859 183,93	30 255,00
TOTAL		614 035 504,19	160,58	7 497 507,67	108 590 158,32	116 087 665,99	497 947 838,20

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (9)

BATI-SUD

Exercice 2009

BILAN ACTIF AU : 31/12/2009

ableau n° 1 — Page : 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	Montant brut	AMORT/PROV	Montants Nets	Totaux partiels
	CLASSE 2 : INVESTISSEMENTS				
	FRAIS PRELIMINAIRES				
	VALEURS INCORPORELLES				
	TERRAINS DE CONSTRUCTION	427.464.851,00		427.464.851,00	
	BATIMENTS INDUSTRIELS	183.357.776,75	116.991.014,57	66.366.762,18	
	MATERIEL SOCIO EDUCATIF	4.719.723,47	3.917.186,63	802.536,84	
	AMENAGEMENTS EN COURS	2.451.400,00		2.451.400,00	
	SOUS TOTAL	617.993.751,22	120.908.201,20	497.085.550,02	497.085.550,02
	CLASSE 3 : STOCKS				
	MARCHANDISES				
	DIVERS	24.154.312,42	18.197.494,53	5.956.817,89	
	PRODUITS SEMI OUVRES				
	TRAVAUX DE BATIMENTS	173.236.981,35		173.236.981,35	
	PRODUITS FINIS SABLE DE CARRIERE				
	DECHETS ET REBUS				
	STOCKS A L'EXTERIEUR				
	SOUS TOTAL	197.391.293,77	18.197.494,53	179.193.799,24	179.193.799,24
	CLASSE 4 : CREANCES				
	CREANCES D'INVESTISSEMENT	12.811.544,13		12.811.544,13	
	AVANCES AUX FOURNISSEURS ADMINI				
	CREANCES ASSOCIES ET STES APPAR				
	IMPOT RETENU REVENUS VALEURS M	60.502.482,87		60.502.482,87	
	AVANCES AU PERSONNEL				
	CREANCES SUR CLIENTS	253.032.474,75	148.277.479,42	104.754.995,33	
	FONDS EN DEPOT CHEZ LE NOTAIRE	340.314.998,13		340.314.998,13	
	SOUS TOTAL	666.661.499,88	148.277.479,42	518.384.020,46	518.384.020,46
	RESULTAT DE L'EXERCICE				
	SOUS TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL	1.482.046.544,87	287.383.175,15		1.194.663.369,72

Tirage : 10/11/2010 Heure: 11:11 Utilisateur : AD/Administrateur

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

BILAN PASSIF AU : 31/12/2009

Tableau n° 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	Montants Nets	Totaux partiels
	CLASSE 1 : FONDS PROPRES		
10	APPORTS EN NUMERAIRES	447.700.000,00	
11	FONDS D'EXPLOITATION	293.137.346,78	
13	RESERVES LEGALES	2.111.555,55	
14	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT		
15	ECART DE REEVALUATION		
16	AUTRES FOND PROPRES	517.700.018,22	
17			
18	RESULT EN ATT AFFECT	-461.491.734,85	
19	AUTRES FRAIS ET CHARGES	425.000,00	
	SOUS TOTAL	799.582.185,70	799.582.185,70
	CLASSE 5 : DETTES		
52	CREDIT D'INVESTISSEMENT	32.151.500,41	
53	FOURNISSEURS CT SECTEUR PUBLIC	70.199.924,65	
54	IRG RETEUNS - PERSONEL ALGERIEN	18.558.537,10	
55	DETTES ENVERS ASSOCIES - STES APPAR	54.788.479,80	
56	CREDIT SERVICE ACOURS TE	175.837.815,18	
57	AVANCES ET ACOMPTES RECUS DES CLIEN	9.581.900,00	
58	AVANCES BANCAIRES	27.867.010,13	
50	COMPTES CREDITEURS DE L'ACTIF		
	SOUS TOTAL	388.985.167,27	388.985.167,27
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	6.096.016,75	
	SOUS TOTAL	6.096.016,75	6.096.016,75
	TOTAL GENERAL		1.194.663.369,72

Impr INFOPLUS ORAN (041 42 48 95

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

BATI-SUD

الملحق رقم (10)

Exercice 2009

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS :

DU : 01/01/2009 AU : *31/12/2009*

Tableau n° 2 *PAGE:* 1

N°	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		830.407,98
60	MARCHANDISES CONSOMMEES		
60	MARGE BRUTE		830.407,98
60	MARGE BRUTE		830.407,98
71	PRODUCTION VENDUE		357.866.354,61
72	PRODUCTION STOCKEE		29.339.501,07
73	PRODUCTION ENTREP/ P/ ELLE MEME		
74	SERVICES MENUIS. PLOMB. EX		25.001.275,20
75	SERVICES TRANSF/CHG/EX/ANTER		16.511.827,08
61	ELECTRICITE	102.733.981,81	
62	SERVICES	148.886.254,46	
81	VALEUR AJOUTEE		177.929.129,67
81	VALEUR AJOUTEE		177.929.129,67
77	PRODUITS DIVERS		
78	TRANSFERT CHARGES D'EXPLOITATION		
63	FRAIS DE PERSONNEL	152.292.044,78	
64	IMPOTS ET TAXES	7.778.971,82	
65	FRAIS FINANCIERS	1.277.597,97	
66	ASSURANCES	814.833,18	
68	DOTATION AMORTISS / PROVISIONS	7.593.029,20	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		8.172.652,72
79	PRODUIT SUBVENTIONS RECUES		15.716.185,66
69	CHARGES HORS EXPLOITATIONS	17.792.821,63	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	2.076.635,97	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		8.172.652,72
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	2.076.635,97	
880	RESULTAT DE L'EXERCICE		6.096.016,75
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES		
88	RESULTAT DE L'EXERCICE		6.096.016,75

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

الملحق رقم (11)

SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
B A T I - S U D OUARGLA

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

RECAP GENERALE PAR COMPTES DES AMORTISSEMENTS

AU 31/12/2009

Comptes	DESIGNATIONS	V.BRUTES	%	ANNUITE	AMORT.ANTER	TOTAL.AMORT	VALEUR NETTES
292 000	TERRAIN DE CONSTRUCTION	427 464 851,00	-	-	-	-	427 464 851,00
294 000	BATIMENT INDUSTRIEL	73 050 152,00	0,20	3 652 507,60	26 178 966,60	29 831 474,20	43 218 677,80
294 010	BATIMENT ADM	15 563 812,40		778 190,62	5 220 275,81	5 998 466,43	9 565 345,97
294 020	BARAQUEMENT DE CHANTIER	290 027,00	-	-	289 999,00	289 999,00	28,00
294 110	PUITS ET RESERVOIRS D'EAU	60 000,00			59 999,00	59 999,00	1,00
294 300	MAT,ALIMENT EN EAU ET EPUIS	4 312 002,08	1,35	135 472,95	1 354 281,73	1 489 754,68	2 822 247,40
294 301	MATERIEL DE BATTAGE ET ARRACH	58 480,00		-	58 479,00	58 479,00	1,00
294 302	MAT,DE PROD,AIR COMPRIME	1 811 647,80	1,95	166 221,72	1 368 377,88	1 534 599,60	277 048,20
294 303	MAT,DE TERRASSEMENT	7 233 025,50	1,95	484 396,33	6 183 357,89	6 667 754,22	565 271,29
294 304	MATERIEL DE LEVAGE	11 334 253,00	3,90	-	11 334 230,00	11 334 230,00	23,00
294 307	MAT.DE FAB ET MIS EN BETON	4 780 108,00	4,05	-	4 780 078,00	4 780 078,00	30,00
294 308	MAT.DE PROD ENARGIE	549 718,98	0,15	8 100,00	161 618,00	169 718,00	380 000,98
294 310	MATERIEL D'ATELIER	286 971,38	33,33	-	286 954,38	286 954,38	17,00
294 320	MATERIEL DE SECURITE	224 577,68	0,33	-	224 522,68	224 522,68	55,00
294 330	MATERIEL DE LABORATOIRES	136 800,00		- 2,00	136 798,00	136 796,00	4,00
294 340	MAT.DE TOPOGRAPHIE	190,00	0,33	-	-	-	190,00
294 390	OUTILLAGE DE CHANTIER	291 603,52	12,00	11 910,98	250 075,57	261 986,55	29 616,97
294 391	OUTILLAGE D'ATELIER	41 071,83	0,33	-	41 063,83	41 063,83	8,00
294 392	INSTRUMENT DE MESURES ET CONT	63 248,00		-	63 245,00	63 245,00	3,00
294 400	VEHICULE LEGERS DE TOURISME	3 085 222,23	1,00	184 444,45	2 685 588,61	2 870 033,06	215 189,17
294 402	VEHICULE DE TRANSP EN COM	2 321 752,90	0,60	143 543,25	2 178 205,65	2 321 748,90	4,00
294 403	VEHICULE UTILITAIRE INF A 3.5	10 496 618,73	20,00	386 669,94	8 749 253,03	9 135 922,97	1 360 695,76
294 404	VIHICULE LOURDS R/ET SR	21 165 300,79	9,60	-	21 165 264,79	21 165 264,79	36,00
294 500	MOBILIER DE BUREAU	2 147 424,39	46,50	155 732,62	1 861 749,51	2 017 482,13	129 942,26
294 510	EQUIPMENT DE BUREAU	1 036 280,49	3,45	9 240,00	1 006 150,48	1 015 390,48	20 890,01
294 511	MATIRIEL INFORMATIQUE	2 847 301,82	4,15	67 118,71	2 164 683,37	2 231 802,08	615 499,74
294 512	MATERIEL AUDIO- VISUEL	65 140,80		-	65 129,80	65 129,80	11,00
294 740	AMENAGEMENT OUVRAGE	7 711 871,61		357 051,20	4 078 872,36	4 435 923,56	3 275 948,05
294 741	AMEN.OUVRAGE	9 452 864,31	0,35	472 643,22	5 247 251,13	5 719 894,35	3 732 969,96

294 742	AMEN . ET INSTALATION	299 520,00	0,10	29 952,00	239 616,00	269 568,00	29 952,00
294 773	MAT.DE CHAUFF ET DE REFRIG	1 036 839,36	8,55	11 100,00	968 366,50	979 466,50	57 372,86
294 775	ISTALATION TELECONIC	1 447 500,16	0,90	39 018,67	1 338 800,64	1 377 819,31	69 680,85
294 779	AUTRES INSTALLATIONS /GLE	156 450,00		4 032,36	152 415,64	156 448,00	2,00
295 110	MAT.SOCIAL EDUC	12 893,34	0,10	-	12 892,34	12 892,34	1,00
295 200	MOBILIER -EQUIPEMENT LOGTS PERSO	2 201 751,27		31 565,75	2 095 256,38	2 126 822,13	74 929,14
295 230	MOBILIER .EQUIP.SOCIAUX	1 615 639,93	5,10	36 238,83	879 169,40	915 408,23	700 231,70
295 240	MOBILIER & EQUIP.DE CANTINE	889 438,93	0,30	2 880,00	859 183,93	862 063,93	27 375,00
TOTAL		615 542 351,23	160,58	7 168 029,20	113 740 171,93	120 908 201,13	494 634 150,10

المصدر : مصلحة الإدارة و المالية بشركة batisud

ملحق رقم (12)

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
DECEMBRE 2006- DECEMBRE 2007

	2006	2007											
	dés	Jan.	Févr.	Mar.	Avril.	Mai.	Juin.	Jull.	août	Sept.	Oct.	Nov.	Dés.
Indice Général	685.6	683.4	681.3	686.2	672.9	681.5	689.5	676.4	680.3	697.4	702.7	706.3	719.8
Varriation Mensuelle (en %)	1.8	-0.3	-0.3	0.7	-1.9	1.3	1.2	-1.9	0.6	2.5	0.8	0.5	1.9

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
DECEMBRE 2007- DECEMBRE 2008

	2007	2008											
	dés	Jan.	Févr.	Mar.	Avril.	Mai.	Juin.	Jull.	août	Sept.	Oct.	Nov.	Dés.
Indice Général	719.8	713.5	714.4	722.9	717.7	722.9	707.3	685.1	699.7	721.6	728.1	744.1	766.1
Varriation Mensuelle (en %)	1.9	-0.9	0.1	1.2	-0.7	0.7	-2.2	-3.1	2.1	3.1	0.9	2.2	2.9

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
DECEMBRE 2008- DECEMBRE 2009

	2008	2009											
	dés	Jan.	Févr.	Mar.	Avril.	Mai.	Juin.	Jull.	août	Sept.	Oct.	Nov.	Dés.
Indice Général	766.1	758.1	760.0	770.8	761.5	760.2	759.9	756.2	774.7	796.0	804.1	834.3	856.4
Varriation Mensuelle (en %)	2.9	0.6	0.2	0.9	-1.0	-2.1	-1.4	-0.3	0.1	0.3	0.1	0.4	0.3

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
1989- 2009

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996.	1997	1998	1999
Indice Général	120.2	150.8	197.5	240.2	316.3	406.2	488.8	518.4	550.7	562.2
Varriation Mensuelle (en %)	20.2	25.5	31	21.6	31.7	28.4	20.3	6.1	6.2	2.1

	2000.	2001.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Indice Général	558.7	578.2	591.29	611.8	639.8	652.1	663.9	689.81	720.3	782.72
Varriation Mensuelle (en %)	0.9	-1.0	-2.1	-1.4	-0.3	0.1	0.3	0.1	0.4	0.3

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء ons