جامعة محمد بوضياف–المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم التسلسلي: .....

رقم التسجيل:M.EFC/01/11

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: دراسات مالية ومحاسبية

العنوان

تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم

(دراسة حالة مؤسسة **بوليبان** لإنتاج اكياس التغليف (برج بوعريريج)

إعداد الطالبة: آسيا لعروسي

تاريخ المناقشة: 2015/03/04

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

– د. دبي علي	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف–المسيلة.	رئيسا
– أ.د عزي الأخضر	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف–المسيلة.	مشرفا
–د بلعباس رابح	أستاذ محاصرأ	جامعة محمد بوضياف–المسيلة.	مناقشا

السنة الجامعية: 2014/2013

القران الكريم – سورة المجادلة– الآية 11

شكر وعرفان

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم ووفقني في إنجاز هذه المذكرة، وهو القائل:

﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، أتقدم بالشكر الجزيل إلى:

أستاذي ومشرفي " الأستاذ الدكتور الأخضر عزي"، على قبوله الإشراف على هذه الرسالة وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة.

– أتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة رسالتي وتحملهم عناء تقييمها وتقويمها.

– كل أساتذتي الذين رافقوني طوال مشواري الدراسي.

– الشكر موصول إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز رسالتي.

أسأل الله العلي العظيم أن يتقبل مني هذا العمل ويجعله في ميزان حسناتي.

الباحثة: آسيا لعروسي

المحتويات	الصفحة
إهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة	**(أ-و)**
الفصل الأول: الإطار الفكري والتصوري: القياس والإفصاح في القوائم المالية والتضخم	
تمهيد	**8**
المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي	
المطلب الأول: مفاهيم القياس المحاسبي	**9**
الفرع الأول:مفهوم القياس المحاسبي	**9**
الفرع الثاني:مكونات القياس المحاسبي	**10**
الفرع الثالث:أساليب القياس المحاسبي	**11**
المطلب الثاني: الإطار العام للقياس المحاسبي	**12**
الفرع الأول:أهداف القياس المحاسبي	**12**
الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي.	**12**
المطلب الثالث: مراحل القياس المحاسبي وقيوده	**13**
الفرع الأول: مراحل القياس المحاسبي	**14**
الفرع الثاني: قيود القياس المحاسبي	**15**
المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي	**16**
الفرع الأول : مفهوم تحيز القياس المحاسبي	**16**
الفرع الثاني:مصادر تحيز القياس المحاسبي	**17**
الفرع الثالث: أشكال تحيز القياس المحاسبي	**18**
المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي	**19**
المطلب الأول: طبيعة الإفصاح المحاسبي	**19**
الفرع الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي	**19**
الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي	**20**
الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي	**21**

المطلب الثاني: أنواع للإفصاح المحاسبي وأساليبه	**22**
الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي	22
الفرع الثاني: أساليب الإفصاح المحاسبي.	23
المطلب الثالث: الإطار العام للإفصاح المحاسبي.	**24**
الفرع الأول: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي.	24
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي.	25
المبحث الرابع: ماهية القوائم المالية	**26**
المطلب الأول: طبيعة القوائم المالية	**26**
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.	26
الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية.	27
الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية وجودة المعلومات	29
المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية	**33**
الفرع الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	33
الفرع الثاني: قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.	36
المبحث الثالث: التضخم في الفكر الاقتصادي	**41**
المطلب الأول: مفهوم التضخم وأسبابه.	**41**
الفرع الأول: تعريف التضخم	41
الفرع الثاني: أسباب التضخم	42
المطلب الثاني: أنواع التضخم وطرق قياسه.	**43**
. الفرع الأول: أنواع التضخم	43
الفرع الثاني: طرق قياس التضخم	45
المطلب الثالث: النظريات المفسرة للتضخم	**47**
المطلب الرابع: آثار التضخم ووسائل مكافحته.	**49**
الفرع الأول: أثار التضخم.	49
الفرع الثاني: وسائل مكافحة التضخم	51
خلاصة الفصل	**53**
الفصل الثاني: تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية قي حالة التضخم.	
تمهيد	**55**
المبحث الأول: مشاكل القياس الناتجة عن التضخم وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية.	**56**
المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية	**56**
الفرع الأول: تعريف التكلفة التاريخية	56

الفرع الثاني: الاستثناءات من تطبيق التكلفة التاريخية.	57
المطلب الثاني: مبررات التكلفة التاريخية والانتقادات الموجهة إليها.	59
الفرع الأول: مبررات الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية	59
الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة إلى التكلفة التاريخية.	60
المطلب الثالث: تأثير التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية.	61
الفرع الأول: تأثير التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد	61
الفرع الثاني: تأثير التضخم على مفاهيم المحافظة على الرأسمال	62
المطلب الرابع: انعكاس مشاكل القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية	64
الفرع الأول: تأثير التضخم على القوائم المالية	64
الفرع الثاني: تأثير التضخم على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	66
الفرع الثالث: تأثير التضخم على الإفصاح المحاسبي	67
المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة عن التضخم.	68
المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التضخم	68
المطلب الثاني: طبيعة محاسبة التضخم.	69
الفرع الأول: مفهوم محاسبة التضخم	69
الفرع الثاني: أهداف محاسبة التضخم	70
المطلب الثالث: المحاولات الدولية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية.	71
الفرع الأول: مساهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية.	71
الفرع الثاني: بعض التجارب الدولية.	73
الفرع الثالث: مميزات محاسبة التضخم على المستوى الدولي.	74
المطلب الرابع: الحلول الجزئية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية	74
الفرع الأول: طبيعة الحلول الجزئية	75
الفرع الثاني: تقييم الحلول الجزئية	75
المبحث الثالث: بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم	76
المطلب الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	76
الفرع الأول: طبيعة التكلفة التاريخية المعدلة	76
الفرع الثاني: خطوات تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة.	78
الفرع الثالث: كيفية تعديل القوائم المالية	81
الفرع الرابع: تقييم التكلفة التاريخية المعدلة	82
المطلب الثاني: طريقة القيمة الجارية.	84

الفرع الأول: طبيعة القيمة الجارية	84
الفرع الثاني: طرق القيمة الجارية.	85
الفرع الثالث: تأثير القيمة الجارية على القوائم المالية	87
الفرع الرابع: تقييم القيمة الجارية .	88
المطلب الثالث: الطريقة المختلطة	89
الفرع الأول: طبيعة القيمة الجارية المعدلة	90
الفرع الثاني: تأثير القيمة الجارية المعدلة على القوائم المالية.	90
الفرع الثالث: تقييم طريقة القيمة الجارية المعدلة.	92
المطلب الرابع: المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم	93
الفرع الأول: أسس المقارنة والتقييم	93
الفرع الثاني: مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم.	94
المبحث الرابع: مساهمة النظام المحاسبي المالي في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية	97
المطلب الأول: طبيعة النظام المحاسبي المالي	97
الفرع الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي	97
الفرع الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي	98
الفرع الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	98
المطلب الثاني: بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	99
المطلب الثالث: عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي	99
الفرع الأول: انخفاض قيمة الأصول.	100
الفرع الثاني: عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي	101
المطلب الرابع: الإطار النظري للقيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية	102
الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة	104
الفرع الثاني: قياس القيمة العادلة	105
الفرع الثالث: تقييم القيمة العادلة.	109
خلاصة الفصل	112
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية: مؤسسة -POLYBEN - لإنتاج أكياس التغليف برج بوعريريج نموذجا	
تمهيد	114
المبحث الأول: تقديم مؤسسة - POLYBEN –برج بوعريريج	115
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة - POLYBEN – ونشاطها	115

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	115
الفرع الثاني: مجال اختصاص المؤسسة	116
الفرع الثالث: مراحل الإنتاج بالمؤسسة	117
المطلب الثاني: نشاط المؤسسة وأهدافها	118
الفرع الأول: نشاط المؤسسة	118
الفرع الثاني: أهداف المؤسسة	118
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة: POLYBEN	119
المبحث الثاني: الأصول المعنية بإعادة التقييم في مؤسسة: POLYBEN	121
المطلب الأول: تقديم ميزانية مؤسسة :POLYBEN	122
الفرع الأول: الميزانية لمؤسسة POLYBEN - خلال فترة :2012/12/31.	122
الفرع الثاني: تقديم ملاحظات حول ميزانية: POLYBEN	124
المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج لمؤسسة :POLYBEN	126
الفرع الأول: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	126
الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	127
المطلب الثالث: إعادة التقييم في مؤسسة :POLYBEN	128
الفرع الأول: البنود المعنية بإعادة التقييم	128
الفرع الثاني:كيفية إعادة التقييم	130
المبحث الثالث: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة كبديل للقياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم.	130
المطلب الأول: إجراءات تعديل القوائم المالية لمؤسسة :POLYBEN.	131
الفرع الأول:خطوات التعديل	131
الفرع الثاني:التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية	132
المطلب الثاني: تعديل الميزانية لمؤسسة :POLYBEN	133
الفرع الأول: تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات	133
الفرع الثاني: تعديل المخزون	139
الفرع الثالث: عرض الميزانية المعدلة.	140
المطلب الثالث:تعديل جدول حسابات النتائج لمؤسسة: POLYBEN	143
الفرع الأول: حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية	143

الفرع الثاني: تعديل جدول حسابات النتائج لسنة2012	145
المطلب الرابع: المقارنة بين نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وعمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي الماليSCF	**147**
خلاصة الفصل	**148**
الخاتمة	**151**
قائمة المراجع	**157**
الملاحق	**166**

فهرس الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
01	مراحل القياس المحاسبي	14
02	التحيز في القياس المحاسبي	16
03	الخصائص النوعية للمعلومات	30
04	التدفقات النقدية	39
05	مكونات القوائم المالية	41
06	مراحل الإنتاج بمؤسسة - POLYBEN –برج بوعريرج	117
07	الهيكل التنظيمي لمؤسسة -POLYBEN-برج بوعريريج	120

فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية.	79
02	تعديل عناصر القوائم المالية في ظل بدائل القياس المحاسبي.	91
03	المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم.	95
04	أسس قياس القيمة العادلة حسب معايير المحاسبة الدولية	106
05	تطور مبيعات - POLYBEN – خلال فترة: 2008-2012.	118
06	الميزانية لمؤسسة POLYBEN في 2012/12/31.	122
07	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة:POLYBEN	126
08	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة لمؤسسة:POLYBEN	128
09	نتائج إعادة التقييم لبعض التثبيتات	130
10	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية لعناصر الميزانية لمؤسسة: POLYBEN	132
11	تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات الخاصة بها وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة	134
12	تعديل قيمة المواد الأولية خلال سنة 2012.	139
13	تعديل ميزانية 12/31/ 2012 وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.	140
14	احتساب المكاسب و الخسائر الناجمة عن التغيرات في القوة الشرائية للأصول النقدية في 2012/12/31	143
15	تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2012	145
16	المقارنة بين نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وعمليات إعادة التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي	147

مقدمة

يشهد العالم اليوم تطورات عديدة على رأسها تحول معظم الاقتصاديات إلى نظام السوق المفتوح، وتنامي دور الأسواق المالية في بيئة الأعمال الاقتصادية، ولقد سايرت المحاسبة تلك التطورات إذ تحولت من نظام لمسك الدفاتر إلى أداة خدمة هدفها الأساسي إنتاج وإيصال معلومات ملائمة لحاجة المستفيدين منها، وقد واجهت مهنة المحاسبة في محاولتها لتحقيق ذلك الهدف تحديات كبيرة، أبرزها تلك المتعلقة بوظيفة القياس المحاسبي وما يرتبط بها من اختيار طريقة القياس الأكثر ملاءمة لتوفير المصداقية في المعلومات المحاسبية، خاصة وأن نتائج القياس المحاسبي تختلف باختلاف الأساس المعتمد في ذلك.

تعتبر التكلفة التاريخية من بين الأسس الأكثر جدلافي مجال القياس المحاسبي، لأ نها تقضي بتسجيل كافة العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها، ولا تعتد بأي تغير يطرأ على قيمتها بعد ذلك التاريخ،أي أ نها تتجاهل الأثر التضخمي على القوائم المالية، وهذا ما يؤثر سلبا على مصداقية المعلومات المحاسبية، لذلك تعرض هذا المبدأ لانتقادات شديدة أسفرت نحو التوجه إلى تطبيق محاسبة القيمة العادلة كمطلب أساسي لتحقيق موثوقية في المعلومات المحاسبية، وباعتبارها الأكثر نفعا وفائدة لمستخدمي البيانات المالية من التكلفة التاريخية، حيث باشرت العديد من الجهات المهنية المتخصصة خلال السنوات القليلة الماضية بإصدار معايير محاسبية جديدة، بالإضافة إلى إجراء تعديلات على المعايير القائمة، وقد ركزت في معظمها على استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

قامت الجزائر منذ بداية السبعينات بوضع لوائح وتشريعات تتعلق بإعادة تقييم الوسائل الإنتاجية للعديد من المؤسسات العمومية، وذلك بهدف استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، إلا أن تلك الإصلاحات لم تعالج التضخم بالشكل المطلوب لأ نها اقتصرت على تصحيح الأصول الثابتة فقط، لذلك يبقى الرهان مفتوح على نتائج الإصلاح المحاسبي الذي طبقته الجزائر منذ سنة 2010، والمتمثل في النظام المحاسبي المالي SCF .

الإشكالية الرئيسية: بغية التعرف على مدى تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية، خاصة في ظل تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي، تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في التغلب على مشاكل القياس الناتجة عن التضخم وتأثيراتها على الإفصاح في القوائم المالية ؟

للإحاطة بالموضوع أكثر؛ تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يحقق استخدام التكلفة التاريخية العدالة والصدق في القوائم المالية؟

2. هل يساهم النظام المحاسبي المالي في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية بشكل كامل؟

3. كيف سيكون تأثير النموذج المقترح على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة ؟

أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من حساسية ظاهرة التضخم وأثرها على القياس والإفصاح في القوائم المالية، حيث تنبع أهمية معالجة الآثار التضخمية في القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المفصح عنها، في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المؤسسات ومركزها التنافسي ومن ثم تحسين مستوى الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

أهداف الدراسة: تتمثل في العناصر الاتي ذكرها:

1. التعرف على الجوانب الفكرية للتضخم من وجهة نظر محاسبية؛
2. الوقوف على مفهوم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛
3. التعرف على مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم؛
4. استعراض النماذج المختلفة لمعالجة أثر التضخم على الإفصاح في القوائم المالية؛
5. التعرف على كيفية الإفصاح عن أثر التضخم في القوائم المالية؛
6. التعرف على مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية؛
7. التعرف على القيمة العادلة من منظور معايير المحاسبة الدولية؛
8. تصحيح القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة عن طريق محاولة تطبيق النموذج المقترح.

فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

1. تعتبر القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم مضللة ولا تعبر بصدق عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.
2. يعتبر ما قدمه النظام المحاسبي المالي من حلول لمعالجة الأثر التضخمي على القوائم المالية بمثابة حل جزئي لمشكلة التضخم وليست حلا شاملا.
3. يؤدي الطرح المقترح (التكلفة التاريخية المعدلة) إلى الإفصاح عن معلومات إضافية، تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة.

أسباب اختيار الموضوع: هناك أسباب حفزتنا على اختيار وتبني الموضوع منها:

1. الرغبة الذاتية والميول الشخصية في معالجة ودراسة موضوع محاسبة التضخم؛

2. الرغبة في التعرف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي S.C.F في ما يتعلق بعملية إعادة التقييم، ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛
3. محاولة إثراء الساحة البحثية عموما، والمكتبة الجامعية خصوصا بمعلومات حول القياس والإفصاح المحاسبي وعلاقتهما بالتضخم،
4. الاهتمام بهذا الموضوع أصبح في غاية الأهمية بعد تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي، وما يحمل معه من تطبيق مفاهيم جديدة تستدعي البحث، كمفهوم القيمة العادلة التي سنتطرق إليها في هذه الدراسة.

حدود الدراسة: سنعمل على تحديد الدراسة للربط بين وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي من خلال تأثرهما بظروف التضخم، كما أننا لن نتطرق إلى الجوانب الفكرية للتضخم من المنظور الاقتصادي إلا بالقدر الذي يخدم الموضوع لأن الهدف من الدراسة هو معالجة التضخم من منظور الفكر المحاسبي؛ أما فيما يخص الحدود الزمانية والمكانية للموضوع فتتمثل الحدود المكانية في مؤسسة (POLYBEN) لانتاج أكياس التغليف–وحدة برج بوعريريج، أما فيما يتعلق بالإطار الزماني، فإن الدراسة تركز على وضعية المؤسسة لفترة 2012 نظرالحداثة نشأ تها.

منهج وأدوات البحث: تحتاج كل دراسة علمية إلى مجموعة من المناهج تمكننا من دراسة الموضوع، والتحقق من صحة الفرضيات المقدمة، وبما أن هدف الدراسة يتمثل في التعرف على الآثار التي يخلفها التضخم على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، فإن **المنهج الوصفي التحليلي** يعتبر المنهج المناسب لموضوع وطبيعة الدراسة، وذلك من خلال استعراض وتحليل الدراسات النظرية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي ومشاكل القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم، ثم إسقاط الموضوع على مؤسسة اقتصادية جزائرية من خلال الاستعانة ب**منهج دراسة حالة**؛ أما عن الأدوات المعرفية للبحث فقد اعتمدنا في دراستنا هذه على الكتب، الملتقيات، ا لمجلات، إضافة إلى المواقع الالكترونية والمعلومات والوثائق التي زودتنا بها المؤسسة– محل الدراسة–

الدراسات السابقة: سعيا منا لإغناء موضوع البحث والحصول على معلومات تساعدنا في تحديد توجهاتنا في الدراسة ، تمت مراجعة بعض البحوث الأكاديمية المحكمة والمتمثلة في:

1. دراسة الباحث: **بالراقي تيجاني**: **الموسومة**:"دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، **أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006/2005.**

هدفت الدراسة إلى تحديد عناصر مستويات وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار آثار ظاهرة التضخم الاقتصادي،كما تطرقت إلى بعض الجوانب المرتبطة بمستويات الاختيار المحاسبي وأسباب تعدد البدائل المحاسبية وموقف الفكر المحاسبي من هذا التعدد، مع إجراء دراسة تطبيقية بهدف الربط بين ما توصلت إليه الدراسة النظرية والواقع الفعلي، وبذلك توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها :أن فعالية القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعكس صورا مشوشة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للمؤسسة في ظروف التضخم، كما أن الاعتماد على الوحدة النقدية كأساس للقياس المحاسبي غير مجدلأ نها تجعل البيانات والمعلومات الناتجة عن هذا القياس لا تصور الوضعية الفعلية للمؤسسة في ظل ظاهرة التضخم.

2. **دراسة الباحث: مدحت فوزى عليان وادى: الموسومة:" أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.**

هدفت الدراسة إلى اختيار طريقة ملائمة لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في فلسطين، وذلك بتعديل الأرقام المحاسبية التي تشتمل عليها هذه القوائم طبقاً لنموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وقد أبرزت الدراسة فروقاً جوهرية بين نتائج القياس المحاسبي على أساس النموذج المقترح وبين تلك النتائج في ظل المحاسبة طبقاً لأساس التكلفة التاريخية.

3. **دراسة الباحث: إبراهيم خليل حيدر السعدي:الموسومة: "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد ،العدد29، 2009.**

هدف البحث إلى معرفة أهم مشاكل القياس المحاسبي في ظروف التضخم وتوضيح أثرها على قرارات استبدال الأصول ثم استعراض البدائل المطروحة لحل هذه المشاكل، ومن أجل الوصول إلى هذه الأهداف قام الباحث بتصميم استبانه وزعها على عينة مكونة من 20 شركة مساهمة عامة، وبذلك توصل إلى جملة من النتائج من أهمها أن نموذج التكلفة الاستبدالية يعتبر من أنجع الطرق للتخلص من مشكلة استبدال الأصول في ظل التضخم، كما يجب على جميع الشركات الصناعية الأردنية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وبالأخص معيار (29) لمعالجة أثر التضخم على القياس المحاسبي.

4. دراسة الباحث: حازم الخطيب، ظاهر القشي، **الموسومة:** "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادى وأثر ذلك على الاقتصاد"، **مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، الأردن.**

هدفت الدراسة التعرف على الأسباب التي دعت مجلس معايير المحاسبة نحو التوجه إلى القيمة العادلة والدخل الاقتصادي، بالإضافة إلى تحديد معايير المحاسبة المتعلقة بالقيمة العادلة، لواقوف على أهم إيجابيا تها وسلبيا تها، والتعرف على معوقات تطبيق تلك المعايير، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج منها عدم توفر أسواق جاهزة لكثير من الأصول التي تقوم بمعالجتها معايير القيمة العادلة، وبالتالي لجوء إدارات الشركات إلى التقييم الذاتي، والذي سيساهم في تخوف المستثمرين من القوائم المالية المعدة وفقا لتلك المعايير، انطلاقا من أن إدارات الشركات تستطيع استخدامها في التلاعب المتعمد.

5. دراسة الباحثين: بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة :**الموسومة:**" مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة"، **الملتقي الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18جانفي 2010.**

هدف البحث إلى تحديد مفهوم كل من التكلفة التاريخية والقيمة السوقية العادلة، ومعرفة أهم الأسس التي تقوم عليها التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي، وأهم الانتقادات الموجهة إليها، بالإضافة إلى معرفة دوافع توجه معايير المحاسبة الدولية نحو استعمال القيمة السوقية العادلة، وأهم الصعوبات التي تواجه تطبيق هذه الأخيرة في عملية القياس المحاسبي، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن القيمة العادلة أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ولكن بالمقابل تعتبر أقل موثوقية، لذلك تعتبر القيمة العادلة أفضل من التكلفة التاريخية، والبديل القوي لها.

من خلال الإطلاع على هذه الدراسات نجد أن معظمها ركزت على تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية في تعديل القيم التاريخية لعناصر القوائم المالية، وإن أهم ما يميز موضوع بحثنا عن هذه الدراسات يتمثل في محاولة إسقاط مفهوم **القيمة الحقيقية (العادلة)** على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة من خلال عمليات إعادة التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما نسعى إلى إسقاط نموذج مختلف يتمثل في التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية للمؤسسة جزائرية.

هيكل الدراسة: سعيا منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المرافقة لها، تم تقسيم البحث إلى:

مقدمة: تم فيها عرض إشكالية الدراسة، بالإضافة إلى مختلف العناصر التي تسهم في تحديد مسار البحث.

الفصل الأول: الإطار الفكرى والتصورى: القياس والإفصاح في القوائم المالية والتضخم

عولج في هذا الفصل المفاهيم الأساسية المتعلقة بالموضوع وذلك بالتطرق في المبحث الأول منه إلى القياس المحاسبي وفي المبحث الثاني والثالث إلى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أما في المبحث الأخير فسيتم التطرق إلى التضخم في الفكر الاقتصادي؛

الفصل الثاني: تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم

سيتم التطرق فيه إلى لب الموضوع، ففي المبحث الأول سنتعرض إلى مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وتأثيرا تها على الإفصاح في القوائم المالية، أما في المبحث الثاني فسنتطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة عن التضخم أما في المبحث الثالث فسنعرض من خلاله بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم، لنتناول في المبحث الأخير مساهمة النظام المحاسبي المالي في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية: مؤسسة POLYBEN لصناعة اكياس التغليف- برج بوعريريج (نموذجا)

تم فيها إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، حيث تم عرض ما يلي:في المبحث الأول منه تعريف بالمؤسسة محل الدراسة، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى عمليات إعادة التقييم في مؤسسة (**POLYBEN**)، أما في المبحث الأخير فتم من خلاله التطرق إلى إجراءات تعديل القوائم المالية وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

الخاتمة: ابرزت نتائج وتوصيات البحث التي توصلنا اليها.

صعوبات انجاز البحث: واجهتنا العديد من العراقيل أثناء انجازنا لهذه الدراسة من بينها:

1. صعوبة الحصول على معلومات تتعلق بعمليات التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي؛
2. صعوبة التوصل إلى مؤسسة اقتصادية جزائرية تطبق عمليات إعادة التقييم، حيث أن زيارتنا الميدانية لعدد من المؤسسات بينت لنا أن جل المؤسسات الجزائرية لا تطبقها، وان فعلت فلا يكون ذلك إلا على الأراضي والمباني، و بهدف رفع قيمة رأس المال حتى تتمكن من الحصول على قرض من البنوك.

الـفـصل
الأول

الإطار الفكري والتصوري: القياس والإفصاح في القوائم المالية والتضخم

تمهيد : تعتبر المحاسبة فن لتسجيل، تبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتستند في ذلك على وظيفتين أساسيتين، تتمثل الوظيفة الأولى في القياس المحاسبي للأحداث والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، في حين تتمثل الوظيفة الثانية في الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، وتزداد أهميته خاصة في ظل **الظروف التضخمية** التي تؤثر على القياس المحاسبي نتيجة اعتماد هذا الأخير على فرض ثبات الوحدة النقدية، ومبدأ التكلفة التاريخية في عملية الإثبات المحاسبي، مما ينعكس بدوره على الإفصاح في القوائم الماليةوسيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بمشكلة التضخم في ا لمجال المحاسبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: احتوى هذا المبحث على كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي، والإطار العام له، بالإضافة إلى مراحل القياس المحاسبي وقيوده.

المبحث الثاني: لا يخلو هذا المبحث من المفاهيم النظرية أيضا، إذ سيتم التطرق فيه إلى كافة الجوانب المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.

المبحث الثالث: يتطرق هذا المبحث إلى طبيعة القوائم المالية، من حيث مفهومها، أهدافها ومستخدميها بالإضافة إلى مكونات القوائم المالية.

المبحث الرابع: يتطرق هذا المبحث إلى المنظور الاقتصادي لظاهرة التضخم، من خلال تقديم مختلف تعريفات التضخم، وكذا آثاره، وبعض الحلول لمعالجته.

المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي بمثابة الوظيفة القاعدية للمحاسبة والخطوة الأولى لإعداد القوائم المالية، وبالتالي كلما كانت عملية القياس دقيقة كلما زادت جودة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى كافة الجوانب النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفاهيم القياس المحاسبي

يتضمن هذا المطلب المفاهيم المختلفة للقياس المحاسبي بالإضافة إلى مكوناته والأساليب التي يستند إليها.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي (Accounting Measurement)

يتمثل القياس بوجه عام في تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث تأسيسا على قواعد معينة،[1] أي أن القياس ينصب على التعبير الكمي للأحداث، وبالعودة إلى مفهوم القياس في ا لمجال المحاسبي نجد أن هذا الأخير بقي مهملا إلى غاية عام 1959 عندما قام **(Mattessich)** بالبحث في مشاكل القياس المحاسبي، ثم صار على نهجه مجموعة من الباحثين منهم **(Homberger,Champers,Bieman…)** حيث ساهم هؤلاء بدراسات جادة في هذا ا لمجال مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في ا لمجالات المحاسبية،[2]وفيما يلي استعراض لبعض مفاهيم القياس المحاسبي:

- **تعرفه جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)*** كما يلي:"**يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة**"؛[3] يبين هذا التعريف أن القياس المحاسبي يختص بتسجيل الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة مهما كان توقيت حدوثها، كما أن عملية التسجيل هذه تخضع لقواعد محددة مثل المبادئ والفروض المحاسبية.

---

[1]– أمين السيد أحمد، لطفي: **نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية)**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص26.

[2]– محمد، مطر وموسى، السويطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، ط2، دار وائل، عمان، 2008، ص129.

* AAA : American Accounting Association

[3]– وليد ناجي، الحيالي: **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007، ص100.

ينظر الموقع الالكتروني: www.ao-academy.org. ، تاريخ الزيارة:2014/01/22، الساعة:4:35

- كما يعرف على أنه:"**عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل**"؛[1] يوضح هذا التعريف نقطتين رئيسيتين تتمثل الأولى في ضرورة التعبير النقدي عن الأحداث الخاضعة للقياس، أما النقطة الثانية فتبين أن موضوع القياس المحاسبي يتمثل فقط بالعناصر التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية والمتمثلة في الأصول والخصوم والإيرادات وغيرها أما باقي العناصر غير الكمية فلا يتم قياسها، وإنما يتم الإشارة لها في الملاحظات.
- عرف **(Hendriksen)** القياس المحاسبي بأنه:"**تحديد القيم العددية للأشياء والأحداث الخاصة بالمؤسسة، وان هذه القيم تحدد بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع أو التجزئة**"؛[2] أضاف هذا التعريف ضرورة توفر الطابع الكمي في موضوع القياس المحاسبي.

يمكن القول مما سبق ذكره؛ أن القياس المحاسبي يتمثل في تحديد القيم النقدية للأحداث الاقتصادية القابلة للقياس الكمي والمتصلة بالمؤسسة وفق مبادئ محاسبية وقوانين محددة مسبقا.

الفرع الثاني:مكونات القياس المحاسبي: تشمل متطلبات القيام بأنشطة القياس المحاسبي على عدة مكونات أهمها: [3]

1. **الخاصية محل القياس (Property to be measured)**: تهتم عملية القياس- أيا كان نوعها- على خاصية معينة لشيء معين، وإذا اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس المحاسبي، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لحدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، أو الطاقة الإنتاجية لها.
2. **المقياس المناسب للقياس (Scale of measure)**: يتوقف نوع المقياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت هذه الأخيرة تتمثل في التعدد النقدي للربح؛ فالمقياس المستخدم هو **مقياس القيمة**، أما إذا كانت الخاصية محل القياس تتمثل في الطاقة الإنتاجية فالمقياس المستخدم هو عدد الوحدات المنتجة مثلا.
3. **وحدة القياس (Measurement Unit)**: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كان ربح المؤسسة محلا للقياس فبالإضافة إلى تحديد نوع المقياس

---

[1]- أحمد حلمي، جمعة: **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، ط1، دار الصفاء، عمان، 2010، ص61.

[2]- بكر إبراهيم، محمد: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد71، الجامعة المستنصرية، بغداد،2008، ص07.

[3]- وليد ناجي، الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مصدر سابق، ص ص:101،102 .

المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، فلا بد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة (الدينار أو الدولار..).

4. **الشخص القائم بعملية القياس(Measurer)**: تختلف نتائج القياس المحاسبي باختلاف الشخص القائم بعملية القياس خاصة في حالة عدم توفر مقاييس موضوعية.

الفرع الثالث:أساليب القياس المحاسبي: تقسم أساليب القياس بوجه عام إلى: [1]

1. **القياس الاسمي (Nominal):** تستخدم الأرقام كأسماء لتمييز العناصر عن بعضها، حيث أن الخاصية الأساسية التي يتم تحديدها هنا هي خاصية التمييز والتعريف، ومثال ذلك مدونة الحسابات للمؤسسة.
2. **القياس الترتيبي (Ordinal):** في هذا النظام تستخدم الأرقام (الرموز) لتوضيح مراكز العناصر أو الخصائص تجاه بعضها البعض، ويجب هنا وجود ترتيب طبيعي للخصائص التي يراد قياسها؛ لذا يتوفر هذا الأسلوب للقياس على خاصيتي: الترتيب والتمييز، ومثال ذلك: ترتيب أصول الميزانية حسب درجة سيولة المتزايدة، أي سيولة كل أصل مقارنة بالأصول الأخرى.
3. **القياس النسبي (Ratio)**: يستخدم الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر، ويعتبر أقوى نظم القياس المتاحة نظرا لتمتعه بجميع الخواص السابقة.

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن القياس الاسمي والترتيبي يعتبران من أساليب القياس الوصفية، في حين يعتبر القياس النسبي من أساليب القياس الكمية، أما في ا لمجال المحاسبي فتنحصر أساليب القياس في ثلاثة أنواع تتمثل في:[2]

1. **القياس المباشر أو الأساسي(Direct or Fundamental)**: تبعا لهذا الأسلوب؛ فإن نتيجة القياس تتحدد بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى استخدام العلاقات الرياضية، وكمثال على ذلك قياس تكلفة الآلة من خلال تحديد ثمنها المثبت في الفاتورة، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع ا لمجالات استخداما لأساليب القياس المباشرة.
2. **القياس غير المباشر أو المشتق (Indirect or Derived)**: تعد أساليب القياس المباشرة مدخلات لأساليب القياس المشتقة، وتعتبر العلاقات الرياضية الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس غير المباشرة.

---

[1]– عباس مهدي، الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص ص: 65-68.

[2]–محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص ص: 139، 140.

3. **القياس التحكمي(Arbitrary):** يتمثل الفرق الأساسي بين أساليب القياس التحكمية والمشتقة في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، بينما تفتقر أساليب القياس التحكمية لمثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

المطلب الثاني:الإطار العام للقياس المحاسبي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من أهداف القياس المحاسبي ومعاييره.

الفرع الأول:أهداف القياس المحاسبي: تتمثل أهداف القياس من منظور اقتصادي ومحاسبي فيما يلي:[1]

1. **قياس الموارد التي تحقق الدخل:** حتى تتمكن المؤسسة من الوقوف على كافة التغيرات التي تطرأ على الدخل ومواجهة كل ما يؤثر على تناقصه، أصبح من الضروري الاهتمام بقياس مصدر تحققه والمتمثل في مصادر واستخدامات الموارد، والعمل على المحافظة عليها، وبذلك فإن الموارد تشكل موضوع القياس ذاته.
2. **تأمين استغلال أمثل للموارد المتاحة:** إن قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، يساعد المؤسسة على استغلال الفرص المتاحة استغلالا عقلانيا، وتفادي ضياعها، كما أن عملية القياس هذه لا بد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود.

إن هدف القياس المحاسبي يتمحور حول قياس القيمة الاقتصادية للموارد المتاحة ومتابعة كافة التغيرات التي تطرأ عليها، وتأمين الاستغلال الأمثل لها والمحافظة عليها حتى تستمر المؤسسة في خلق الدخل.

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

بعد التعرف على أهداف القياس المحاسبي لابد من الاعتماد على معايير تساعدنا في التأكد من تحقيق تلك الأهداف، إذ أن المعايير تمثل المرشد أو الموجه للربط بين آلية القياس وإجراءاته التنفيذية من جهة، والأسس والقواعد والمبادئ التي يتم على ضوئها القياس المحاسبي من جهة أخرى وما تسفر عنه عملية القياس من نتائج[2].وتتمثل معايير القياس المحاسبي فيما يلي: [3]

1. **معيار الملاءمة (Relevance):** يعتبر كل من قياس الربح، وإظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة هما الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي، وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة، ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها؛ أي لا بد من وجود تكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن

---

[1]- كمال عبد العزيز، النقيب:**مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل، عمان، 2004، ص329.

[2]- المرجع نفسه، ص331.

[3]- حيدر محمد علي، بن عطا الله: **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، ط1، دار الحامد، عمان، 2007، ص ص:21، 22.

الأهداف المحاسبية، وبين الأحداث والعمليات التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة.

2. **معيار الموضوعية (Objectivity)**أي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى، وتكون هذه البيانات بعيدة عن الحكم الشخصي وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية، ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية، كاعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة.
3. **معيار القياس الكمي (Quantitive Measurement)**: أي التعبير عن الأحداث الاقتصادية في المؤسسة بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصول المؤسسة، وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى لقياس التغيرات المحاسبية، نظرا لعدم تماثلها، وهذا مما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية في الوقت وفي الصورة المناسبة وبدلالة تتفق مع الحاجة إليها بالنسبة إلى مستخدميها.
4. **معيار قابلية للتحقق (Verifiability)**: تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وتستند هذه البيانات على مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر بصرف النظر عن شخصية المستفيد منها، أي وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق بين المحاسبين المستقلين الذين يقومون بعملية القياس.
5. **معيار المنفعة الاقتصادية (Economical Utility):** لابد من المقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناجمة عن عملية القياس وما تكبدته تلك العملية من تكاليف، ومن المعروف أن هناك علاقة طردية بين الدقة في المعلومات وتكلفة الحصول عليها، وهذا ما يحتم ضرورة إيجاد توازن بينهما، كما أن تطبيق هذا المعيار يترك أثره المباشر على تطبيق معايير أخرى لذا لابد من الاهتمام بمعيار منفعة القياس بما لا يؤثر على أهمية المعايير الأخرى والمتمثلة في الموضوعية و الملاءمة في ظل أفضل النتائج وأقل التكاليف.[1]

تعتبر معايير القياس المحاسبي بمثابة المرشد أو الدليل لمدى دقة نتائج القياس المحاسبي، وإن تطبيق كل هذه المعايير جملة واحدة يعتبر أمر نادر الحدوث لذا لابد من محاولة الموازنة بينها.

المطلب الثالث: مراحل القياس المحاسبي وقيوده

يمر القياس المحاسبي بالعديد من المراحل،كما أن هناك العديد من القيود التي تؤثر سلبا على نتائجه.

[1]- كمال عبد العزيز، النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 339، 340.

الفرع الأول: مراحل القياس المحاسبي: إن عملية القياس المحاسبي ليست عملية عشوائية، وإنما تمر بمجموعة من المراحل تتمثل في:[1]

1. **تحديد موضوع القياس:** يقدم الإطار الفكري للمحاسبة المالية عناصر القوائم المالية التي تصلح أساسا للقياس المحاسبي، لارتباطها باحتياجات مستخدمي المعلومات، وتقسم هذه العناصر إلى عناصر تمثل مقياسا في لحظة زمنية (الأصول والخصوم) وعناصر تمثل مقياسا للتغير خلال فترة زمنية (الإيرادات والتكاليف).
2. **تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية:** تتمثل هذه المرحلة في تسجيل البنود المترتبة على أثر الأحداث الاقتصادية، أو إدخال هذه الآثار في القوائم المالية كأصول أو خصوم أو إيرادات أو تكاليف، كما أن الاعتراف بالبند ضمن القوائم المالية لا يقتصر على تسجيل عملية الحصول عليه بل يمتد إلى محاسبة التغيرات التي تطرأ عليه إلى غاية اختفائه، بالإضافة إلى ذلك فإن عملية الاعتراف هذه تساعد على التمييز بين المعلومات الواجب الاعتراف بها في صلب القوائم المالية، وبين المعلومات التي يتم تقديمها في الملاحق.
3. **تحديد الخاصية محل القياس:** كما بينا سابقا فإنه إذا خضع أحد عناصر القوائم المالية للقياس، فلابد من تحديد خاصية معينة تكون موضوعا للقياس، نظرا لأن هذا البند يمكن أن تتوفر له عدة خصائص يمكن إخضاع أي منها لعملية القياس.
4. **وحدة القياس المستخدمة:** تتمثل اساسا في النقود.

يمكن التعبير عن مراحل القياسي المحاسبي بالمخطط الاتي:

الشكل رقم (01): مراحل القياس المحاسبي

المصدر: إعداد الباحثة بناء على المعلومات السابقة وكذا قراءات متعددة.

[1]- سامي محمد، الوقاد: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011، ص ص:181-186.

يلاحظ من الشكل أن مراحل القياس المحاسبي تنطلق من تحديد موضوع القياس والذي يتمثل في عناصر القوائم المالية، ثم ينتقل إلى تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث، وبعدها إلى تحديد الخاصية محل القياس ووحدة القياس والتي تتمثل عادة في الوحدة النقدية.

الفرع الثاني: قيود القياس المحاسبي: هناك العديد من القيود التي تقف عائقا أمام القياس المحاسبي، تتمثل فيما يلي:[1]

1. **عدم التأكد**: ينتج عدم التأكد عن حاجة التقييم المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل، الذي يتصف بالغموض فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد الدخل دوريا لأغراض الإفصاح المحاسبي، يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصيص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الإعتبار بعض المقادير غير المؤكدة في المستقبل، التي تختلف درجة الإعتماد عليها.
2. **الخلو من التحيز**: يعتبر تحديد درجة تحيز التقييم المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغمأنه قد يكون كبيرا، نظرا لطبيعة المحاسبية من جهة؛ ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية التقييم المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة ، أي أنه تم إعدادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى.
3. **حدود وحدة النقد**: تضع وحدة النقد حدين أساسيين على عملية التقييم المحاسبي : حد قابلية الأحداث الإقتصادية للتقييم، وحد وحدة التقييم، فمن جهة يقتصر العمل المحاسبي على إنتاج معلومات كمية ، وبالتالي يستبعد بعض المعلومات المهمة لأنه لا يمكن التعبير عنها بوحدة النقد ، ومن جهة أخرى فمن الضروري أن تتصف أي وحدة للتقييم المحاسبي بالثبات، وبما أن النقود التي يتم قياسها بالقوة الشرائية غير ثابتة، فإن القوائم المالية أصبحت مجرد تجميعات لعناصر تم تقييمها بوحدات نقدية غير متجانسة.
4. **الحيطة والحذر**: يقصد به اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويفهم من هذا المبدأ أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية

[1] – بلال كيموش: **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي** (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص29.

مدعيا أ نها تؤمن قياسا إيجابيا قابلا للمقارنة لكن سرعان ما يضحي بها إذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر.

5. **تعدد بدائل القياس المحاسبي**: إن اختلاف بدائل القياس يؤدي بالتبعية إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي وبخاصة إذا كانت هذه البدائل كلها تتمتع بالقبول سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية وأن ما يحد من فعالية المحاسبة وكفاءة تها كنظام قياس أنه لا يوجد أساس موضوعي محدد للاختيار بين هذه البدائل، إذ أن الاختيار بين البدائل المحاسبية إما أن يتم عشوائيا دونما تبرير منطقي أو أن يتوقف على اعتبارات أخرى غير مجرد قياس حقيقة الأحداث والعمليات التي تمر بها وتمارسها المؤسسة.[1]

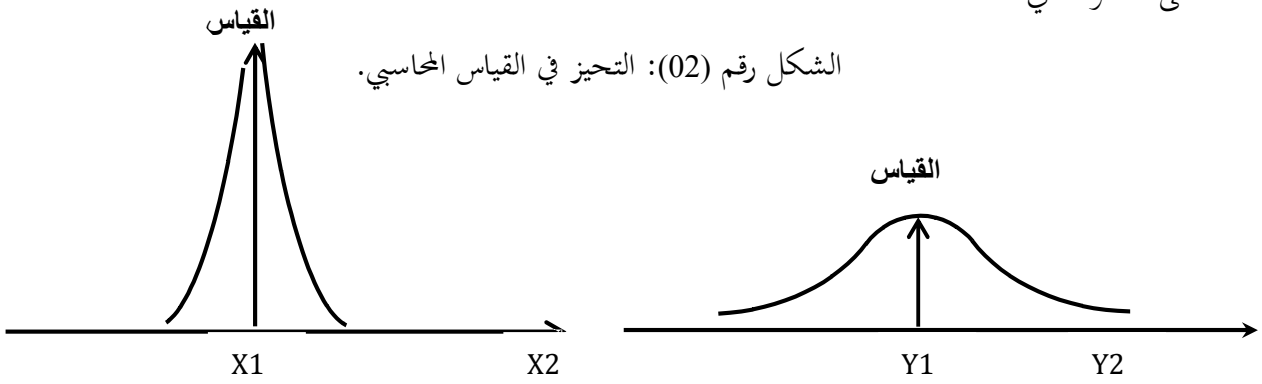
المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي

من خلال هذا المطلب سيتم التعرض إلى مفهوم التحيز في القياس المحاسبي، مصادره، وأشكاله.

الفرع الأول: مفهوم تحيز القياس المحاسبي

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)* التحيز في القياس "هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين" وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية[2]، حيث يكون القياس متحيزا عندما تكون هناك فروق بين نتائج القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس؛[3] ويمكن التعبير عن مفهوم التحيز على النحو التالي:

الشكل رقم (02): التحيز في القياس المحاسبي.



المصدر: عباس مهدي، الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص72.

[1] – صادق، الحسني: **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 1998، ص24.

*FASB : Financial Accounting Standards Board

[2] –رضوان، حلوة حنان: **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، ط2، دار وائل، عمان، 2006، ص209.

[3] – وليد ناجي، الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مصدر سابق، ص146.

نلاحظ من الشكل أن نظام القياس (x) يعطينا قياسات أكثر قابلية للتحقق لأنه أقل تشتتا، حيث أن القيم لا تبتعد كثيرا عن متوسطهاx_1، ورغم ذلك فإنه يعتبر أكثر تحيزا من نظام القياس (y) لأن متوسط النتائج (x_1) أكثر بعدا من القيمة الحقيقية (x_2)، أما نظام القياس (y) فإنه يعطينا نتائج أقل تحيزا لأن متوسطه $(y1)$ أقل بعدا من القيمة الحقيقية$(y2)$، لكنه أقل قابلية للتحقق لأنه يتسم بالتشتت، فمعظم النتائج تبتعد عن متوسطها $(y1)$، فمثلا يمكن أن يكون نظام القياس (x) ممثلا لنظام قياس الدخل باستخدام التكلفة التاريخية إذ من المعروف أن تطبيق هذا الأساس لا يعطي اختلافات كثيرة في القياس بين المحاسبين، ولكنه في نفس الوقت يؤدي إلى أرقام محاسبية بعيدة عن الواقع في ظل تغيرات الأسعار، وعلى العكس من ذلك يكون نظام القياس (y) نظام قياس الدخل على أساس الأسعار الجارية وهذا الأساس وإن كان يعتمد على التقدير وبالتالي اختلاف النتائج بين المحاسبين، إلا أنه عادة ما ينتج عنه تقدير أقرب إلى الصحة وخاصة في ظل تغيرات الأسعار.[1]

الفرع الثاني: مصادر تحيز القياس المحاسبي: يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع على النحو التالي:[2]

1. **تحيز قواعد القياس (A Rule Bias):** تحكم عملية القياس المحاسبي مفاهيم ومبادئ وقواعد وأعراف مقبولة قبولا عاما، وبافتراض الحيادية التامة للشخص القائم بعملية القياس فإن مصدر التحيز كله سيكون مقتصرا على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه، ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي في ظروف التضخم الذي تحتويه القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.
2. **تحيز القائم بعملية القياس (A measurer Bias):** ترتبط أسبابه بالشخص القائم بعملية القياس وليس بقواعد القياس نفسها، أي أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، ولكن المحاسب يستخدم هذا النظام بصورة خاطئة أو مبالغ فيها، إلى جانب تحيز أخطاء التطبيق نتيجة جهالة وضعف خبرة المحاسب، وكمثال على هذا التحيز مبالغة المحاسب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو تقدير النفاية.
3. **التحيز المشترك (Ajoint Bias):** هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه كل من القائم بعملية القياس ونظام القياس نفسه، أي أن هناك نقص في درجة موضوعية كلا من نظام القياس المحاسبي والمحاسب معا، وهكذا فإن تحيز نظام القياس المحاسبي المعتمد على منهج التكلفة التاريخية تتضاعف آثاره السلبية على القوائم والتقارير المحاسبية إذا ما أضيف إليه سوء استخدام هذا النظام من قبل المحاسب، مثال على ذاك تحيز القياس

[1]– عباس مهدي، الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص72.

[2]– رضوان، حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص ص: 212-214.

المرافق لاستخدام مبدأ الحيطة والحذر، حيث تؤدي إلى تخفيض قيم الأصول وصافي الربح السنوي، ويضاف إلى هذا التحيز، تحيز من قبل المحاسبين أنفسهم في درجة تحفظهم؛ كما تجدر الإشارة إلى أنه نادرا ما يكون لتحيز القياس المحاسبي مصدرا واحدا إذ عادة ما يشترك فيه كل من النظام المحاسبي والقائم بعملية القياس معا.

الفرع الثالث: أشكال تحيز القياس المحاسبي:

تتحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية، وكذلك أغراض استخداما تها، حيث يختلف شكل تحيز القياس المحاسبي عندما تكون الموثوقية هي مركز اهتمام المحاسب أو أن الملاءمة هي مركز اهتمامه، كما يختلف شكل التحيز عندما تستخدم القياسات المحاسبية في إعداد تقرير داخلي، عنه عندما تستخدم في إعداد تقرير خارجي، ولذلك يمكن حصر أشكال التحيز في القياس المحاسبي فيما يلي:[1]

1. **تحيز الموضوعية:** يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وينعدم هذا التحيز في حالة تمتع كل من المحاسب وقواعد الحساب بالموضوعية التامة، وأكثر مراحل القياس عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل **(Allocation Process)** لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية لا توفر مستوى الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس.
2. **تحيز الملاءمة:** يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، فكلما زادت الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية كلما نقص تحيز الملاءمة، وينشأ تحيز الملاءمة في مرحلة الدمج أو التجميع **(Aggregtion)** لأن هذه العملية تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية، وبالتالي تؤثر على عامل الاستفادة منها بسبب خسارة المعلومات الناتجة عن عملية الدمج.
3. **تحيز الموثوقية:** يعد بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، ولفهم تحيز الموثوقية نتبع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ:

- في المرحلة الأولى تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وإذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي وجود تحيز الموضوعية؛

[1]- وليد ناجي، الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مصدر سابق، ص ص: 142- 146.

- في المرحلة الثانية وهي مرحلة التشغيل والمعالجة فتحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ، فإذا نجح المحلل في الحصول على معلومات مناسبة له تماما، فإنه ينتفي تحيز الملاءمة، وفيما عدا ذلك ينشأ هذا التحيز الذي يمكن ربطه إما بخطأ في القياسات أو خطأ في تحليلها؛
- في المرحلة الأخيرة يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات، مع معلومات أخرى يوفرها له نظام المعلومات الإداري في بناء نموذج التنبؤ.

إن تحيز الموثوقية إما أن يكون في المرحلة الأولى وبالتالي يكون سببه مرتبط بتحيز الموضوعية، أو في مرحلة التشغيل وبالتالي ترتبط أسبابه بتحيز الملاءمة، أو بتحيز الملاءمة والموضوعية معا إذا كان هناك تحيز في المرحلة الأولى والثانية، كما لا يمكن إهمال التحيز الذي يكون مصدره متخذ القرار، خاصة إذا ارتبط هذا التحيز بالمرحلة الثانية أو الثالثة.

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي.

بعد انفصال الملكية عن الإدارة وازدياد الحاجة إلى المعلومات المحاسبية، تزايد الاهتمام بالإفصاح باعتباره يحقق وظيفة الاتصال في المحاسبة من خلال تزويد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: طبيعة الإفصاح المحاسبي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي، ومختلف التعريفات المقدمة له.

الفرع الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي.

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح إلى بداية تأسيس شركات المساهمة العامة في القرن التاسع عشر، وانفصال الملكية عن الإدارة، مما تطلب حينذاك سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق حساباتها من قبل مدقق حسابات خارجي، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية، وفي غياب التشريعات التي تحدد شروط الإفصاح، فقد كان هذا الأخير محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط عن المعلومات التي تنتقيها وتتجاهل نشر معلومات هامة بحجة أن نشرها يضر بمركزها التنافسي، [1]

إثر تفاقم أزمة الكساد الكبير خلال الفترة (1933-1973) سعت الهيئات المحاسبية المهنية (مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)*، والإتحاد الأمريكي للمحاسبة) إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عمومًا تكون أساسًا للإفصاح المحاسبي مع التركيز خصوصًا على مبدأ الإفصاح الكامل فمنذ عام 1933،

[1]– محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص340.

* SEC: Securities and Exchange Commission

أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بمبدأين هما مبدأ الإفصاح الشامل، ومبدأ الثبات في إتباع النسق الواحد وما زال هذان المبدآن يمثلان حتى اليوم مركزًا محوريًا ضمن مجموعة المبادئ المحاسبية، كما أن لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية منذ تأسست في عام 1934، وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصدرتعليما تها الملزمة للشركات المساهمة المتعاملة في البوصة بمراعاة الإفصاح الشامل، ولدى توسع مضمون الإفصاح تدريجيًا فلقد أضيفت إلى قائمتي الدخل وقائمة المركز المالي قائمتان جديدتان وهما قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقدية وقائمة التغير في حقوق المساهمين، للإفصاح عن التغيرات في حقوق المساهمين وذلك عام 1987.[1]

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن ظهور شركات المساهمة وما أدى إليه من انفصال الملكية عن الإدارة، قد كان له دورا هاما في ظهور الإفصاح المحاسبي، كما أن الأزمة الاقتصادية لعام 1929 تعتبر نقطة تحول في مجال الإفصاح، إذ أن التلاعبفي القوائم المالية بهدف تغطية الخسائر الناجمة عنها، كان سببا في إنشاء أول قانون متعلق بالإفصاح والمتمثل في قانون الأوراق المالية لعام 1933.

الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي.

إن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر (Dissemination) أو عرض المعلومات (Presentation)الذي كان يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأ نها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي عن طريق عرض التقارير المالية، أما الإفصاح في مفهومه المعاصر فأصبح يستهدف الكشف عن ما يمكن إخفائه من معلومات هامة[2]، ومن أهم التعريفات التي قدمت للإفصاح ما يلي:

- يعرفه (**صادق الحسني**) بأنه " **عملية توصيل أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المركز المالي ونتائج الأعمال، بهدف مساعدة مستخدمها على فهم وتفسير محتوى القوائم المالية بطريقة أكثر شمولية في ضوء القواعد والمبادئ والفروض المحاسبية**"؛[3] يبين هذا التعريف بأن الإفصاح المحاسبي يهتم بتوفير المعلومات التي تساعد مستخدمها على فهم محتوى القوائم المالية.

---

[1]- رضوان، حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص ص: 471، 472.

**AICPA: American Institut of Certified Public Accountants

[2]- وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص ص:35، 36.

[3]- صادق، الحسني، **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، مرجع سابق، ص50.

- يعرفه (**طارق عبد العال**) بأنه "**عملية ومنهجية توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة من خلال النشر والانفتاح**"؛[1] نلاحظ أن هذا التعريف يركز على المفهوم التقليدي للإفصاح باعتباره نشرا للمعلومات.
- كما عرف على أنه" **نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت معلومات كمية أو أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفف من حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية**[2]"؛ يبن هذا التعريف أنه إضافة إلى كون الإفصاح عملية نشر للمعلومات فإن تلك المعلومات يجب أن تساعد المستثمر في اتخاذ القرارات وتخفف من حالة عدم التأكد لديه كأن تساعده مثلا في التنبؤ بالأرباح.
- يعرفه (**خالد أمين**) بأنه "**إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الأطراف الخارجية عن المؤسسة بحيث تعينها على اتخاذ قرارات رشيدة**"؛[3] يتضح من هذا التعريف أن الهدف من الإفصاح يتمثل في توفير معلومات تفيد المساهمون، المستثمرون، المقرضون، الموردون، وغيرهم في اتخاذ قرارات رشيدة وليس المستثمرون فقط، بحيث يتم عرض هذه المعلومات في القوائم المالية.
- يعرف أيضا:"**عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على دفاتر وسجلات المؤسسة**"؛[4] يبين أن موضوع الإفصاح المحاسبي لا يقتصر فقط على القوائم المالية وإنما يضم كافة المعلومات الضرورية المتاحة في التقارير المالية، كما ركز على ضرورة ملاءمة تلك المعلومات لحاجة المستفيدين منها.

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي يتمثل في إتاحة الفرصة للأطراف الخارجة عن المؤسسة في الحصول على المعلومات كمية أو نوعية عن طريق عرضها في التقارير المالية.

---

[1]- طارق، عبد العال حماد: **حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص731.

[2]- أمين السيد أحمد، لطفي: **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص181.

[3]- خالد، الخطيب: **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم واحد**، مجلة جامعة دمشق، العدد2، دمشق، 2002، ص153.

[4]- محمد مبروك، أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، دار ايتراك، القاهرة، 2005، ص578.

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي: إن توافر مستوى كاف من الإفصاح في التقارير المالية يساهم في مساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة، ذلك أن مستوى الإفصاح الكافي يؤدي إلى تحقيق المزايا التالية: [1]

1. تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناءًا على المعلومات الداخلية، ويكون تحقيق العدالة من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية في تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين.
2. الإقبال على شراء أسهم المنشآت التي تفصح أكثر من غيرها، لان المستثمر بطبعه لا يرغب في المخاطرة الناتجة عن نقص المعلومات مع افتراض تساوي جميع العناصر الأخرى ذات العلاقة بقرار الاستثمار، وتفضيل أسهم هذه المنشآت على غيرها يؤدي إلى ارتفاع أسعارها.
3. المساهمة في الحفاظ على استقرار أسعار الأسهم، حيث أن نقص المعلومات يؤدي إلى زيادة التذبذبات في أسعار الأسهم حيث تفسح المجال لعمليات المضاربة في السوق المالي.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي وأساليبه.

تتعدد طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، كما أن الإفصاح ليس عملية عشوائية، بل يتم وفق أساليب علمية ومنظمة.

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي: لا يوجد اتفاق حول مقدار ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها لذا فقد تم تصنيف الإفصاح المحاسبي من عدة زوايا إلى:[2]

1. الإفصاح الكامل (الشامل): يستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على متخذ القرار، حيث لا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

2. الإفصاح العادل: ينطوي هذا النوع على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين المستخدمين، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

---

[1]- حسين علي، خشارمه: **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن (معيار المحاسبة الدولي رقم 30)**، مجلة جامعة النجاحللأبحاث، نابلس، ا لمجلد 17،2003 فلسطين ، ص97.

[2]- لطيف، زيود وحسان، قيطيم ونغم، مكية: **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوثالعلمية، ا لمجلد 29، العدد1، حلب، سوريا،2007، ص180.

3. **الإفصاح الكافي:** يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية، إذ أن الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق حيث يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، أو الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

4. **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة للمستخدمين.

5. **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** هو اتجاه معاصر في الإفصاح ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة، وبذلك توجب الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر تمويله، ويساهم هذا النوع في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية من شأ نها أن تحقق مكاسب لفئة معينة دون أخرى.

6. **الإفصاح الوقائي (التقليدي):** وهو أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة لأصحاب الشأن، والمستثمر الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لذلك تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.

الفرع الثاني: أساليب الإفصاح المحاسبي.

تتنوع أساليب الإفصاح عن المعلومات، ويتوقف استخدام أي منها على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية تلك المعلومات، إذ أن المعلومات الأساسية يجب إظهارها ضمن القوائم المالية، أما المعلومات المكملة فيتم الإفصاح عنها في الملاحق، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق منها: [1]

1. **القوائم المالية (Financial statements):** إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكونا تها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتسهل عملية قراء تها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.
2. **المعلومات بين الأقوس (Parenthetical Information):** يمكن عرض الشروح التفسيرية لبعض الأرقام الظاهرة في القوائم المالية التي يصعب فهم طرق احتسا بها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة كملاحظات بين أقواس، مثل توضيح طريقة التقييم المستخدمة، القيم البديلة مثل سعر السوق الجاري وغيرها.

[1] – محمد مبروك، أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص ص: 583-585.

3. **القوائم الملحقة (Supplementary Statements)**: تشتمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة في القوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، مثل قائمة التغير في المركز المالي وقائمة الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك.
4. **تقرير المراجع(Auditors Reports) وتقرير الإدارة (Administration Reports)**: يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة،حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.
5. **الملاحظات الهامشية (Footnotes)**: تهدف إلى عرض المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بالقوائم المالية، والتي لا يمكن عرضها في صلب القوائم دون انتقاص من وضوحها، إذ عادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات على المعلومات الواردة في القوائم المالية، أو لعرض معلومات إضافية ذات أهمية ثانوية،[1]

المطلب الثالث:الإطار العام للإفصاح المحاسبي

سنتطرق من خلال الإطار العام للإفصاح المحاسبي إلي المقومات الأساسية التي يرتكز عليها الإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى العوامل الرئيسية التي تحدد حجم ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

الفرع الأول: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي: يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:[2]

1. **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية**: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة.

---

[1]– إلدون ،س.هندركسن: **النظرية المحاسبية**، تعريب: كمال خليفة أبو زيد، ط4، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص ص: 785، 786.

[2]– لعيبي هاتو، خلف: **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، الأكاديمية العربية في الدنمرك، ، 2009، ص ص: 31-34. ينظر الموقع الالكتروني: www.aoacademy.org تاريخ الزيارة 2014/03/14 الساعة 14:25.

2. **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:** يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات بخاصية الملاءمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى.
3. **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها تلك المحتواة في القوائم المالية، هذا بالإضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعد جزءا لا يتجزأ من تلك القوائم.
4. **تحديد أساليب الإفصاح:** كما تطرقنا سابقا، فإنه يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملةلحق بها كما يتطلب الأمر أحيانا الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها في أماكن متعددة من القوائم المالية.
5. **توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** يعد التوقيت المناسب من الصفات المحددة لخاصية الملاءمة، لذلك فإن المنفعة التي يحققها متخذ القرار من المعلومات المفصح عنها ترتبط بمدى حصوله على تلك المعلومات في الوقت المناسب، ففي الآونة الأخيرة تزايد استخدام القوائم المالية المرحلية بهدف توفير المعلومات الحديثة والمستمرة للمستخدمين.[1]

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي: يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح بالتقارير المالية و قد أمكن تقسيمها إلى: [2]

1. **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.
2. **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة بكل دولة، ففي الدول التي تتبع المدخل القانوني

[1]- محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص356.

[2]- محمد المبروك، أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص ص: 586-591.

تعتبر خطة المحاسبة الوطنية هي مصدر المهم للوائح المحاسبية وهي تدار بواسطة ا لمجلس الوطني الذي يتبع الحكومة، في حين الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فإن المنظمات المهنية تلعب دورا هاما في تحديد درجة الإفصاح ومعاييره.

3. **المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على الإفصاح،حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

المبحث الثالث:ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي، والتي يتم إعدادها على ضوء مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير والتي تهدف إلى تأكيد الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، كما أ نها تعتبر من أهم مصادر المعلومات لترشيد القرارات الاقتصادية المختلفة.

المطلب الأول: طبيعة القوائم المالية.

يعالج هذا المطلب كافة الجوانب النظرية المتعلقة بالقوائم المالية

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية: من أهم التعريفات المقدمة للقوائم المالية ما يلي:

-تعرف القوائم المالية علىأ نها "**مجموعة كاملة ومترابطة من الوثائق المحاسبية والمالية والتي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية في تاريخ إقفال الحسابات**"؛[1] يبن هذا التعريف أن الهدف من القوائم المالية هو التعرف على الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ إقفال الحسابات من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول حسابات النتيجة والتغير في تلك الوضعية من خلال جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

- تعرف بأ نها" **توفر القوائم المالية معلومات حول الوضعية المالية، الأداء المالي، وتدفقات الخزينة للمؤسسة، والتي تساعد فئة واسعة من مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية؛ إلا أن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية يعتبر أن القوائم المالية يجب أن تلبي أولا احتياجات المستثمرين**"؛[2] يبين هذا التعريف أن المستفيد الأساسي من القوائم المالية هم المستثمرين.

[1] -J.F. des Robert et F. Méchin et H. Puteaux : **normes IFRS et PME**, Dunod, paris, 2004, p12.
[2] – Lionel, Escaffre et éricTort : **Les normes comptables internationales**, Gualino éditeur, paris, 2006, p45.

- كما عرفت بأنها "**الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وتعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها**"؛[1] يضيف هذا التعريف أن القوائم المالية تمثل المنتج النهائي للعملية المحاسبية، وتختص بتوفير معلومات كمية، وتعتبر وسيلة أساسية لاتخاذ القرارات.
- كما تعرف على أ نها "**تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين هما قوائم مالية أساسية، وهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين، وقوائم مكملة للقوائم الأساسية وهي التي تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسة بناءا على ظروف معينة**"؛[2] يبن هذا التعريف أنه بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية توجد قوائم إضافية تعدها المؤسسة بشكل اختياري مثل قائمة القيمة المضافة.

كما يجب الإشارة إلى وجود فرق بين القوائم المالية والتقارير المالية، إذ أن القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتشتمل على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، بالإضافة إلى السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية، أما التقارير المالية فتشمل بالإضافة إلى القوائم المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، مثل تقرير مجلس الإدارة، أو تقرير عن تغير الأسعار في صورة وحدة نقد ذات قوة شرائية موحدة، أي أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.[3]

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، فضلا عن ذلك فإن القوائم المالية توفر معلومات ذات الاستخدام العام ولا يمكن أن توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين، لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة، بينما تتعلق القرارات التي يقوم المستخدمون باتخاذها بالمستقبل، كما أن القوائم المالية لا توفر بضرورة معلومات غير مالية،[4] ويجب

---

[1]- خالد جمال، جعرات: **معايير التقارير المالية الدولية**، ط1، دار إثراء، عمان، 2008، ص93 .

[2]- مؤيد راضي، خنفر وغسان فلاح، المطارنة: **تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2009، ص28.

[3]- طارق، عبد العال حماد: **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص ص:39، 40.

[4]- أمين السيد أحمد، لطفي: **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص47.

الإشارة إلى أن أهداف القوائم المالية ليست ثابتة بل تتغير بتغير الحاجة إلى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، أو بتغير البيئة الاقتصادية والقانونية، كذلك يجب أن توجه أهداف القوائم المالية أساسا نحو حاجة المستخدمين الخارجيين والذين لا تتوفر لديهم سلطة الحصول على المعلومات التي يرغبو نها،[1] وعادة ما تتركز القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية حول قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة لها، ودرجة التأكد المتعلقة بها، ويكون المستخدمون قادرون على تقيم هذه المقدرة إذا تم تزويدهم بالمعلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة:[2]

1. **المركز المالي (Financial Position)**: يتأثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، وهيكلها المالي، ودرجة سيولتهاقدر تها على الوفاء بديو نها، وكذلك القدرة على التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعيش فيها، وتعتبر المعلومات عن الموارد التي تسيطر عليها المسة وقدر تها على تعديل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة في المستقبل، وتفيد المعلومات عن الهيكل المالي في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلي، وكيف ستوزع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتفيد كذلك في التنبؤ بإمكانية نجاح المؤسسة في الحصول على تمويل جديد، أما المعلومات المتعلقة بالسيولة والقدرة على الوفاء، فتكون ذات فائدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاما تها المالية خلال فترة الاستحقاق، وتقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية.
2. **الأداء المالي (Financial Performance)**: المعلومات عن أداء المؤسسة، تتعلق خاصة بربحيتها، وتكون ضرورية لتقدير التغيرات الممكنة في الموارد الاقتصادية والتي يكون من المحتمل أن تسيطر عليها الوحدة في المستقبل، وتكون المعلومات عن الأداء ذات فائدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية انطلاقا من مواردها الحالية، كذلك تساعد في اختبار فعالية المؤسسة في توظيف الموارد الإضافية، وتقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل.
3. **التغيرات في المركز المالي (Changes in Financial Position)**: تستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي في حساب الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية للمؤسسة، أثناء الفترة المحاسبية، هذه المعلومات تكون مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها،

[1] – كمال الدين مصطفى، الدهراوي: **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص30.

[2]-Sami, Bouassida & Mohamed Moural, Lakhdar, **Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers, Séminaire sur le thème: les normes IAS / IFRS en entreprise**, C.S.B. Audit & Conseil, ,Alger,fevrier2005, pp : 11-13.

واحتياجات المؤسسة لاستخدام التدفقات النقدية، ويمكن التعرف على المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي من خلال قائمة التدفقات النقدية أو قائمة التغيرات في المركز المالي.

من أمثلة القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية:[1]

1. تقييم علاقات الوكالة أو إمكانية مساءلة الإدارة؛
2. تقيم مقدرة الوحدة على الدفع وتقديم مزايا أخرى للعاملين؛
3. تقييم الضمانات المقدمة عن المبالغ التي تقترضها المؤسسة؛
4. تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات.

الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية وجودة المعلومات

أولا– مستخدمو القوائم المالية: يتمثل مستخدمي المعلومات المحاسبية في:[2]

1.المستثمرون والمساهمون (Investors and Owners): يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تساعدهم في التقرير ما إذا كانوا سيشترون الأسهم أو يحتفظون بها، أو يبيعو نها، ويهتم المساهمون أيضا بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

2.المسيرون(Managers): إن وظائف الإدارة الأساسية هي وضع الأهداف ورسم السياسات، إعداد الخطط واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع الإدارة بناء خططها وسياسا تها على أسس علمية سليمة، فإ نها تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية.

3.المقرضون (Lenders): ينحصر اهتمام المقرضين في المعلومات التي تمكنهم من تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد الخاصة بها سوف يتم سدادها عند استحقاقها.

4. **الموردون (Suppliers):**يهتم هؤلاء عادة بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت ديو نهم التي في ذمة المؤسسة ستسدد لهم بتاريخ استحقاقها، ويهتم الدائنون التجاريون عادة بالمؤسسة في الأجل القصير بدرجة أكبر من اهتمام المقرضين.

---

[1]– أحمد، نور: **المحاسبة المالية (القياس التقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص ص: 34، 35.

[2]– ياسين أحمد، العيسى: **أصول المحاسبة الحديثة**، ج1، ط1، دار الشروق، عمان، 2003، ص ص:28، 29.

5. **الجمهور (Community)**: حيث أن لهذا الأخير اهتمامات مختلفة بالمؤسسات منها ما يتعلق مثلا باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها، ومنها ما يتعلق بدور المؤسسات الاجتماعي والتنموي، حيث أن المؤسسة عضو فعال في ا لمجتمع يؤثر ويتأثر به.[1]

6. **الحكومة ومؤسساتها(Government)**: تستخدم الحكومة المعلومات المتعلقة بالأرباح والإيرادات والقدرة المالية في تحديد مقدار الضريبة.[2]

7.**المنافسون (Competitors):** يمكن للمنافسين أن يستخدموا المعلومات المتعلقة بالأداء كمعيار لتقييم أداء المؤسسة، وقدر تها المالية، إذ يمكن لتلك المعلومات أن تفيدهم في تحديد الخطط المستقبلية للمؤسسة، فمثلا ارتفاع نسبة الرفع المالي يمكن أن يدل على رغبة المؤسسة في التوسع في السوق.[3]

يمكن وصف هؤلاء المستخدمين بأن لهم مصالح مباشرة في المؤسسة، وهناك مستخدمين لهم مصالح غير مباشرة مثل المستشارين والمحللين الماليين الذين يقدمون خدما تهم لرجال الأعمال والباحثين، وهيئات أسواق المال، ولا يمكن حصر جميع مستخدمين وما تطرقنا إليه يعتبر الفئات الرئيسية فقط.

ثانيا– جودة المعلومات المحاسبية.

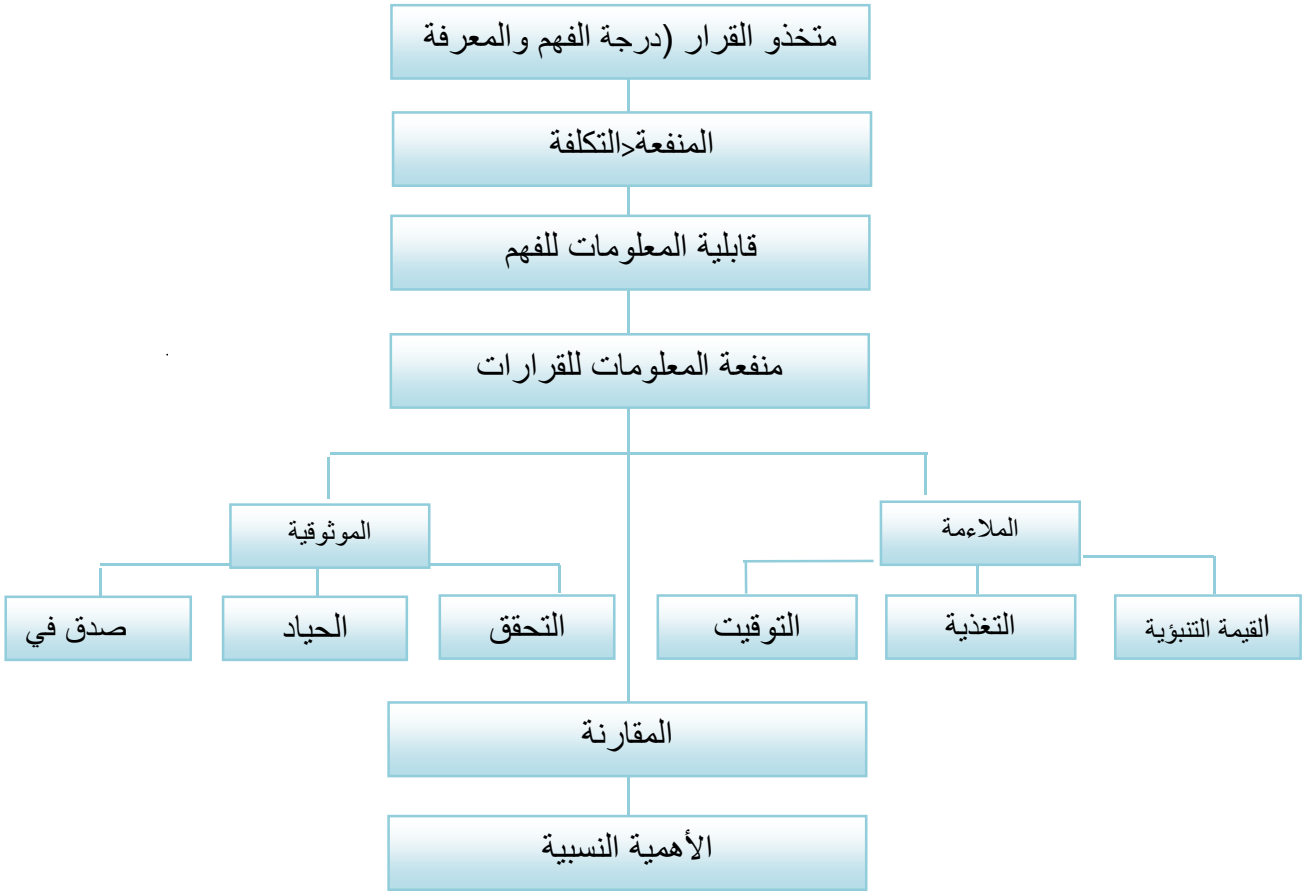
تتحدد جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة بالنسبة لمستخدميها، ويمكن توضيح هذه الخصائص من خلال الشكل التالي:

[1]– خالد جمال، الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص44.

[2] -Peter, Atril et Eddie Mclaney: **Financial Accounting for decision makers**, 6th edition, Pearson, England, 2011, p27

[3] -Idem, P27.

الشكل رقم(03): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: محمد عباس، الحجازي: **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 40.

من خلال الشكل السابق يتضح أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تنقسم إلى:

1. **خصائص تتعلق بمتخذي القرارات**: وتتمثل في:

- **قابلية للفهم** (**Understandability**)ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم من قبل المستخدمين الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة عن المؤسسة، وأنشطتها الاقتصادية، وفي مجال المحاسبة، كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة.[1]

2. **الخصائص الأساسية**: تتكون من:

- **الملاءمة (Relevance):** تتطلب هذه الخاصية أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة بالقرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية، أي أن المعلومات تكون ملاءمة إذا كانت تؤثر على القرارات

[1] - Abbas Ali, Mirza et Magnus, Orrell et Graham J. Holt : **IFRS,** Second Edition, John Wiley and Sons, United States of America, 2008, pp : 9,10

الاقتصادية للمستخدمين، وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة، والمستقبلية، أو تصحيح عملية التقييم السابقة،[1] وتنقسم هذه الخاصية إلى الخصائص الثانوية التالية:[2]

- **التوقيت المناسب**توفير معلومات لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدر تها على التأثير في القرار هو أحد الجوانب الهامة للملاءمة، إذا لم تكن المعلومات متوفرة عندما تنشأ الحاجة إليها أو يتم توفيرها بعد مضي فترة طويلة من وقوع الأحداث التي يتم إعداد تقرير عنها بصورة تجعلها غير ذات قيمة للتصرفات المرتبطة بالمستقبل فإ نها تفتقر إلى الملاءمة، وتكون فائد تها ضئيلة أو منعدمة.
- **القيمة التنبؤية و القيمة المرتدة:** يمكن للمعلومات أن تحدث اختلافا في القرارات عن طريق تحسين مقدرة متخذي القرارات على التنبؤ أو تأييد أو تصحيح توقعا تهم السابقة، وعادة تحقق المعلومات الهدفين معا في نفس الوقت نظرا لأن معرفة نتائج التصرفات التي تمت في الماضي (القيمة المرتدة) يؤدي بصفة عامة إلى تحسين قدرات متخذي القرارات على التنبؤ بنتائج التصرفات المماثلة في المستقبل (القيمة التنبؤية).

- **الموثوقية (Reliability)**: تكون المعلومات ذات موثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء المادية، والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبلالمستخدمين كمعلومات تمثل بصدق الأحداث التي قامت بها المؤسسة،[3] تنقسم هذه الخاصية بدورها إلى:[4]

- **التمثيل الصادق:** مصداقية التعبير والعرض تتطلب أن يكون هناك توافق بين أسلوب القياس وطريقة العرض وبين الموارد والأحداث التي يتم قياسها وتمثيلها، ففي بعض الأحيان قد تكون المعلومة مضللة أو لا يمكن الاعتماد عليها لأ نها لا تعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضع القائم.
- **الحياد:** تعني أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة لنتائج مسبقة أو محددة مسبقا، لأن الهدف من التقارير المالية هو خدمة مستخدمين متنوعين، لهم مصالح مختلفة، وليست هناك نتيجة واحدة مسبقة تلائم جميع المصالح.
- **القابلية للتحقق:** يمكن إثبات خاصية القابلية للتحقق عن طريق الوصول إلى درجة كبيرة من الاتفاق في النتائج التي يتوصل إليها فريقان يعملان بصورة مستقلة ويقومان بقياس نفس الظاهرة باستخدام نفس طرق القياس.

---

[1]- Idem, P10.

[2]- محمد عباس، الحجازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 36.

[3] - Abbas Ali, Mirza et Magnus, Orrell et Graham J. Holt, **IFRS (Practical Implementation Guide and Workbook) ,** Op.Cit , pp : 9,10

[4]- محمد عباس، الحجازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 37، 38.

3. **قابلية للمقارنة (Comparability)**: ويعني إمكانية مقارنة معلومات الفترة الحالية بالفترة السابقة، أو المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة بالمعلومات الخاصة بمؤسسة أخري، وحتى تكون عملية المقارنة ممكنة يجب أن تتم محاسبة الأحداث والعمليات بنفس المبادئ والأسس من فترة إلى أخرى وبين مختلف المؤسسات. [1]

4. **الأهمية النسبية (Materiality)**تشير إلى أثر البند على المركز المالي للمؤسسة ونتائج عمليا تها، يكون البند هاما نسبيا عندما يكون من المحتمل أن يؤثر في قرار مستثمر أو دائن على مستوى مقبول من القدرة على الحكم على الأمور، ويعتبر غير هام نسبيا إذا كان إدراجه في أو حذفه من التقارير المالية ليس له أثر على قرار المستخدم للتقارير المالية.[2]

5. **القيود على المعلومات المحاسبية:** تتمثل هذه القيود في:

- **الموازنة بين التكلفة والعائد (Cost-Benefit)**: إن تكلفة إنتاج المعلومة تتحملها المؤسسة وحدها، في حين أن منفعة المعلومة تعود على المؤسسة وعلى المستخدمين للمعلومات المالية، ولذلك يجب الموازنة بين تكلفة توفير المعلومة ومنفعة هذه المعلومة لمتخذي القرارات من المستخدمين للتقارير المالية.[3]
- **الموازنة بين الصفات النوعية (Qualitative Characteristics Balancing)**: يجب أن ينظر إلى الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية نظرة شمولية، أي لا يتم تفضيل صفة على أخرى، حيث يمكن أن يؤدي هذا التفضيل إلى تأثير سلبي على المعلومات التي يتم عرضها. [4]

المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية

حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول فإن القوائم المالية تتكون من أربع قوائم مترابطة تتمثل في الميزانية، قائمة الدخل، قائمة الحقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الملاحظات.

الفرع الأول:قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل

أولا. قائمة المركز المالي (Statement of financial position):

1. **تعريفها:** تعرف الميزانية علىى نها وثيقة تبين الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد، كما أ نها تفرق بين الأصول والخصوم ورأسمال الخاص في تاريخ إقفال الحسابات.[5]

---

[1] -Abbas Ali, Mirza et Magnus, Orrell et Graham J. Holt, **IFRS (Practical Implementation Guide and Workbook),** op.cit, p10.

[2] – محمد عباس، الحجازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص38.

[3] – المرجع نفسه، ص49.

[4] – خالد جمال، الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص ص:55، 56.

[5] -J.F. des Robert et F. Méchin, H. Puteaux, **normes IFRS et PME** ,Op.cit, p108.

2. **مزايا قائمة المركز المالي:** تعتبر من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق المزايا التالية:[1]

- بيان المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاما تها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بالنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاما تها؛
- بيانمدى قدرة المؤسسة على سداد التزاما تها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذالك بنسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بالنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة المؤسسة علىلقيام بواجبا تها ووظائفها من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل حساب النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على مدى استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثمارا تها المالية.

3. **تصنيف الميزانية:** يقصد بتصنيف الميزانية ترتيب عناصرها على شكل مجموعات متجانسة ذات عناوين معبرة، ويساعد التصنيف الملائم على دقة التحليل المالي فوجود قواعد محددة تحكم ترتيب مكونات الميزانية يضمن إمكانية إجراء المقارنات بين هذه ا لمجموعات في الميزانية أو تتبع تطورها على مدى فترات زمنية سواء كان بالنسبة للوحدة الاقتصادية أو بين عدة وحدات،[2] وتتكون الميزانية من ثلاث أقسام رئيسية هي: [3]

- **الأصول (Assets):** وهي عبارة عن موارد التي تسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، والتي تتوقع أن تتولد منها منافع اقتصادية مستقبلية، وإن السيطرة على هذه الموارد تتحدد بالقدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من هذه الأصول، وتقسم الأصول إلي الأصول الجارية والأصول غير الجارية ويصنف الأصل على أنه من الأصول الجارية إذا كان من المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أو إذا كانت المؤسسة تسعي إلى المتاجرة بها في الأجل القصير أو خلال 12 شهر من

---

[1]- خالد جمال، الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص113.

[2] – حسين، قاضي ومأمون، حمدان: **نظرية المحاسبة**، ط2، دار الثقافة، عمان، 2000، ص 245.

[3]-J.F. des Robert et F. Méchin, H. Puteaux, **normes IFRS et PME,** Op.cit, p-p 24-26.

تاريخ إعداد الميزانية؛ بالإضافة إلى ذلك النقدية والنقدية المعادلة والتي لا توجد قيود على استعمالها، أما الأصول غير جارية فتتضمن كافة الأصول التي لا تتحقق فيها الشروط السابقة.

- **الخصوم (Liabilities)**: تتضمن كافة الالتزامات الحالية على المؤسسة والناتجة عن الأحداث السابقة، والتي تتطلب من المؤسسة التضحية ببعض المنافع الاقتصادية للتخلص منها ويمكن تقسيم الخصوم إلى الخصوم الجارية، وتتضمن كافة الخصوم التي تتوقع المؤسسة تسديدها خلال الدورة التشغيلية العادية، أو أ نها تستحق الدفع خلال 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية، والخصوم غير الجارية وهي كافة الخصوم التي لا تتوفر فيها الشروط السابقة.
- **حقوق الملكية (Owners Equity)**:وتمثل القيمة المتبقية من صافي الأصول بعد طرح الالتزامات وتعتبر البنود التالية الحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في حقوق الملكية وهي: حقوق الأقلية، رأسمال المصدر والاحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم، الأرباح المحتجزة ، الزيادة في الرأسمال وتتضمن علاوة الإصدار والزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات الأسهم المسجلة بالقيمة الاسمية، كما يضاف إلى حقوق المكية الرأسمال الذي تم استلامه كتبرع وبعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية كالأرباح أو الخسائر غير المتحققة المتعلقة بتحويلات العملة الأجنبية[1].

ثانيا. قائمة الدخل (Income statement):

1. **تعريفها:** على الرغم من أن قائمة الدخل لا تظهر توقيت التدفقات النقدية إلا أ نها تعطي أفضل وصف لحالة مؤسسة وتظهر قائمة الدخل نتيجة العمليات للسنة المالية السابقة والحالية، كما تبين كافة المصاريف والإيرادات وتقيس ربحية المؤسسة لفترة معينة من الزمن،[2] ويعرف الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية باستثناء المساهمات التي تتم من قبل الملاك وتعرف المصاريف (الأعباء)أ نها نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية وبالتالي تؤدي إلي نقص في حقوق الملكية ما عدا توزيعات للمساهمين فلا تعتبر ضمن الأعباء.[3]
2. **مزايا قائمة الدخل:**تكتسب قائمة الدخل أهمية كبيرة لأ نها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، وبالتالي تساعدهم في تقدير القيمة الاقتصادية للمؤسسة، كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم

[1]– خالد جمال، الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص118.

[2] -E.eldon , eversull et Beverly, L Rotqn: **Analysis of Financial Statements** , USDA, Washington, 1997, p9.

[3]-Jean – Jacques, Julian: **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Foucher, Paris, 2007/2008, p 22.

من المؤسسة، وتستخدم قائمة الدخل أيضا من قبل أطراف أخرى بخلاف المستثمرين والدائنين، على سبيل المثال يمكن للعملاء استخدام قائمة الدخل لمعرفة قدرة المؤسسة على تقديم السلع المطلوبة، أو تستخدمه الحكومة لصياغة السياسة الضريبية والاقتصادية،[1]كما أن قائمة الدخل تساعد في تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها، لذلك تعد قائمة الدخل القائمة الأهم من بين القوائم المالية باعتبارها مؤشرا لرقم وتحديدا لاتجاه بآن واحد، فهي مؤشر لرقم نتيجة الأعمال لدورة معينة وتساعد على تحديد الاتجاه للدورة التالية اعتمادا على نتائج الدورات السابقة وذلك باستعمال الأساليب الإحصائية.[2]

- **طرق إعداد قائمة الدخل**: يمكن إعداد قائمة الدخل وفق مفهوم الدخل الشامل وهنا يتم مقابلة الإيرادات والمكاسب الخاصة بفترة معينة مع المصروفات والخسائر الخاصة بذات الفترة أي أن قائمة الدخل لا تستبعد العناصر غير العادية؛ أو يتم إعداد قائمة الدخل وفق مفهوم دخل الفترة وهنا لا يتم إدراج المكاسب والخسائر ضمن قائمة الدخل بل يتم معالجتها ضمن حقوق الملكية، أي يتم استبعاد العناصر غير العادية، إلا انه في الوقت الحالي أصبح يؤخذ بالطريقتين حيث يتم تقسيم قائمة الدخل إلى قسمين رئيسين قسم يحتوي العناصر العادية والآخر يحتوي العناصر غير العادية؛[3]كما أنه وبموجب المعيار المحاسبي الدولي الأول يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب الطبيعة (مواد أولية، مصاريف الموظفين..) أو حسب الوظيفة (مصاريف إدارية، مصاريف البيع)، وفي حالة استخدام المؤسسة للتصنيف الأخير يتوجب عليها في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب والأجور.[4]

الفرع الثاني:قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

أولا. قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity)

1. **تعريفها**تتضمن هذه القائمة تسوية لحقوق الملكية بين نهاية وبداية الفترة، إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.[5]
2. **مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية**: تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها، والتغيرات التي تحصل فيها خلال الفترة، وأي تفصيلات أخرى عنها؛

---

[1]- دونالد، كيسو وجيري، ويجانت: **المحاسبة المتوسطة**، تعريب:أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، ج1، دار المريخ، الرياض،1996، ص ص:168، 169.

[2]- رضوان، حلوة حنان: **تطور الفكر المحاسبي**، ط1، دار الثقافة، عمان، 1998، ص314.

[3]- خالد جمال، الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص125.

[4] - محمد، أبو نصار وجمعة، حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان، 2008، ص51.

[5] - خالد جمال، الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص126.

- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.[1]

3. **بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** [2] يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول من المؤسسة نشر معلومات تتعلق بالتغيرات في حقوق الملكية في قائمة منفصلة عن القوائم المالية، وعلى خلاف جدول تدفقات الخزينة فإنه لا يوجد معيار محاسبي دولي منفصل يعالج هذه القائمة، ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات التالية:

- نتيجة الفترة.
- كل بند من بنود الدخل أو المصاريف المكاسب والخسائر الواجب الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية، وكذلك إجمالي هذه البنود.
- الأثر المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء وفقا لمعيار المحاسبة الدولي الثامن.

أما المعلومات التالية فيمكن إظهارها في قائمة حقوق الملكية أو في الإيضاحات:

- العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات إل الملاك.
- رصيد النتيجة المتراكمة غير الموزعة فيهاية و نهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة.
- تسوية بين القيم الدفترية في بدايةو نهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع توضيح كل تغير بشكل منفصل.

ثانيا. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement)

1. **تعريف قائمة التدفقات النقدية:** تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة بحيث يتم تصنيفها إلى التدفقات من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية،[3] ويتمثل الهدف منها في توفير معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد الاحتياجات النقدية وتوضيح كيفية استخدامها.[4]
2. **مزايا قائمة التدفقات النقدية:** تعتبر واحدة من القوائم المالية الأساسية، إذ أ نها توفر معلومات حول المقبوضات والمدفوعات النقدية، كما تبين مصادر النقد واستخداما تها، ومن المهم التوضيح بأن هذه القائمة ليست بدبل لقائمة الدخل وإنما لكل منهما أهداف مختلفة، فقائمة الدخل تبين نتيجة المؤسسة التي يمكن

---

[1] - المرجع نفسه، ص126.

[2] -Jean – Jacques, Julian, **les normes comptables internationales IAS/IFRS,** Op.cit, p34.

[3] -Western, Albrecht et K. stice, Early et D.stice, james:: **Financial Accounting**, 10th Edition, Thomson, USA, 2008, p31.

[4]- Bruno, Bachy et Michel, Sion : **Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS,** 2éme édition, Dunod, paris, 2009, p85.

استخدامها كأساس لتقيم أداء المؤسسة، في حين تبين قائمة التدفقات النقدية التغيرات في النقد، كما تبين مختلف العمليات والأحداث التي أثرت على التدفقات النقدية، وعلى خلاف القوائم المالية السابقة فإن قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها على أساس النقدي وليس على أساس الاستحقاق، وبالتالي فأ نها تعطي صورة أكثر اكتمالا عن عمليات المؤسسة ومركزها المالي، كما أن هذه القائمة تعكس مختلف العمليات والأحداث الموضحة في الميزانية وقائمة الدخل والتي تؤثر على النقد، وبالتالي يمكن استخدام المعلومات المتوفرة في الميزانية وقائمة الدخل كأساس لإعداد هذه القائمة؛ كما تزود قائمة التدفقات النقدية مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين والدائنين بمعلومات حول التدفقات النقدية من أجل استخدامها كأساس لتنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد صافي تدفق نقدي إيجابي في المستقبل، كما تبين قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاما تها ومدي قدر تها على تقديم توزيعات للمساهمين كما أن التحليل الدقيق لهذه القائمة يعتبر بمثابة إنذار مبكر عن مشاكل العسر المالي.[1]

3.طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية: يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لطريقتين هما:

– الطريقة غير المباشرة (Indirect Method): بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات التي تحدث في النقد من الأنشطة التشغيلية؛[2]

– الطريقة المباشرة(Direct Method): بموجبها يتم الإفصاح عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ويكمن الاختلاف بين الطريقتين في الأنشطة التشغيلية فقط، أما في الأنشطة التمويلية والاستثمارية فيتم إعدادها بنفس الأسلوب في الطريقتين[3]، ويفضل مجلس معايير المحاسبة الدولية الأسلوب المباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية لأنه يوفر معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدامات النقد، قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضي الطريقة غير المباشرة.[4]

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود التالية:[5]

- **الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)**: تشمل بصفة عامة أثر التدفق النقدي الناتج عن العمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل، فيما عدا أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل؛

---

[1] -W.stevn, Albrecht et K. stice, Early et D.stice, jamesm : **Financial Accounting** ,Op.cit, pp : 615, 616.

[2] - Charles, T.Horngren et Walter, THarrison Jr et M.Suzanne Oliver : **Accounting**, 10th edition, Pearson, USA , 2012, P664.

[3] -Idem, P 664 .

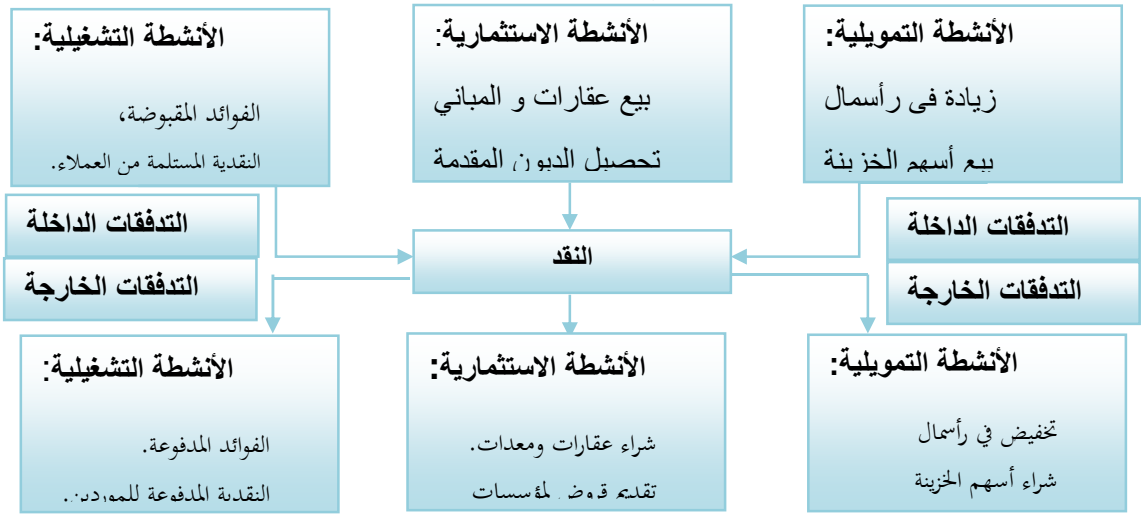
[4] - محمد، أبو نصار وجمعة، حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص ص:98، 99.

[5]- محمد عباس، حجازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 203- 206

- **الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)**: تشمل منح السلف وتحصيلها، والحصول على والاستغناء عن الأوراق المالية التي تصدرها شركات أخرى وتمثل حق ملكية فيها أو ديونا عليها، فيما عدا الأوراق المالية التي يتم تصنيفها كأوراق مالية بغرض المتاجرة، والحصول على والاستغناء عن الممتلكات والمصانع والآلات وغيرها من الموارد الإنتاجية؛
- **الأنشطة التمويلية (Financing Activities)**:تخص العمليات المتعلقة بالحصول على الموارد من أصحاب الملكية، أو إعادة جزء من الموارد المالية إليهم، أو توزيع عائد على استثمارا تهم، واقتراض الأموال، وسدادها، والحصول على وسداد الموارد الأخرى من الدائنين لآجال طويلة.

يعرض الشكل التالي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة موزعة على النشاطات السابقة كما يلي:

الشكل رقم (04): التدفقات النقدية



المصدر: دونالد،كيسو وجيري، ويجانت: **المحاسبة المتوسطة**، تعريب:أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، ج1، دار المريخ، الرياض، 1996، ص249.

يتضح من الشكل أن قائمة التدفقات النقدية تهتم بالمقبوضات والمدفوعات النقدية الموزعة غلى الأنشطة الاستثمارية، التمويلية والتشغيلية.

ثالثا– الملاحظات: بالإضافة إلى ما سبق، تشتمل القوائم المالية أيضا على الملاحظات وتسمح هذه الأخيرة بتوضيح معايير التقييم المستخدمة في إعداد القوائم المالية وكذلك السياسات المحاسبية المتبعة، وفي ما يلي شرح لأكثر الملاحظات الهامشية شيوعا:

- **الإفصاح عن السياسات المحاسبية (Disclosure of Accounting Policies)**: يجب الإفصاح عن كافة السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة، لأن ذلك يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الماضي

والتنبؤ بالمستقبل، خاصة عند إجراء عملية المقارنة، ومن بين السياسات التي ينبغي الإفصاح عنها طريقة تقييم المخزون، طريقة الاهتلاك المتبعة.[1]

- **الإفصاح عن التغيرات المحاسبية (Disclosure of Accounting CHanges):** إذا انتقلت المؤسسة من مبدأ محاسبي إلى آخر، فعلى المحاسب الإفصاح عن نوع التغيير، وأسباب هذا التغيير، بالإضافة إلى ذالك ينبغي الإفصاح في الهوامش عن أثر ذلك التغيير على المبالغ النقدية بين الفترة الحالية والسابقة،[2] إذ أن التغير في السياسات المحاسبية قد يكون له تأثير على الأرقام الخاصة بالفترة الحالية فقط،(مثل التغيير في طريقة احتساب الاهتلاك)، أو قد يكون له أثر رجعي (مثل التغير إلى معيار محاسبي جديد ينص على المعالجة بأثر رجعي)، ففي الحالة الأولى يتم احتساب الأثر المتراكم لاستخدام الطريقة الجديدة على القوائم المالية في بداية الفترة ويتم الإفصاح عن هذه التسوية في قائمة الدخل عن الفترة الحالية في قسم مستقل من هذه القائمة يقع بين العناصر العادية وبين رقم الدخل الصافي، إذ أن الأثر المتراكم لا يعتبر من العناصر غير العادية، كما يجب بيان هذا الأثر صافيا من الضريبة، ولا يتم إجراء أي تعديل للقوائم المالية للسنوات السابقة،أم في الحالة الثانية فيتطلب الأمر إعادة تعديل القوائم المالية للفترة السابقة.[3]
- **الإفصاح عن التغير في التقديرات (Disclosure of CHange Estimations):** يحدث التغير في التقديرات نتيجة الحصول على معلومات جديدة أو نتيجة لاكتساب الخبرة مع مرور الوقت ومثال ذلك التغير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وإن التغير في التقديرات المحاسبية يتطلب بيان أثره على الفترة الحالية والمستقبلية، بدون أثر رجعي، لأ نها ليست أخطاء وإنما تصحيحات متكررة ومعتادة ينبغي القيام بها متى تطلب الأمر ذلك.[4]
- **الإفصاح عن تصحيح الأخطاء (Disclosure of Error Corrections):** يجب على المؤسسة الإفصاح عن طبيعة الخطأ ومبلغ تصحيح للسنة الحالية والسنوات السابقة، وأن المعلومات الخاصة بالسنوات السابقة قد تم تعديلها.[5]

---

[1] -Disclosure Of Accounting Policies www.primeacademy.com 2014/3/14 9:30

[2]- M. Bragg, Steven : **Accounting Reference Desktop,** John Wiley and Sons, New York, 2002, p110.

[3]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 326، 327.

[4]- المرجع نفسه، ص 328.

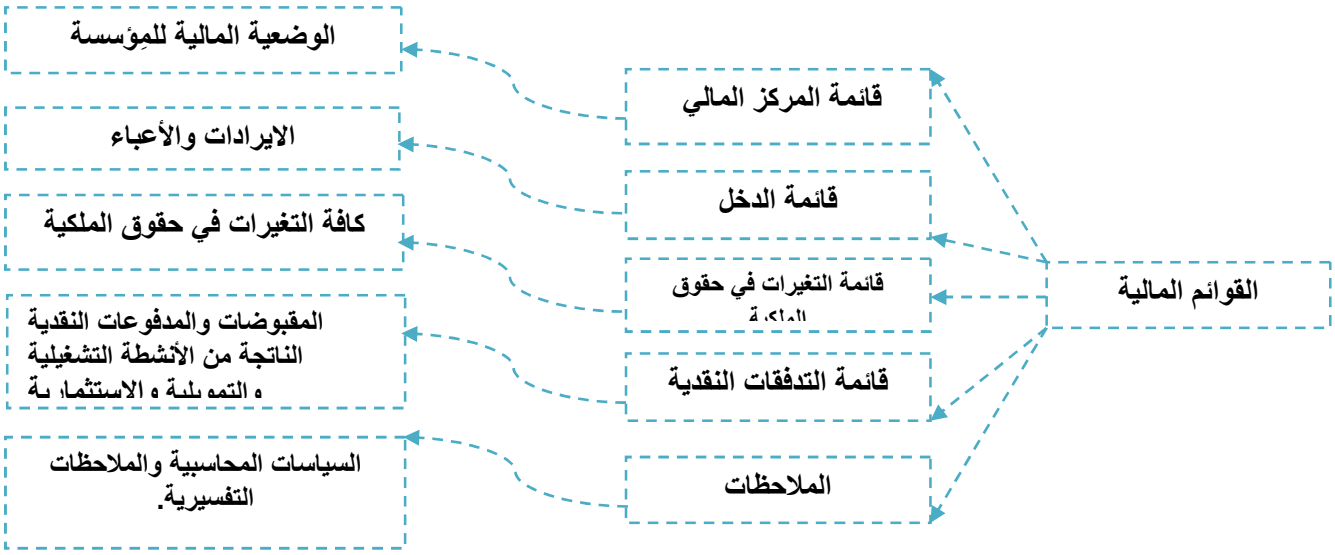
[5] -Robert, Obert: **Pratique des normes IAS/IFRS (40cas d'application)**. Dunod, Paris, 2005, p211.

* IASC : International Accounting Standards committee

- **الإفصاح عن الأحداث اللاحقة: (Disclosure of Subsequent Event)** : عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC)* الأحداث اللاحقة علىأ نها "تلك الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية"، وتستوجب هذه الأحداث ضرورة تعديل المبالغ المقررة في القوائم المالية إذا كانت هذه الأحداث توفر معلومات إضافية تساعد في تحديد المبالغ الخاصة بالأوضاع القائمة بتاريخ الميزانية، أما إذا لم تتوفر معلومات تثبت قيمة المبالغ فيجب الاكتفاء بالإفصاح عن تلك الأحداث فقط.[1]

يمكن توضيح عناصر القوائم المالية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05): مكونات القوائم المالية.



Source: Abbas ,Ali Mirza et Magnus, Orrell et Graham, J. Holt: **IFRS (Practical Implementation Guide and Workbook)**, $2^{n\ d}$edition, John Wiley and Sons,INC, USA, 2008, p14.

المبحث الرابع: التضخم في الفكر الاقتصادي

قبل الخوض في المنظور المحاسبي للتضخم، لا بد من التطرق إلى نظرة الفكر الاقتصادي لهذه الظاهرة، التي أثارت جدلا كبيرا لدى الاقتصاديين حول مفهومها حيث لم يتفق أغلبهم على مفهوم محدد لها، كما تعددت

[1]– عباس، حميدي و م.م.زينب: **الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد77، 2009، ص ص:3، 4.

أسبابه وأنواعه بتعدد الزاوية التي ينظر إليه من خلالها، إضافة إلى أن آثاره تمس أغلب الميادين الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وهذا ما جعل الدولة تطبق العديد من السياسات لمعالجة سلبياته والحد من آثاره.

المطلب الأول: تعريف التضخم وأسبابه

يخصص هذا المطلب لتوضيح مفهوم التضخم وكذا التطرق إلى الأسباب المؤدية إلى حدوثه.

الفرع الأول: تعريف التضخم

اهتم الاقتصاديون بدراسة ظاهرة التضخم بهدف الوصول إلى تفسير وتحديد دقيق لهذه الظاهرة من حيث المضمون والأبعاد، وعلى الرغم من هذا الاهتمام المتزايد لدراسة تلك الظاهرة وشيوع استخدام هذا اللفظ فإنه لا يوجد اتفاق بين الاقتصاديين حول تعريف موحد للتضخم، يلقى قبولا عاما في الفكر الاقتصادي،[1] ومن أبرز التعريفات المقدمة له ما يلي:

- يعرف بأنه "**الزيادة في كمية النقود بالنسبة إلي الزيادة في كمية السلع والخدمات**"؛[2] يبين هذا التعريف بأن التضخم يحدث نتيجة اختلال التوازن بين القطاع النقدي والقطاع السلعي.
- كما يعرف غلى أنه: "**ارتفاع مستمر للمستوى العام للأسعار وما يقابله من تدهور القوة الشرائية للعملة في أسواق السلع والخدمات، وهو يحدث غالبا عند تجاوز الناتج للمستوى التوازني الموافق للطاقة الإنتاجية الرأسمالية الكامنة في الاقتصاد السوقي، أو عند انعكاس المؤثرات الخارجية كالحروب وتقلبات الأسواق**"؛[3] يبن هذا التعريف بأن التضخم يحدث بسبب مؤثرات داخلية أو خارجية، وتتجلى مظاهره في ارتفاع أسعار مجموعة من السلع والخدمات بصفة مستمرة وليست مؤقتة.
- كما يمكن تعريف التضخم من خلال النظريات المفسرة له إذ تعرفه النظرية الكمية للنقد بأنه "**كل زيادة في كمية النقد المتداول تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار**"؛ وبالتالي ترى هذه النظرية أن السبب الأساسي للظاهرة التضخم هو الإفراط النقدي على شرط بقاء العوامل الأخرى ثابتة؛ كما تعرف نظرية الدخل والإنفاق التضخم على أنه"**الزيادة في معدل الإنفاق والدخل**"؛ أي أن زيادة الإنفاق النقدي ومن ثم الدخل النقدي يسبب ارتفاع الأسعار وتضخمها على فرض بقاء كمية السلع على حالها، وإن هذا التعريف يتشابه إلى حد ما مع النظرية الكمية، أما نظرية العرض والطلب فتعرف التضخم بأنه"**زيادة الطلب على العرض بزيادة تؤدي إلى ارتفاع الأسعار**"؛ أي هناك خلل توازني بين العرض والطلب.[4]

---

[1]- بلعزوز، بن علي: **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص140.

[2]- عادل أحمد، حشيش:**أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفي**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004، ص283.

[3]- هوشيار، معروف: **تحليل الاقتصاد الكلي**، ط1، دار صفاء، عمان، 2005، ص197.

[4]- غازي، حسين عناية: **التضخم المالي**، ط1، دار الجيل، بيروت، 1992، ص ص: 14-18.

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن التضخم ظاهرة نقدية تنتج عن الاختلال بين كمية السلع المنتجة والمباعة وكمية النقود المتاحة، كما أن مظاهره تتجسد في الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار مما يؤدي إلى انخفاض في القوة الشرائية للنقود.

الفرع الثاني:أسباب التضخم: من أهم الأسباب المفسرة للتضخم ما يلي:

1. **التضخم الناتج عن سحب الطلب (Demand-Pull Inflation):** يحدث التضخم نتيجة لزيادة كمية النقود في ا لمجتمع مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق مع ثبات كمية السلع والخدمات المعروضة فيدفع المستوى العام للأسعار نحو الارتفاع، وتتمثل أهم أسبابه في زيادة العجز في الموازنة العامة، فعندما يرتفع الإنفاق الحكومي عن الإيرادات فإن جزءا من هذا العجز يغطى عن طريق إصدار النقود بواسطة البنك المركزي، كما يمكن أن تزداد كمية النقود نتيجة القروض التي تمنحها البنوك التجارية،[1] ومن الأسباب الأخرى التي تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي تمويل العمليات الحربية عن طريق الإصدار النقدي، ولا يمكن إهمال دور التوقعات والأوضاع النفسية في حدوث التضخم خاصة في فترات الحروب إذ تكون فيها الظروف مهيأة لتقبل الأقاويل والتنبؤات بارتفاع الأسعار مستقبلا مما يزيد من حركة الانتعاش والطلب على السلع والخدمات فترتفع أسعارها.[2]
2. **التضخم الناتج عن دفع التكاليف (Cost-Push Inflation):** يحدث التضخم نتيجة ارتفاع تكاليف إنتاج السلع والخدمات في كل القطاعات، مثل ارتفاع تكاليف الأجور، وأسعار المواد الأولية، ومعدلات الفائدة، إلا أنه يمكن اعتبار تكاليف الأجور من الأسباب الجوهرية لحدوث التضخم[3]،كما يمكن أن ينشأ التضخم بسبب الانخفاض في الكفاءة الإنتاجية للمؤسسات، ويمكن التحكم في هذا النوع من التضخم عن طريق زيادة الإنتاج وربط الأجور بالإنتاجية.[4]

1. **التضخم المشترك (Mixed Inflation)** : قد يحدث التضخم نتيجة تفاعل كلا من الطلب والتكلفة معا، فإذا زادت كمية النقود وكانت الأجور مرتبطة بالأسعار فإن هذا سوف يبرر زيادة الأجور ومن ثم ارتفاع التكاليف وبدورها يزيد من التضخم، ومن ناحية أخرى فإن زيادة الأجور سوف تؤدي إلى زيادة الطلب وبالتالي تدفع التضخم نحو الارتفاع.[5]

---

[1] -عبد المطلب، عبد ا لمجيد: **الاقتصاد الكلي (النظرية والسياسات)**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 242 .

[2] – بلعزوز بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، مرجع سابق، ص ص: 150، 151.

[3]- Jean Magnan: **Monnaie et inflation** http : junon.univ-cezanne.fr 20/5/2013 15 :20.

[4] -عبد المطلب، عبد ا لمجيد، **الاقتصاد الكلي (النظرية والسياسات)**، مرجع سابق، ص243.

[5] – المرجع نفسه، ص ص:243، 244.

يمكن القول أن أسباب التضخم تتمثل في مجموعة من العوامل يرتبط بعضها بجانب الطلب والبعض الآخر بجانب العرض، محدثة بذلك خلل بينهما فتؤدي إلى حدوث التضخم.

المطلب الثاني: أنواع التضخم وطرق قياسه

تتعدد أنواع التضخم بتعدد المعايير المعتمدة في التمييز بين تلك الأنواع، كما يتم قياسه بطرق مختلفة.

الفرع الأول: أنواع التضخم: تتمثل أنواع التضخم بالإسناد إلى المعايير التالية في:

1. **معيار تحكم الدولة في جهاز الأثمان**: يتجسد تحت هذا المعيار الأنواع التالية من الاتجاهات التضخمية: [1]

- **التضخم المكشوف (Open Inflation):** ويتسم في الارتفاع المستمر في الأسعار دون تدخل من قبل السلطات الحكومية للحد من هذه الارتفاعات أو التأثير فيها، حيث تتجلى مواقف هذه السلطات بالسلبية مما يؤدي إلى تفشي هذه الظاهرة التضخمية.
- **التضخم المكبوت (Repressed Inflation):** يتجلى هذا النوع في التدخل من قبل الحكومة في سير حركة الأثمان فتحدد الدولة المستويات العليا لها، بغرض منع استمرارية الارتفاعات السعرية واستفحالها، فالظواهر التضخمية تبقى موجودة والدولة بتدخلها لا تقضي عليها وإنما تحد من تفشيها وبصفة مؤقتة.

2. **معيار حدة الضغط التضخمي**: يمكن تقسيم التضخم من حيث حدته إلى:

- **التضخم الزاحف (Creeping Inflation):** هو الارتفاع المتواصل للأسعار الذي يحدث على مدى فترة طويلة من الزمن نسبيا، وهذا النوع من التضخم لا يشعر الأفراد بخطورته إلا بعد مرور فترة زمنية طويلة رغم وجوده بصفة دائمة.[2]
- **التضخم الجامح (Hyper Inflation)**: ترتفع فيه الأسعار بمعدلات سريعة جدا حيث تفقد العملة لقيمتها بالكامل ويفقد الأفراد الثقة بها، ويحدث خلال فترات قصيرة جدا، ويكون عادة في أعقاب الحروب والإفراط في الإصدار النقدي.[3]

3. **معيار القطاع الإنتاجي**: حيث يقسم التضخم على أساس هذا المعيار إلى:[4]

- **التضخم الاستهلاكي أو السلعي(Commodity Inflation):** وهو التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات السلع الاستهلاكية، وذلك من خلال الزيادة في نفقات إنتاج السلع على الادخار.

---

[1]- مفيد، عبد اللاوي: **محاضرات في الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية**، مطبعة مزوار، الوادي، 2007، ص ص:94، 95.

[2]- إيمان، عطية ناصف: **مبادئ الإقتصاد الكلي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص238.

[3]- محمد، السريتي وعلي عبد الوهاب، النجا: **النظرية الاقتصادية الكلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص246.

[4]- غازي، حسين عناية، **التضخم المالي**، مرجع سابق، ص60.

- **التضخم الرأسمالي(Capital Inflation)**: يحصل هذا النوع من التضخم في قطاع صناعات الاستثمار، ويعبر عن الزيادة في قيمة سلع الاستثمار على نفقات إنتاجها، ويترتب على ذلك تحقيق أرباحا في كلا من قطاعي صناعات سلع الاستهلاك والاستثمار، كنتيجة لبروز الضغوط التضخمية.

4. **معيار العلاقات الاقتصادية الدولية**: حسب هذا المعيار يقسم التضخم إلى نوعين: [1]

- **التضخم المستورد(Imported Inflation):** يتمثل في ارتفاع أسعار السلع والمواد المستوردة من الخارج والداخلة في العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى الارتفاع في تكاليف إنتاج السلع وبالتالي فرض أسعار أعلى عليها.
- **التضخم الهيكلي(Structural inflation)**: هو التضخم الناتج عن الاختلالات الهيكلية في الوظائف الاقتصادية للدولة.

5. **معيار مستوى التشغيل في الاقتصاد** :اعتمادا على هذا المعيار يصنف التضخم إلى: [2]

- **التضخم الجزئي (Partial Or Semi Inflation):** يظهر هذا التضخم قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل التام، حيث أن زيادة الدخول تؤدي إلى زيادة الإنفاق على الاستهلاك أي يزيد الطلب فينعكس ذلك على زيادة الإنتاج كما يسبب ارتفاعا بسيطا في الأسعار، أي أن زيادة الطلب تنعس بشكل جزئي على الأسعار والإنتاج.
- **التضخم البحت أو الحقيقي(Real Inflation)**: ينتج عندما يصل الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، حيث أن كل زيادة في الطلب تنعكس مباشرة على الأسعار لأن كل الطاقات الإنتاجية وصلت إلى أقصى حد من تشغيلها.

الفرع الثاني: طرق قياس التضخم: تعتمد عملية قياس ظاهرة التضخم على محورين أساسيين، يتمثل الأول في قياس التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، بينما يركز المحور الثاني على قياس مصدر التضخم، أي تحديد أسباب الارتفاع في المستوى العام للأسعار.

أولا–الأرقام القياسية (Index Numbers):تعرف الأرقام القياسية بأ نها متوسطات مقارنة نسبية وزمنية للأسعار، تقوم على استخدام أساس للمقارنة يسمى سنة الأساس، حيث يعتمد اختيار هذا الأخير على مدى الثبات النسبي لمستوى الأسعار في تلك السنة، أي أنالأرقام القياسية تمثل النسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة

[1]–عبد الله، عقيل جاسم: **النقود والبنوك (منهج نقدي ومصرفي)**، ط1، دار حامد، عمان، 1999، ص ص: 192-197.

[2]– بلعزوز، بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، مرجع سابق، ص ص:143، 144.

معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين (سنة المقارنة)بين متوسط الأسعار لنفس ا لمجموعة في السنة السابقة (سنة الأساس)،[1] وتتمثل أهم الأرقام القياسية للأسعار فيما يلي:

- **الرقم القياسي لنفقة المعيشة (Cost of living index)**: يطلق عليه أيضا تسمية الرقم القياسي لأسعار التجزئة، أو الرقم القياسي لأسعار المستهلكين، ويعكس هذا الرقم التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية للنقود والتي تستخدم للإنفاق على البنود المختلفة للمعيشة مابين فترتين زمنيتين، ويهتم في العادة بأسعار السلع والخدمات المستهلكة من قبل العائلات، أي بأسعار التجزئة وبالتالي لا يتم الأخذ بعين الاعتبار أسعار الجملة، وأسعار الأصول الثابتة والمالية، وبما أن المنتجات لا تستهلك بنفس الكمية، فيؤخذ بعين الاعتبار حصة كل منها في الاستهلاك المتوسط للسكان بواسطة معامل الترجيح؛[2]
- **الرقم القياسي الضمني (Implicit price indix)**: يتم الحصول عليه من خلال قسمة الناتج الداخلي الخام بالأسعار الجارية في سنة معينة على الناتج الداخلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لنفس السنة مضروبا في مئة، حيث يتضمن هذا المؤشر أسعار جميع السلع والخدمات المتاحة في الاقتصاد سواء كانت استهلاكية أو وسيطية أو إنتاجية، كما يضم أسعار الجملة والتجزئة على سواء؛[3]
- **الرقم القياسي لأسعار الجملة (The Wholesale price indix)**: هو أداة لقياس متوسط التغير في أسعار مجموعة معينة من السلع في أسواق الجملة، ويمكن لهذا الرقم أن يمثل جميع المواد التي تدخل في مبادلات الجملة، أو أن يقتصر على فئة كأن يكون رقما قياسيا لأسعار الجملة للمواد الغذائية مثلا، أو للموارد المستوردة والمصدرة .[4]

ثانيا–معامل الاستقرار النقدي (Monetary stability): يستند هذا المعيار في قياس التضخم على أفكار النظرية الكمية الحديثة للنقد، والتي ترى أن الزيادة في كمية النقود التي لا تقابلها الزيادة في الناتج القومي الحقيقي، تكون مناخا مساعدا لظهور التضخم، والذي يعد نتيجة لاختلال التوازن بين تيار الإنفاق النقدي والتيار السلعي. ويتم حساب معامل الاستقرار النقدي من خلال المعادلة التالية:

$$B=(\Delta M/M)-(\Delta Y/Y)$$

حيث أن:

---

[1]– نبيل، الرويبي: **نظرية التضخم**، ط2، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 1984، ص21.

[2]–عبد ا لمجيد، قدي: **مدخل إلي السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقيمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص46.

[3]– المرجع نفسه، ص46.

[4]– عمر السيد، حسنين: **فصول من تطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة النشر، ص ص:227، 228.

ΔM: تمثل التغير في كمية النقود ΔY: تمثل التغير في الناتج القومي الإجمالي

M: تمثل كمية النقود Y : تمثل الناتج القومي الإجمالي

فعندما يكون معامل الاستقرار النقدي (B) معدوما ذلك يعني أن هناك تساوي بين التغير في كمية النقود مع نسبة التغير في الناتج القومي الحقيقي، أما إذا كان معامل الاستقرار النقدي موجبا فهذا يعني أن نسبة التغير في كمية النقود أكبر من نسبة التغير في الناتج القومي الحقيقي، أي أن ذلك يؤكد على وجود ضغوط تضخمية، وبالعكس إذا كان معامل الاستقرار النقدي سالبا؛[1]

ثالثا– معامل فائض الطلب (Excess Demand): وينطلق هذا المعيار من الأطروحات الكينزية التي ترى أن الزيادة في الطلب إذا لم تقابل بزيادة في الإنتاج فإنها تدفع إلى الزيادة في الأسعار، ويمكن قياس التضخم وفقا لهذا المعيار بالمعادلة التالية:[2]

$$Dx = (Cp+Cg+I+\Delta S) - y$$

حيث أن:

Dx: إجمالي فائض الطلب I: الاستثمار في الأصول الثابتة بالأسعار الجارية.

Cp: الاستهلاك الخاص بالأسعار الجارية ΔS: الاستثمار في المخزون السلعي بالأسعار الجارية.

Cg: الاستهلاك العام بالأسعار الجارية Y: الناتج المحلي الخام بالأسعار الثابتة (الناتج الحقيقي)

رابعا– معيار فائض المعروض النقدي (Excess supply cash): وهي الطريقة التي يتبعها صندوق النقد الدولي، ويتحدد التضخم وفقا لهذا المعيار عن طريق الفرق بين التغير في عرض النقود (السيولة) وبين التغير في الطلب عليها (حجم النقود التي يرغب الأفراد بالاحتفاظ بها) عند أسعار ثابتة وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:[3]

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

حيث أن:

G:تمثل الفجوة التضخمية ΔM: تمثل التغير في عرض النقود

M: تمثل كمية النقود. GNP: تمثل الناتج القومي الإجمالي

ΔGNP: تمثل التغير في الناتج القومي الإجمالي.

---

[1] عبد المجيد، قدي، **مدخل إلي السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقيمية)**، مرجع سابق، ص ص:47، 48.

[2] – المرجع نفسه، ص 48.

[3] – مصطفى، رشدي شيحة: **الاقتصاد النقدي والمصرفي**، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، 2005، ص ص:461، 462.

المطلب الثالث: النظريات المفسرة للتضخم.

تختلف النظريات المفسرة لمصدر القوى التضخمية الدافعة لارتفاع الأسعار المتواصل، وسنستعرض في ما يلي أهم النظريات: [1]

1. **النظرية النقدية التقليدية في تفسير التضخم:** يرى أنصار النظرية الكمية للنقود أن الزيادة في كمية النقد المتداول في السوق هي سبب ظهور البوادر التضخمية، بمعنى آخر كلما طرحت في السوق كميات من النقود المتداولة كلما ارتفعت الأسعار التي تنم عن حصول ظاهرة تضخمية في ا لمجتمع وتفسير ذلك من خلال معادلة التبادل الشهيرة **لفيشر**، والتي تصاغ كما يلي:

$$M.V = P.Q$$

حيث أن:

M: كمية النقود. V: سرعة دوران النقود

P: المستوى العام للأسعار. Q: حجم المبادلات والمعاملات

تفسر هذه المعادلة على أن الزيادة في كمية النقود (M) بنسبة معينة يترتب عليها نفس الزيادة في المستوى العام للأسعار، ولقد تطورت هذه النظرية على يد أعضاء مدرسة كامبريدج وأخذت معادلة التبادل صيغة جديدة بإحلال فكرة الطلب على النقود (k) مكان سرعة دوران النقود واستخدام الناتج القومي (y) بدلا من حجم المعاملات (Q)، أي أن معادلة فيشر أصبحت كما يلي:

$$M.K = P.Y$$

حيث أن:

K: الطلب على النقود. Y: الدخل القومي الحقيقي

يتمثل جوهر هذه النظرية أن الظاهرة التضخمية هي عبارة عن اختلال بين التيار النقدي والتيار السلعي، غير أن العلاقة بين كمية النقود والمستوى العام للأسعار التي تضمنتها النظرية ليست بهذه البساطة التي تصور تها، فقد ترتفع الأسعار لأسباب لا علاقة لها بزيادة كمية النقود. كما أن أزمة الكساد العظيم أثبتت فشل هذه النظرية، إذ على الرغم من زيادة كمية النقود التي أصدر تها الحكومة إلا أن الأسعار لم ترتفع، بسبب ازدياد التفضيل النقدي للأفراد الذين كانوا يتوقعون انخفاضا أكبر للأسعار، وهذا ما يوضح أن النقود تطلب لذا تها وليس للقيام بالتبادل فقط كما كانت تزعم هذه النظرية، ورغم هذه الانتقادات إلا أن النظرية النقدية التقليدية

[1]– مفيد، عيد اللاوي، **محاضرات في الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية**، مرجع سابق، ص ص: 88-93 .

استطاعت أن تفسر الارتفاع التضخمي في الأسعار تحت ظروف معينة يتحقق فيها قدر كبير من افتراضا تها وخاصة في البلدان النامية حيث أن جمود جهازها الإنتاجي يقر بها من افتراض ثبات الدخل.

2. **النظرية الكينزية في تفسير التضخم:** يمكن أن نسمي نظرية التضخم **الكينزية** بنظرية فائض القيمة، حيث أشار **كينز** في نظريته العامة أن النظرية التقليدية للنقود فشلت في تشخيص أسباب الكساد العظيم، كما رفض الأفكار الأساسية للتحليل الكلاسيكي، ويتميز التحليل الكينزي في تفسير التضخم بمرحلتين:

- **المرحلة الأولى:** لا تكون فيها كل الموارد الإنتاجية مستغلة ففي هذه الحالة عند زيادة الإنفاق الوطني فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة الدخول وبالتالي يزيد الإنفاق على الاستهلاك، أي يزيد الطلب الكلي فينعكس ذلك على زيادة الإنتاج، مما يسبب ارتفاعا بسيطا في الأسعار لأن فائض الطلب يمتصه التوظيف والإنتاج.
- **المرحلة الثانية:** وهي مرحلة التشغيل التام حيث تكون الطاقات الإنتاجية قد وصلت إلى أقصى حد من تشغيلها، ومن هنا فإن أي زيادة في الطلب الكلي لا تنجح في إحداث أي زيادة في الإنتاج أو العرض الكلي للسلع، وبالتالي تخلق فائض طلب كلي يعكس نفسه انعكاسا مباشرا وكاملا على مستوى الأسعار، ومن الملاحظ أن ارتفاع الأسعار يستمر باستمرار وجود فائض الطلب"القوة التضخمية"،ويعبر التحليل الكينزي للتضخم عن الدول الصناعية والرأسمالية التي تحقق فائضا إنتاجيا كبيرا وتتميز بأسواق عالية الكفاءة.

3. **النظرية المعاصرة في تفسير التضخم:** أعادت مدرسة شيكاغو بزعامة "ميلتون فريدمان" النظرية الكمية إلى الحياة في صورة جديدة، حيث تنظر هذه النظرية للتضخم على أنه ظاهرة نقدية بحته، وأن مصدره هو نمو كمية النقود بكمية أكبر من نمو الإنتاج، حيث تقوم النظرية النقدوية على مبدأين:

- المؤثر في المستوى العام للأسعار هو تطور التغير في النسبة بين كمية النقود والناتج، أي أن نصيب الوحدة من الناتج الوطني من كمية النقود، وليس مجرد تطور كمية النقود؛
- التغير الذي يطرأ على سرعة دوران النقود أو التفضيل النقدي كمعبر عن الأرصدة النقدية التي يرغب الأفراد في الاحتفاظ بها من دخولهم النقدية.

أي أن النظرية النقدوية ترجع مصدر الارتفاعالتضخمي إلى زيادة الرصيد النقدي في ا لمجتمع عن الحجم الأمثل الذي يحقق الاستقرار في المستوى العام للأسعار. [1]

المطلب الرابع: آثار التضخم ووسائل مكافحته.

[1]- المرجع نفسه، ص ص:90-93.

يعتبر التضخم ظاهرة اقتصادية تخلف العديد من الآثار على الاقتصاد، لذلك تم وضع مجموعة من الحلول يمكن من خلالها التقليل من سلبيات التضخم والحد من آثاره.

الفرع الأول: آثار التضخم

ينتج عن التضخم آثار بالغة الأهمية على كافة المستويات نذكر منها ما يلي:

1. **تأثير التضخم على إعادة توزيع الدخل الوطني:** يتطلب تحليل آثار التضخم على الدخل التمييز بين الدخل الوطني النقدي والدخل الوطني الحقيقي فالأول يعني مجموع عوائد عناصر الإنتاج التي يحصل عليها المشاركون في العملية الإنتاجية خلال فترة زمنية واحدة تقدر بسنة، أما الدخل الحقيقي فهو يتألف من مجموع السلع والخدمات التي يمكن فعلا الحصول عليها بهذه الدخول النقدية،[1] ويمكن توضيح آثار التضخم على أصحاب الدخول بالشكل التالي:[2]

- **أصحاب الدخول الثابتة:** تشمل هذه الفئة الأفراد الذين يحصلون على دخولهم من ملكية الأراضي والعقارات السكنية والمعاشات والإعانات الاجتماعية، ونظرا لثبات النسبي الذي تتمتع به هذه الدخول فإن ارتفاع الأسعار يؤدي إلى تناقص الدخول الحقيقية لهذه الفئة.
- **أصحاب المرتبات والأجور:** تشكل هذه الفئة معظم العمال وتتميز الأجور بقابلية أكبر للتغير بنفس اتجاه تغير الأسعار نظرا لوجود الاتحادات النقابية التي تطالب برفع الأجور النقدية لكن عادة ما يكون معدل الأجور النقدية أقل من معدل ارتفاع الأسعار وبالمقارنة مع أصحاب دخول الفئة السابقة، فأصحاب الأجور أقل تعرضا لانخفاض القوة الشرائية لدخولهم عن أصحاب الدخول الثابتة.
- **أصحاب المشروعات:** أصحاب هذه الفئة غالبا ما يحققون زيادات كبيرة في دخولهم الحقيقية خلال فترة التضخم فارتفاع الأسعار يؤدي إلى زيادة الإيرادات النقدية الإجمالية ولأن النفقات الإجمالية النقدية لا ترتفع مباشرة بعد ارتفاع الأسعار لذلك فإن الأرباح التي يحصل عليها أصحاب المشروعات سوف تزداد بنسبة أكبر وبشكل أسرع من زيادة النفقات.

تختلف أثار التضخم أو نتائجه باختلاف ما إذا كان التضخم متوقعا، أو غير متوقع، ففي الحالة الأولى تتهيأ الأسرة لتوفير حاجيا تها الأساسية ولجمع المدخرات الضرورية، بينما يخزن أصحاب الأعمال مستلزمات التشغيل ويؤجلون عرض بعض المنتجات لفترات أخرى مناسبة، ويناور المستثمرون في الطلب على الأدوات

[1]- بلعزوز بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، مرجع سابق، ص ص: 152-154.

[2]- المرجع نفسه، ص154.

حسب توقعا تهم بشأن قيمها، وهنا فإن غالبية التأثيرات السلبية تختفي أو تقل فاعليتها؛ ومن ناحية أخرى في حالة التضخم غير المتوقع يرتفع المستوى العام للأسعار بسرعة أكبر من معدل زيادة الأجور، وبالتالي فالانخفاض الناتج في الأجر الحقيقي يشجع رجال الأعمال على تشغيل عدد أكبر من العمال فتقل البطالة ويتوسع الإنتاج، وهذا ما يعتبر من التأثيرات الإيجابية للتضخم في الاقتصاد.[1]

2. **تأثير التضخم على العملة:** يؤدي التضخم إلى فقدان ثقة الأفراد في العملة ويزيد من التفضيل السلعي على حساب التفضيل النقدي، فيزيد ميل الأفراد إلى تحويل نقودهم إلى ذهب وعملات أجنبة مستقرة القيمة وإلى شراء السلع المعمرة والعقارات، وإذا استمر التضخم بشكل حاد يكون من الضروري استخدام وحدة نقدية جديدة.[2]

3. **تأثير التضخم على الاستثمار:** يترتب على التضخم توجه الاستثمارات إلى الأنشطة التي تتسم بدرجة دوران رأس المال، مثل المضاربة على الأراضي والعقارات، وكذلك التوجه إلى السلع الترفيهية والكمالية التي يطلبها ذوو القوة الشرائية المرتفعة، كل هذا يضعف من الاستثمار وعملية التنمية.[3]

4. **التأثير على الادخار:** يؤدي التضخم إلى إضعاف ثقة الأفراد في العملة وبالتالي تفقد وظيفتها كمستودع للقيمة، مما ينجم عنه زيادة التفضيل السلعي على التفضيل النقدي، وينعكس ذلك سلبيا على الادخار.[4]

5. **تأثير التضخم على التجارة الخارجية:** يؤثر التضخم تأثيرا سلبيا على التجارة الخارجية وذلك لزيادة الطلب على الاستيراد وعدم قدرة السلع والخدمات المنتجة محليا على منافسة السلع والخدمات المستوردة، مما يخلق عجز في ميزان المدفوعات.[5]

6. **تأثير التضخم على التنمية:** يؤدي التضخم إلى توجيه رؤوس الأموال إلى فروع النشاط الاقتصادي التي لا تفيد التنمية في مراحلها الأولى، فتتجه إلى إنتاج السلع التي ترتفع أسعارها باستمرار وهي عادة السلع الترفيهية التي يطلبها أصحاب الدخول العالية وكذلك يتجه قسم كبير من الأموال نحو تجارة الاستيراد والمضاربة.[6]

7. **التأثير على الأوضاع الاجتماعية والسياسية:** يعمل التضخم على زيادة الاضطرابات السياسية والاجتماعية في الدولة وما قد يترتب علي ذلك من أعمال الشغب وتفشي ظاهرة الفساد الاجتماعي والسياسي.[1]

---

[1]- هوشيار، معروف، **تحليل الاقتصاد الكلي**، مرجع سابق، ص ص: 204، 205.

[2]- إسماعيل، محمد هاشم: **النقود والبنوك**، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2005، ص208.

[3]- علي عبد الوهاب، النجا: **النظرية الاقتصادية الكلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص256.

[4]- المرجع نفسه، ص257.

[5]- عبد الحليم، كراجة وعبد الناصر، عبادي: **مبادئ الاقتصاد الكلي**، ط2، دار الصفاء، عمان، 2001، ص139.

[6]- عقيل جاسم، عبد الله، **النقود والبنوك (منهج نقدي ومصرفي)**، مرجع سابق، ص203.

الفرع الثاني: وسائل مكافحة التضخم.

نظرا للآثار السلبية التي تنجم عن التضخم، يتحتم تطبيق مجموعة من السياسات لمعالجة آثاره والتخفيف منها، وتتمثل هذه السياسات في ما يلي:

1. **السياسات المباشرة لمواجهة التضخم:** تتمثل الوسائل المباشرة في إجراءات اختيارية وإجراءات إجبارية، تهدف إلى تشجيع الأفراد على رفع مدخرا تهم والتقليل من إنفاقهم الاستهلاكي، وتعتبر الإجراءات الاختيارية غير فعالة إلا إذا تحقق الادخار على نطاق واسع، لأنه من الصعب إقناع الأفراد على الادخار في حالة التضخم وهو يعلم أن قيمة النقد في تناقص دائم، إلا إذا نجحت الحكومة في مراقبة الأسعار وتحديد الاستهلاك وبرهنت على قدر تها في التحكم في التضخم، إلا أن أثر الادخار الاختياري محدود جدا في معالجة التضخم، لذلك من الضروري اللجوء إلى طريقة الادخار الإجباري وهو اقتطاع جزء من مداخيل العمال والاحتفاظ بها في حساب خاص بادخارات العمال، وقد كان **كينز**أول من اقترح الأخذ بهذا المشروع واقترح عليه إسم "الدفع المؤجل"، وهنالك وسائل أخري يمكن استخدامها مثل السيطرة على الأسعار وتقنين توزيع السلع الضرورية بكميات قليلة للحد من الإنفاق الاستهلاكي، إلا أن الواقع أثبت فشل هذه الوسائل والإجراءات في الحد من التضخم، لذلك تعتمد الحكومات المتقدمة على أدوات السياسة النقدية والمالية.[2]
2. **السياسة النقدية في معالجة التضخم:** تهدف هذه السياسة إلى السيطرة على التضخم لتحقيق استقرار السعر وتوفير إطارا لنمو الاقتصادي غير تضخمي، ولتحقيق هذا الهدف تحاول السياسة النقدية أن تحافظ على الطلب الكلي في الاقتصاد الوطني متماشيا مع العرض الكلي[3]، وذلك عن طريق استخدام أدوات الكمية والنوعية للسياسة النقدية حيث تتمثل أدوات السياسة الكمية في نسبة الاحتياطي النقدي وسعر إعادة الخصم و السوق المفتوحة حيث تؤثر هذه الأدوات على قدرة البنوك في منح الائتمان وذلك بتطبيق سياسة انكماشية[4]، أما الأدوات النوعية للسياسة النقدية فتتمثل في الإقناع الأدبي، البيع بالتقسيط، وسعر

---

[1]- وديع، طوروس: **المدخل إلى الاقتصاد النقدي**، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2011، ص ص:264، 265.

[2]- بلعزوز بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، مرجع سابق، ص ص: 156، 157.

[3]- محمد صالح، القريشي: **اقتصاديات النقود والبنوك والمؤسسات المالية**، ط1، دار إثراء، عمان، 2009، ص318.

[4]- عماد، موسى: **تقييم أدوات السياسة النقدية غير المباشرة في الدول العربية**، سلسلة اجتماعات الخبراء، المعهد العربي للتخطيط، العدد16، الكويت، 2005، ص14.

الفائدة بالإضافة إلى الإجازات والعقوبات حيث تعمل الأدوات النوعية على تنظيم الائتمان من خلال التدخل في شروط وكيفية استخدام الائتمان وتبيان الكيفية التي يتوجب على البنوك منح الائتمان بموجبها.[1]

3. **السياسة المالية في معالجة التضخم**: إذا ما فشلت الحكومة في السيطرة على التضخم من خلال أدوات السياسة النقدية فعادة ما تلجأ إلى أدوات السياسة المالية والمتمثلة في الإنفاق العام، الضرائب، والدين العام،[2] فمن خلال تخفيض الإنفاق العام تستطيع الحكومة تقليل الطلب على السلع والخدمات، كما أن رفع نسبة الضرائب يؤدي إلى التقليل من دخل المستهلكين وبالتالي يقل الطلب وتنضبط مستويات الأسعار،[3] كما تساهم الرقابة على الدين العام في إدارة التحويلات المالية وتوجيه الإنفاق الإنتاجي بتجميد القوة الشرائية الزائدة في الأسواق واستخدامها في تمويل الميزانية.[4]

إن التضخم ظاهرة اقتصادية لا مفر منها تنتج عن اختلال العلاقة بين الطلب والعرض الكلي وتؤدي إلى نتائج سلبية على الاقتصاد، تضطر الدولة إلى تجسيد كل الوسائل الممكنة للحد من بعض آثاره حتى لا يتفاقم ويؤدي إلى استبدال العملة .

---

[1]- بلعزوز، بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، مرجع سابق، ص158.

[2]- المرجع نفسه، ص159.

[3]- وديع، طوروس، **المدخل إلى الاقتصاد النقدي**، مرجع سابق، ص264.

[4]- بلعزوز، بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية** ،مرجع سابق، ص161.

خلاصة الفصل:

من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي والتضخم، والتي ستساعدنا في فهم طبيعة مشكلة التضخم في ا لمجال المحاسبي، نستنتج أن القياس المحاسبي يعتبر بمثابة الوظيفة القاعدية للمحاسبة، التي تهتم بالتعبير النقدي عن الأحداث والعمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وذلك بالاعتماد على العديد من المعايير والأساليب بهدف التوصل إلى نتائج دقيقة وغير متحيزة ومفيدة لحاجة الأطراف الداخلية والخارجية المستخدمة لها، حيث يتم توصيل تلك النتائج عن طريق الوظيفة الثانية للمحاسبة والمتمثلة في الإفصاح المحاسبي، هذه الأخيرة التي تعتبر من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي لقيت اهتماما كبيرا في الآونة الأخيرة، إذ تطور هدفها من خدمة المستثمر العادي الذي له دراية محدودة بالمعلومات المحاسبية إلى خدمة المستثمر الحصيف الذي يتمتع بقدرة عالية على تحليل البيانات وإيجاد العلاقات الترابطية فيما بينها، ويعتمد الإفصاح المحاسبي في توصيل المعلومات على العديد من الأساليب أبرزها القوائم المالية التي تعتبر ملخصا للوضعية المالية والأداء المالي والتغيرات التي تحدث فيه،

يعتبر التضخم من الظواهر الملازمة للأوضاع الاقتصادية والذي يعبر عن الارتفاع المستمر والمتواصل في الأسعار للفترة زمنية طويلة نسبيا، وتختلف أنواعه باختلاف المعايير المعتمدة لتصنيفه، كما أن آثاره تمس كافة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وحتى المحاسبية، ومن خلال الفصل الموالي سيتم التطرق إلى مشاكل القياس المحاسبي التي يخلفها التضخم على مصداقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

الفصل الثاني

تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم

تمهيد:

واجه العالم منذ منتصف الخمسينات من القرن العشرين **موجة تضخمية** حادة، كان لها تأثير عميق على أداء الوظيفة المحاسبية من خلال التأثير على مبدأ التكلفة التاريخية وما يرتبط به من فرض ثبات وحدة النقد، إذ طرحت هذه الظاهرة العديد من المشاكل في مجال القياس المحاسبي وما يتعلق به من الإفصاح في القوائم المالية، حيث لم تعد مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر بصدق عن الوضع الحقيقي للمؤسسات، وهذا ما دفع المحاسبون إلى محاولة دراسة تأثير هذه الظاهرة على إنتاج بيانات ومعلومات محاسبية، ومحاولة زيادة فعالية القوائم المالية بتطويرها لتتلاءم مع الظروف التضخمية المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك عن طريق اقتراح مجموعة من المداخل المحاسبية التي تهدف إلى علاج القوائم المالية من أثر التغيرات السعرية، لذلك سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: سنتطرق فيه إلى مشاكل القياس المحاسبي* المتعلقة بالتضخم وتأثيرا تها على بعض المفاهيم المحاسبية المتمثلة في التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد، ومفهوم المحافظة على رأس المال، وكذلك سندرس فيه انعكاسات مشاكل القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية.

المبحث الثاني: سنوضح فيه مفهوم محاسبة التضخم وبعض الدراسات النظرية التي تناولت هذا الموضوع، ثم نتطرق إلى بعض الحلول الجزئية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية.

المبحث الثالث: سيتم التطرق من خلاله إلى بدائل القياس المحاسبي المتعلقة بالتضخم، وذلك من خلال التعريف بكل طريقة وخطوات تطبيقها على القوائم المالية، ثم تقديم الإيجابيات والسلبيات المتعلقة بكل منها، ليتم في الأخير المقارنة بين هذه النماذج من خلال معايير التقييم التي سيتم التعريف بها في هذا المبحث.

المبحث الرابع: سنتطرق من خلاله إلى مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من أثر التغيرات السعرية العامة على القوائم المالية، وذالك بالتطرق أولا إلى طبيعة النظام المحاسبي المالي، ثم نتناول عمليات إعادة التقييم وفق **(SCF)**، ليتم في الأخير التعرض إلى القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.

---

* يرى الباحث عبد الفتاح، الصحن في كتابه الموسوم: **المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص9 إن المحاسبة تتحقق أساسا بالقياس والتقرير، ومنه فان : القياس يعني أن الوظيفة الرئيسية للمحاسبة تكمن في إجراء القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالمشروع نتيجة نشاطاته المختلفة، حيث يشمل هذا القياس تسجيل الأحداث المالية وتبويبها وترحيلها ثم تلخيص تلك العمليات في صور تها النهائية، أي أن القياس سلسلة متواصلة تبدأ من مرحلة التسجيل الدفتري أي إمساك الدفاتر حتى إعداد النتيجة النهائية للمشروع في صورة رقم الربح أو الخسارة.

المبحث الأول: مشاكل القياس الناتجة عن التضخم وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية

تعد التكلفة التاريخية من المبادئ المحاسبية التي ساد استخدامها في الممارسات المحاسبية لفترة طويلة من الزمن، وذلك باعتبارها الأساس في القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية التي يتم الاعتراف بها وتسجيلها، غير أن تجاهل مبدأ التكلفة التاريخية للتغيرات التي تحدث في الأسعار جعل منه عرضة للعديد من الانتقادات، كما طرح بذلك العديد من المشاكل في مجال القياس المحاسبي، انعكست بدورها على الإفصاح في القوائم المالية.

المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية

تتعدد المفاهيم التي تتناول تعريف التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى ذلك هناك العديد من الاستثناءات التي تستدعي الخروج عن هذا المبدأ المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف التكلفة التاريخية: هنالك العديد من التعريفات التي تناولت التكلفة التاريخية نذكر منها:

- **"تقوم التكلفة التاريخية على أساس إثبات تكلفة بنود الأصول والخصوم وفق سعرها التبادلي النقدي الفعلي، أو السعر التبادلي النقدي المعادل الذي يتمثل في تكلفة الحصول على الأصل عند امتلاكه، أو مقدار الالتزام الذي تتعهد المؤسسة بتحمله في تاريخ نشوئه"**؛[1] ويقصد بتقويم الأصول وفق السعر التبادلي النقدي، إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تحملتها المؤسسة في سبيل الحصول عليه، وهذا يعني الإثبات وفق تكلفة الأصل وليس وفق قيمته.[2]
- **"عملية تقييم جميع العناصر التشغيلية (الاقتصادية) واستخداماتها ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات والإيرادات التي تظهر في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية دون الأخذ في الحسبان التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود"**؛[3] يضيف هذا التعريف بأن التكلفة التاريخية لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المستوى العام للأسعار.
- التعريف الذي قدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: "**بأن التكلفة التاريخية تعبر عن المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم**

---

[1]- محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص163.

[2]- رضوان، حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص423.

[3]- سعود، جايد العامري: **المحاسبة الدولية**، ط1، دار المناهج، عمان، الأردن، 2010، ص418.

استلامها أو سوف تستلم"؛[1] بين هذا التعريف أن تكلفة الأصل تتحدد حسب الطريقة التي تمإقتناء بها الأصل الجديد، فقد تتمثل في المبلغ النقدي المدفوع إذا تمت عملية الشراء نقدا، أو في تكلفة الأصل المتنازل عنه إذا تمت عملية الشراء مقابل تبادل أصول أخرى، وهكذا.

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن التكلفة التاريخية تعتبر من المبادئ المحاسبية التي ترتكز عليها عملية القياس المحاسبي، وتعتمد في تسجيل الأصول والخصوم على تكلفة الحصول عليها في تاريخ الاقتناء، مع تجاهل التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار.

الفرع الثاني: الاستثناءات من تطبيق التكلفة التاريخية: أثبتت الممارسات المحاسبية العملية وجود استثناءات في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية على بعض عناصر الأصول والخصوم، نذكر منها:[2]

1. **المدينين (Accounts Receivable):** تظهر أرصدة المدينين في الميزانية بالمبالغ المستحقة على العملاء المدينين والمنتظر أن يتم تحصيلها نقدا، ومن ثم تعد التقديرات في نهاية الفترة لمعرفة المردودات والمبالغ المتوقع تحصيلها، كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في الميزانية مطروحا من مبلغ المدينين باعتباره مخصص التقييم، وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم بند العملاء هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها وليست التكلفة التاريخية.
2. **أوراق القبض (Notes Receivables):** يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية وذلك يتطلب الاعتراف دوريا بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق، وبصفة عامة لا يمكن إهمال الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية لأوراق القبض إلا إذا كانت آجالها قصيرة وتستحق خلال عام من تاريخ إعداد القوائم المالية.
3. **المخزون (Inventory):** القاعدة العامة للتقويم المخزون السلعي هي قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أنه توجد حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة، ففي حالة وجود سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها تستخدم أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة البيعية لتقويم بضاعة آخر المدة، وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها.
4. **الاستثمارات قصيرة الأجل (Current Investments):** بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل فالقاعدة هي أن يكون التقييم على أساس إجمالي التكلفة أو إجمالي القيمة السوقية أيهما أقل، على أن يكون قياس

---

[1]- رشيد، بوكساني، وآخرون: **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة السوقية**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18جانفي 2010، ص6.

[2]- يوسف محمود، جربوع وسالم عبد الله، حلس: **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة**، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الاسلامية، غزة، ينظر الموقع الالكتروني: http ://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files تاريخ الزيارة 2013/6/9 الساعة: 14:50

إجمالي القيمة السوقية في تاريخ إعداد الميزانية، ويلاحظ أن التحسن في أسعار السوق في الفترات المالية اللاحقة يؤخذ في الحسبان، لكن بشرط ألا تزيد القيمة المعدلة عن التكلفة الأصلية، وأن التعديل بالنقص في رصيد مخصص هبوط القيمة السوقية يعتبر تغيرا في التقديرات المحاسبية للخسائر غير المحققة، إلا أن هناك استثناء لهذه القاعدة في حالة المؤسسات التي تتعامل أساسا في الأوراق المالية مثل البنوك وشركات التأمين، ففي هذه الحالة تستخدم أسعار السوق كأساس لتقييم هذه الاستثمارات على أن يعالج الفرق بين القيمة السوقية والتكلفة الأصلية باعتباره أحد عناصر حقوق الملكية وليس من عناصر قائمة الدخل.

5. **الاستثمارات طويلة الأجل (Long-term Investments)**: الأساس في التقويم هو التكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري في أسعار السوق فتعدل التكلفة بقيمة هذا الانخفاض، وتمثل القيمة المعدلة الأساس الجديد للتكلفة، وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل، أما إذا كان الانخفاض في أسعار السوق انخفاضا مؤقتا فيمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كما هو الحال في الاستثمارات قصيرة الأجل ولكن مع اختلاف بسيط هو أن التعديلات على مخصص انخفاض القيمة السوقية يعالج كجزء من حقوق الملكية ويظهر مستقلاً في قائمة المركز المالي دون أن يؤثر على عناصر قائمة الدخل.
6. **المبادلات غير نقدية**: القاعدة العامة هي أن الأصول غير النقدية موضع تبادل يجب إثبا تها بما يعادل القيمة السوقية للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية للأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديدا، وإذا ظهر تعذر في تقدير القيمة الحقيقية العادلة لكلا الأصلين يمكن الاعتماد على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات حيازة الأصل الجديد وبدون الاعتراف بمكاسب أو خسائر عملية التبادل، والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن الشراء لأصل مماثل حاليا أو باستخدام طريقة التقييم المباشر.
7. **الأصول الثابتة (Fixed Assets)**: هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجا عن مبدأ التكلفة التاريخية فمثلاً في حالة الأصول المهتلكة دفتريا ولا زالت تعمل كطاقة إنتاجية مستقبلية، أو في حالة الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقادم، في مثل هذه الحالات يلزم إعادة تقييم الأصول الثابتة للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة الدائمة في القيمة.

نلاحظ من خلال ما سبق أن الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية يكون في معظم الأحيان بهدف التوافق مع مبادئ وفروض محاسبية أخرى، ويظهر ذلك جليا عند تقييم المخزون السلعي أو المدينين على أساس يختلف عن التكلفة التاريخية استجابة لمبدأ الحيطة والحذر.[1]

[1]– محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص164.

المطلب الثاني: مبررات التكلفة التاريخية والانتقادات الموجهة إليها

هنالك العديد من المبررات التي تستند عليها التكلفة التاريخية، مما يبرر الاستمرار في الاعتماد عليها رغم الانتقادات الموجهة إليها.

الفرع الأول: مبررات الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية

تعود أسباب التشبث بمبدأ التكلفة التاريخية إلى أن القياس المحاسبي الأولي وتسجيل الأحداث المالية يتطلب وجود دليل مادي للإثبات والتوثيق يوفره أساس التكلفة التاريخية، من خلال مستندات تكفي لإقامة الحجة على وقوع الحدث المالي وأدلة إثباته، وقد ساهم هذا التوثيق في ضبط ودقة العمليات الحسابية، وساعد في الحفاظ على السجلات والمستندات المحاسبية من العبث والتزوير، أو التلاعب في الموجودات الذي يمكن أن يحدث في ظل استخدام أساليب القياس التحكمية التي تعتمد في كثير من الأحيان على الاجتهادات والأهواء الشخصية[1]، وبالتالي فإن التكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية وقابلة للتحقق؛

كما ترتبط التكلفة التاريخية بفرض استمرارية المؤسسة، هذا الأخير الذي يرى بأن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها وعمليا تها التشغيلية إلى مالا نهاية، ومنه فإن هذا الافتراض بدوره يسمح باستبعاد تطبيق أسس قياس أخرى غير أساس التكلفة التاريخية، مثل استبعاد القياس وفق القيم الجارية أو قيم التصفية[2]، إذ أن إعادة التقويم وفق هذا الافتراض تكون مع فرض التصفية لا مع فرض استمرارية المؤسسة،

كما أن التكلفة التاريخية تتوافق مع العديد من الافتراضات والمبادئ والمفاهيم المحاسبية، نذكر منها:[3]

- **مبدأ تحقق الإيرادات**: الذي يقضي طبقًا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر.
- **مبدأ المقابلة**: الذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.
- **مفهوم الثبات**: حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

---

[1]- المرجع نفسه، ص163.

[2]- رضوان، حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص422.

[3]- أحمد خضر، محمد عابدين وفارس جميل، الصوفي: **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، الملتقي العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، أيام 29-30 نوفمبر2011، ص6.

- **مبدأ الحيطة والحذر أو التحفظ**: حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.
- **فرض وحدة القياس النقدي** :يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.
- **مبدأ القياس الفعلي**: يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقًا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.

نلاحظ انوعلى الرغم من تجاهل التكلفة التاريخية للتغيرات الحادثة في الأسعار إلا أ نها تتوافق مع العديد من الافتراضات والمبادئ المحاسبية مثل فرض الموضوعية، والاستمرارية، بالإضافة إلى فروض ومبادئ ومفاهيم أخرى وهذا ما يبرر الاستمرار في استخدامها رغم الانتقادات الموجهة إليها.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة إلى التكلفة التاريخية

أثار منهج التكلفة التاريخية الكثير من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناجمة عن تطبيق ذلك المنهج التاريخي، وتتمثل أهم تلك الانتقادات في: [1]

1. إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم للدخل الدوري، وذلك لسببين:

- عدم التجانس في مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فالإيرادات تمثل حين الاعتراف بها وتحققها قيما جارية خلال الفترة، ولكن المصروفات تمثل بالمقابل قيما تاريخية تمت في أوقات سابقة والمنطق المحاسبي السليم يتطلب قياس الإيرادات والمصاريف وفق أساس واحد وهو أساس القيمة الجارية، لذلك فإن الدخل الناتج وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل ومن مكاسب حيازة أو مضاربة نتيجة التغير في الأسعار كفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.
- تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة في الدورة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية، وهذا ما سيؤدي إلى تداخل نتائج الدورات، فيجعل نتيجة كل دورة متأثرة بنتيجة دورات سابقة، فتصبح نتائج الدورات غير صالحة للمقارنة وإجراء التنبؤات، ومن الواضح أن كل ذلك يتعارض مع فرض الدورية الذي يتطلب فصل نتائج الدورات المحاسبية.

2. إن الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية يتطلب حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر قائمة المركز المالي، وبالتالي فإن هذا الشرط التبادلي يؤدي إلى تجاهل وإسقاط

[1] – رضوان، حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص ص: 425- 427.

الكثير من الأصول غير الملموسة من قائمة المركز المالي مثل شهرة المحل المنتجة داخليا، الأمر الذي يجعل قائمة المركز المالي لا تمثل الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية.

3. كما أن تجاهل مبدأ التكلفة التاريخية لتغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، يجعل من عناصر قائمة المركز المالي غير قابلة للتجميع والتلخيص، فهي عناصر ذات قوة شرائية مختلفة غير قابلة للمقارنة مع بعضها البعض.

4. تخلو السجلات من إثبات الكثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، مثل عناصر الموارد البشرية والرأسمال الفكري وقواعد المعلومات بسبب صعوبة قياس مثل هذه الموارد.[1]

5. إن حساب الاهتلاك وفق التكلفة التاريخية في فترات التضخم، لا يحقق الهدف من احتسابه، إذ أن مجموع الأقساط لا تكفي للحصول على أصل جديد، مما يؤدي إلى النقص التدريجي في الرأسمال المستثمر.[2]

المطلب الثالث: تأثير التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية.

يؤثر التضخم على بعض الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبة والمتمثلة في مبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات وحدة النقد، ومفهوم المحافظة على رأس المال.

الفرع الأول: تأثير التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد

أولا–تأثير التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية:

يرتبط مبدأ التكلفة التاريخية بالافتراض المحاسبي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي، في حين أن التضخم يترتب عليه انخفاض في القوة الشرائية للعملة "وحدة القياس" المستخدمة في الإثبات المحاسبي، وبالتالي فإن الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في فترات التضخم سوف ينعكس سلبا على مصداقية البيانات الواردة في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، فالأرباح لا تعكس بالضرورة الزيادة أو النقص في الثروة، حيث يصعب الفصل بين أرباح النشاط وأرباح الحيازة للأصول المختلفة، كما أن قائمة المركز المالي لا تعكس القيمة الحقيقية لقيمة الثروة في ظل التضخم، حيث تتضمن مبالغ غير متساوية في القيمة.[3]

---

[1]– محمد، مطر وموسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص166.

[2] – عوض خلف، العيساوي: **الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية**، ط1، دار دجلة، عمان، الأردن، 2007، ص ص: 93، 94.

[3]– محمد مبروك، أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص392.

على الرغم من ذلك فإن هذا النموذج بقي مقبولا لمدة طويلة في الحياة العملية، وتفسير ذلك يكمن في أن الدخل المحاسبي الناتج عنه موضوعي وقابل للتحقق وعملي وسهل الفهم، مما جعل رجال الأعمال يفضلونه لمزاياه العملية، مقارنة بالقلق والاضطراب الذي يمكن أن ينتج لو أتبع نموذج محاسبي بديل.[1]

ثانيا– تأثير التضخم على فرض ثبات وحدة النقد:

تقوم المحاسبة على افتراض أن النقود هي الأساس العام والمشترك للنشاط الاقتصادي، وأن وحدة النقود توفر أساسا ملائما للقياس والتحليل المحاسبي، ويعني هذا الافتراض أن وحدة النقود هي أكفء وسيلة لتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات،[2]وإذا كنا أدركنا أن للتضخم تأثيرا سلبيا على أساس القياس المحاسبي، فيجب أن ندرك أيضا أن له تأثيرا مماثلا على وحدة القياس، ذلك أن قيمة وحدة النقود والتي تتمثل في مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها مقابل وحدة نقد، تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدات نقود مختلفة غير قابلة للتجميع لعدم تجانس وحدة القياس المحاسبي؛[3]

إن وحدة النقد المستخدمة كأساس للقياس المحاسبي تنطوي على بعدين، الأول بعد كمي يتمثل في عدد الوحدات من النقد التي تعبر عن حدث معين، في حين يتمثل الثاني في البعد الزمني وهو قيمة وحدة النقود على أساس قو تها الشرائية من ناحية وقيمتها الحالية والمستقبلية من ناحية أخرى؛ إن فرض ثبات قيمة وحدة النقود كان صحيحا إلى حد كبير في الفترة ما قبل الحرب العالمية الأولى عندما كانت الدول مرتبطة في تقويم عملتها بالذهب، إلا أن هذالطفق تعرض لهزات كبيرة بين الحربين العالميتين ثم ا نهار نهائيا في ظل ظروف التضخم السائدة في العا لم منذ الحرب العالمية الثانية، إن انخفاض قيمة وحدة القياس (النقود) أثر بشكل فعال على صحة نتائج الأعمال وعلى صحة مراكز الأموال، فالأخيرة أصبحت تضم عناصر مقومة بوحدة قياس ذات قيم مختلفة عن قيم إحلالها وغير متجانسة من حيث تاريخ حدوثها لأ نها تهمل البعد الزمني لوحدة النقود وتعتمد على البعد الكمي لها.[4]

الفرع الثاني:تأثير التضخم على مفاهيم المحافظة على رأس المال

يجب التمييز بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي لرأس المال فمن الناحية الاقتصادية يمثل رأس المال الأصول الإنتاجية المتاحة للمؤسسة لمزاولة نشاطها، أما من الناحية المحاسبية فإن مفهوم رأس المال متأثر إلى حد

---

[1] – رضوان، حلوة حنان: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، دار وائل، عمان، الأردن، 2003، ص167.

[2]– دونالد ،كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، مرجع سابق، ص77.

[3]– وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص344.

[4]– صادق، الحسني، **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، مرجع سابق، ص ص: 26-28.

كبير بالاعتبارات القانونية، حيث يعبر عنه بحقوق المساهمين، وحتى لو أخذنا بوجهة نظر الشخصية الاعتبارية المستقلة، فإن المحاسب يعرف رأس المال عن طريق الخصوم باعتباره التزاما على المؤسسة، وذلك على خلاف المفهوم الاقتصادي الذي يعرف رأس المال دائما من جانب الأصول،[1] أي أن هناك مفهومين لرأس المال الأول يتمثل في رأس المال المالي، والثاني يتمثل في رأس المال المادي:

1. **المحافظة على رأس المال المالي (Maintenance of financial Capital)**: يعبر المفهوم المالي لرأس المال عن صافي الأصول، ويتمثل صافي الربح أو الخسارة وفقا لهذا المفهوم في الفرق بين القيمة الاسمية أو الدفتريةلصافي الأصول بين بداية الفترة و نهايتها، حيث تحافظ المؤسسة على رأس المال النقدي وتقوم بتوزيع الباقي على الملاك، وبذلك فإن المؤسسة لا تحافظ على رأس المال كليا لأ نها تتجاهل التغيرات التي تحدث في القوة الشرائية للنقود، حيث أن المؤسسة وفق هذا المفهوم تهتم بالمحافظة على المقدار النقدي من رأس المال بغض النظر عن اختلاف القوة الشرائية للوحدة النقدية بين الفترتين، وهذا ما قد يؤدي إلى تشكيل أرباح صورية، وإجراء توزيعات من أساس رأس المال لذا لابد من قياس الدخل بناءا على وحدات نقدية متجانسة عن طريق تعديلها بالتغيرات التي تحدث في الأسعار، حتى تتمكن المؤسسة من المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، وليس قيمته الاسمية؛[2]

2. **المحافظة على رأس المال المادي (Physical Capital Maintenance)**: يعبر رأس المال المادي عن الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، ولا يتحقق الربح وفقا لهذا المفهوم إلا إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى الملاك، أو مساهمات منهم أثناء الفترة، ويعتمد هذا المفهوم على القيمة الجارية كأساس للتقييم، أي أنه يراعي التغيرات الخاصة للأسعار، لذا يجب معالجة الزيادة في صافي الدخل الناتجة عن تغير المستوى الخاص للأسعار كتعديلات للمحافظة على رأس المال بدل توزيعها؛[3]لكن يؤخذ على هذا المفهوم تجاهله للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، لذا هناك مفهوم آخر للمحافظة على رأس المال يسمى بمفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية في ضوء القدرة الشرائية العامة، وهو المفهوم الذي يتلاءم مع نموذج القيمة الجارية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار.[4]

---

[1]- عباس مهدي، الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص:441 ، 442.

[2]- محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص169.

[3]- محمد، أبو نصار وجمعة، حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص ص:13، 14.

[4]- أحمد، بلقاوي: **نظرية محاسبية**، تعريب: رياض عبد الله، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2000، ص287.

المطلب الرابع: انعكاس مشاكل القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية.

تنعكس مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن تأثير التضخم على كل من عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات، وكذا على المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

الفرع الأول: تأثير التضخم على القوائم المالية

أولا– تأثير التضخم على الميزانية

تعتمد المحاسبة على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم عناصر الميزانية، مما يجعل عناصرها عرضة لمشاكل الارتفاع في المستوى العام للأسعار، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1. **الأصول الثابتة (Fixed Assest):** تظهر الأصول الثابتة في قائمة الميزانية والمقتناة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها، وبسبب التقدم التكنولوجي الحاصل والارتفاع في الأسعار ينشأ فارق كبير بين القيمة الدفترية للموجودات وقيمتها الحالية، بحيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الأولى في الميزانية، بالإضافة إلى ذلك فإن القيمة الإجمالية للأصول الثابتة تحتوي على عناصر تم اقتنائها في فترات مختلفة مما يؤدي إلى الجمع بين أصول مختلفة من حيث الوحدات النقدية المقيمة بها، وهذا ما يستدعي ضرورة تعديلها بالأرقام القياسية العامة للأسعار، كما أن أقساط اهتلاك تتأثر هي الأخرى بالتضخم، حيث أن مجموعها لا يكفي لاستبدال الأصول الثابتة بأصول جديدة، لأن هذه الأقساط قد تم احتسا بها على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة؛[1]
2. **المخزون (Inventory):** يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل المؤسسة، فالحركة المستمرة التي يتميز بها لا تسمح باتساع الفارق بين تكلفته التاريخية وقيمته الحالية، خاصة في ظل معدلات التضخم المنتظمة، ويزداد هذا الفارق كلما حدثت قفزات سريعة في الأسعار، وفي هذه الحال يظهر المخزون في الميزانية في ظل انخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة، وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب معدل دوران المخزون وبحسب الطريقة المستخدمة في التقييم، فالمؤسسات التي تتبع طريقة الوارد أولا الصادر أولا تتأثر بدرجة أكبر من المؤسسات التي تتبع طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا في تقييم المخزون؛[2]
3. **العناصر النقدية الدائنة والمدينة:** يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن الحقوق المترتبة للمؤسسة بذمة الغير سوف تدفع بالنقود منخفضة القيمة،كما يترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية

[1]– سعود، جايد مشكور: **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، دار زهران، عمان، 2009، ص92.

[2]– المرجع نفسه، ص 92.

لأ نها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقلقو تها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشأة هذه الالتزامات، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار؛[1]

4. **حقوق الملكية:** تتأثر حقوق الملكية بالتضخم الاقتصادي وانخفاض قيمة العملة، فتبتعد قيمتها التاريخية المسجلة في الميزانية عن قيمتها الحقيقية، وتصبح لا تعبر عن القيمة الحقيقية لحقوق المساهمين في المؤسسة.[2]

ثانيا– تأثير التضخم على قائمة الدخل

بسبب وجود ترابط وتكامل بين القوائم المالية نتيجة لاستخدام مبدأ القيد المزدوج فإن أثار التضخم لا تقتصر على عناصر الميزانية فقط ولكن تمتد لتشمل عناصر قائمة الدخل كذلك، وسيتم توضيح ذلك فيما يلي:

1. **تأثير التضخم على الأرباح:**[3] إن الأرباح التي تفصح عنها المؤسسات في فترات التضخم تعتبر أرباح وهمية نتيجة لتمسك بفرض ثبات وحدة النقد مع أ نها تتقلب نتيجة التغيرات في المستوى العام للأسعار، فعند قياس دخل الوحدات الاقتصادية ينبغي التمييز بين الربح واسترداد التكلفة، فالوحدة الاقتصادية تكسب الربح فقط عند ما تزيد الإيرادات عن التكاليف، ونجد أن المحاسبون يخصصون قيما تاريخية للتكاليف المستخدمة في الحصول على تلك الإيرادات، ومثال ذلك مصاريف الاهتلاك التي تحسب على أساس تاريخي، إلا أنه عندما يرتفع المستوى العام للأسعار غالبا ما تصبح التكاليف التاريخية منخفضة بدرجة ملحوظة عن قيمة الإيرادات، وبالتالي تظهر الأرباح بأكبر من قيمتها الحقيقية؛ إضافة إلى ذلك فإن إظهار قائمة الدخل لأرباح وهمية يترتب عليه ما يلي:

- توزيع أرباح غير حقيقية على المساهمين؛
- كبر حجم الأرباح، مع أ نها وهمية قد يكون باعثا على مطالبة العاملين بزيادة أجورهم بما يتناسب مع الزيادة في الأرباح.

2. **تأثير التضخم على دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء:** نتيجة لعدم دقة القوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد سواء بالنسبة لصافي الدخل أو بالنسبة لرقم رأس المال المستثمر فإن معدل العائد على الاستثمار سوف يظهر بقيمة مبالغ فيها، وبالتالي

---

[1]– سعود، جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص429.

[2]– المرجع نفسه، ص 429.

[3]– فالتر، ميجس وروبيرت، ميجس:**المحاسبة المالية**، تعريب: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سلطان بن محمود سلطان، دار المريخ، الرياض، 1995، ص889.

يفقد الدقة والموضوعية المطلوبة لتقييم الأداء، ومدى نجاح الأداء في التعبير عن قدرة المؤسسة في استغلال الموارد المالية المتاحة؛[1]

3. **عدم احتواء قائمة الدخل للأرباح والخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة النقد:** مما لا شك فيه أن التغيرات التي تطرأ على الأسعار سوف تؤثر حتما على القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي ذا تها مما يؤدي إلى حدوث أرباح أو خسائر لم تكن ناتجة عن المتاجرة المتمثلة بشراء وبيع السلع وتقديم الخدمات، إذ نجد أن المحاسب لم يسجل تلك المعاملات وعليه لم تتضمن القوائم المالية للأرباح والخسائر الناجمة عن انخفاض أو الارتفاع القوة الشرائية للنقود،[2]فتلك الأرباح أو الخسائر لا تسجل لأ نها تتعارض مع مبدأ التحقق الذي يشترط عدم تسجيلها إلا عند حدوث عملية تبادل حقيقية.

الفرع الثاني: تأثير التضخم على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعتبر الخصائص النوعية للمعلومات بمثابة المعايير المحددة لجودة القوائم المالية، إلا أن الآثار السلبية التي يخلفها التضخم على القوائم المالية تنعكس بدورها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

1. **الموثوقية:** ذكرنا في الفصل السابق أن الموثوقية تتضمن خليط من الصفات النوعية والمتمثلة في قابلية للتحقق، الصدق في التعبير بالإضافة إلى الحياد، ونتيجة لأن المعلومات المحاسبية يتم إعدادها بالاستناد إلى مبدأ التكلفة التاريخية التي تتجاهل التغيرات التي تحدث في الأسعار، فإن المعلومات التاريخية تتميز بخليط غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية، فهي من ناحية قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأ نها مؤيدة بمستندات ووثائق وتتم معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، إلا أ نها من جهة أخرى لا تحقق الصدق في تالتعبير، كو نها لا تعبر عن حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وذلك نتيجة لتجاهلها للأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية، نتيجة ظهور هذه المعلومات بالتكلفة التاريخية والتي بمرور الزمن لا تعبر عن القوة الشرائية الحقيقية أو الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية،[3]وبالتالي تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية، مثل القرارات التي تتخذها الإدارة بشأن توزيع الأرباح أو قرارات تسعير المنتجات وغيرها نتيجة لاستنادها على قوائم مضللة بسبب ارتكازها على فرض ثبات وحدة النقد؛[4]

---

[1]- أمين السيد أحمد، لطفي: **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص194.

[2]- كمال عبد العزيز، النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص401.

[3]- رضوان، حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)**، مرجع سابق، ص215.

[4]- أمين السيد أحمد، لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، مرجع سابق، ص194.

2. **الملاءمة**تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة إذا كانت على صلة بالقرارات التي سيتم اتخاذها، كما أ نها قادرة على إحداث تغيير في تلك القرارات أو تأكيدها، بالإضافة إلى ذلك فإن الملاءمة ترتبط بكل من القدرة على التنبؤ، التقييم الارتدادي، والتوقيت المناسب؛ ونظرا لأن القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية ينطوي على نوعين من التحيز والمتمثلان في تحيز القياس لأن المحاسبة تعتمد على فرض ثبات وحدة النقد، وتحيز التوقيت وذلك نتيجة لتأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي،[1]هذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وفي فترات التضخم غير ملاءمة لأ نها لا تتمتع بخاصية التزامن، أي أ نها تقدم متأخرة بعد فوات الأوان، كما أ نها بالتالي ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي،[2]

3. **القابلية للمقارنة:** نظراً لعدم تجانس المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية في ظل التضخم فإنه يصعب إجراء مقارنة بين القوائم المالية سواء للمؤسسة نفسها من فترة لأخرى أو للمؤسسات المختلفة في الصناعة نفسهاومرجع ذلك أن المؤسسات التي تملك موجودات قديمة تظهر في ظل التضخم على أ نها أكثر كفاءة من المؤسسات التي تمتلك موجودات تم اقتناؤها حديثا، وهذا ما يتطلب إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية حتى تصبح قابلة للمقارنة؛[3]

الفرع الثالث: تأثير التضخم على الإفصاح المحاسبي

إن تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم أدى إلى وجود إشكاليات في الإفصاح حيث أنه من المعروف أن القياس المحاسبي الخاطئ عند إتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤدي بالتبعية إلى افصاحات غير صحيحة وغير عادلة لأنه يتجاهل الارتفاع المستمر للأسعار وبالتالي فإن القوائم المالية ستكون مضللة للمستخدمين وستنعكس سلبا على عملية اتخاذ القرارات، ففي حالة التضخم يجب على المؤسسة أن تفصح وبشكل كامل عن تغيرات الأسعار؛[4]

---

[1]- رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص:67، 68.

[2]- رضوان، حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)**، مرجع سابق، ص215.

[3]- عبد الحميد مانع، الصبح: **أثر التضخم على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**ا لمجلة العربية للمحاسبة، العدد01 ، 2005، ص55.

[4]- إبراهيم خليل، حيدر السعدي: **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، بغداد، 2009، ص20.

*FASB : Financial Accounting Standards Board

يتم الإفصاح عن أثر التغيرات السعرية على القوائم المالية بواسطة جداول تفصيلية أو في صورة ايضاحات مكملة للقوائم المالية أو بشكل قوائم مالية إضافية، حيث تتمثل أهداف إعداد القوائم الإضافية في التالي:[1]

1. عرض البيانات وإيضاحها بشكل وحدات نقدية ذات قيمة شرائية جارية في نهاية السنة التي تعد عنها القوائم؛
2. إتاحة معلومات ملاءمة تساعد المستخدمين في التعرف على آثار التضخم على نتائج الأعمال ومراكز الأموال، وذلك عن طريق عرض الآثار المترتبة على التغير في القوة الشرائية للنقود على القوائم المالية الأصلية التي سبق أن أعدت وفق المبادئ المحاسبية.

أوضح (رضوان حلوة حنان) بأن إعداد قوائم مالية معدلة وفق المستوى العام للأسعار، يعد انتقالا من الإفصاح التقليدي الذي يركز على المستثمر العادي إلى الإفصاح التثقيفي الذي يهتم بالمستثمر الحصيف.[2]

إضافة إلى ذلك فقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والمتمثلة في:

1. حقيقة أنه تم إعداد القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة؛
2. الأساس الذي تم بناءا عليه إعداد القوائم المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية؛
3. طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية، وأي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والمستقبلية.[3]

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة عن التضخم.

نتيجة لمشاكل القياس المحاسبي التي خلفها التضخم على القوائم المالية، فقد ظهرت العديد من الدراسات التي تنادي بضرورة الأخذ بعين الاعتبار للتغيرات السعرية عند إعداد القوائم المالية، أي تطبيق ما يعرف بمحاسبة التضخم.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التضخم

واجه الاقتصاد العالمي اتجاهات تضخمية حادة كان لها أثر بالغ فيما يتعلق بأهمية إعادة تقييم نموذج التكلفة التاريخية، وبصفة خاصة أصبح واضحا عدم كفاية الحلول الجزئية لمشكلة التضخم والتي كانت تدور حول

---

[1]- صادق، الحسني، **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، مرجع سابق، ص33.

[2]- رضوان، حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)**، مرجع سابق، ص 489.

[3]- محمد، أبو نصار، جمعة، حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص ص:500، 501.

استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا في تقويم المخزون السلعي وطريقة الاهتلاك المعجل (Accelerated depreciation) في تقويم الأصول الثابتة؛

لعل أول محاولة علمية متكاملة لمواجهة ظاهرة التضخم كانت تلك الدراسة التي قام بها الأستاذ (Henry Sweeney) في عام 1927 بالولايات المتحدة الأمريكية، إلا أنه مع انخفاض حدة التضخم في منتصف الخمسينات سرعان ما قل اهتمام المحاسبين بالمشكلة وبصفة خاصة في مجال التطبيق العملي، ومع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في الستينات لم يعد من المقبول في الأوساط المهنية والأكاديمية تجاهل ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار صعودا أو هبوطا، نتيجة لذلك جاءت الدراسة البحثية الأولى الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين متضمنة ضرورة إعداد التقارير المحاسبية باستخدام وحدة قياس ثابتة؛[1]

في عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الدراسة رقم (33) ألزم فيها الشركات الكبيرة بتقديم افصاحات إضافية في ملاحق القوائم المالية عن كل من التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية المعدلة، وبحلول عام 1977 سلكت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC)* السبيل نفسه، إذ أصدرت المعيار رقم (06) "التجاوب المحاسبي مع التغيرات في الأسعار"، وفي عام 1981 ألغي هذا المعيار ليحل محله المعيار رقم (15) "المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار"، وقد كان اعتماد هذا المعيار اختياري لا إلزامي، إلا أن هذا المعيار ألغي كذلك وذلك في عام 2005، وفي عام 1989 تم إصدار المعيار (29) " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والمعدل عام 1994.[2]

المطلب الثاني: طبيعة محاسبة التضخم

من خلال هذا المطلب سيتم التعريف بمحاسبة التضخم، وتحديد الأهداف المرجوة منها.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التضخم

يقصد بمحاسبة التضخم "**مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها وتنشرها المؤسسات في نهاية السنة المالية على افتراض ثبات قيمة العملة، غير أن هذا الافتراض غير صحيح خاصة في البلدان التي تعاني من التضخم الجامح، لذا يجب أن يعاد تعديل**

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة** ، مرجع سابق، ص494.

[2] -Aydın, Karapinar et Figen, Zai et Rıdvan Bayirli**: Impact of Inflation Accounting Application on Key Financial Ratios,** Journal of Business Research, Türk, 2012, pp : 45,46.

القوائم المالية وفقا لتغيرات في القوة الشرائية العامة"؛[1] يبين هذا التعريف بأن الارتفاع المستمر في الأسعار يجعل من فرض ثبات وحدة النقد غير واقعي مما يستدعي تعديل القوائم المالية لكي تظهر أثر التضخم عليها.

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

كما عرفت بأ نها " **مجموعة من القواعد والمعايير المعتمدة على مفاهيم محاسبية وطرق إحصائية تستهدف معالجة أثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود على الأصول غير النقدية والمبيعات والمخزون وغيرها وإثباتها محاسبيا ثم الإفصاح عن أثرها على نتائج الأعمال ومراكز الأموال**".[3]

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التضخم: تهدف محاسبة التضخم إلى تحقيق ما يلي:[4]

- إبراز القيم الحقيقية لعناصر الميزانية وإعطاء الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، مما يزيد من فعالية الميزانية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي المتخذ من طرف المؤسسة والأطراف الأخرى المرتبطة بها؛
- إعطاء النتائج الفعلية لنشاط المؤسسة وتقرير دخل المؤسسة بشكل أكثر موضوعية ودقة، مما يزيد من فعالية جدول النتائج كأداة لتسيير المؤسسة واتخاذ القرار؛
- تطويع وتقويم مختلف القوائم المالية بشكل يضمن إظهار أثر الأسعار على قيمة عناصرها ومن ثم التعبير عن هذه القيمة بصفة موضوعية ودقيقة تعكس قيمها الحقيقية؛
- منح المسيرين الوسائل اللازمة لمقارنة مختلف النتائج بصفة دقيقة، وتحديد أهداف المؤسسة على أساس الأسعار الجارية؛

---

[1] -Inflation Accounting, www.roiw.org.1985, 14/05/2013 , 08 :15.

[2]- محمد ،عبد الحليم عمر: **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق و الالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**، ندوة حول: التضخم وآثاره على المجتمعات-الحل الإسلامي، مجمع الفقه الإسلامي ومصرف فيصل الإسلامي، المنامة، البحرين، 29 أفريل-1ماي1997، ص ص: 2، 3

[3]- صادق، الحسني، **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، مرجع سابق، ص ص:29، 30.

[4] -Norby, C. W., ***Interpretation Of Inflation Accounting Information***, December 17, 1981, pp 48-55..

- السماح للمؤسسة بالتعامل انطلاقا من وضعية مالية صحيحة مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين، المستخدمين، الدائنين، الدولة، حيث أن هذه الوضعية تؤدي أيضا إلى تحقيق الفائض الحقيقي الذي يوزع على مختلف الجهات بمقادير معقولة ومعدلة؛
- الحفاظ على قيمة رأسمال المؤسسة سواء في شكله الحقيقي، وهذا ما تأخذ به طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، أو شكله الفعلي أو الاقتصادي وهذا ما تأخذ به طريقة القيمة الجارية.

المطلب الثالث: المحاولات الدولية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى المساهمات الدولية في مجال محاسبة التضخم.

الفرع الأول: مساهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية ثلاث معايير لمعالجة أثر التغير في الأسعار على القوائم المالية إلا أ نها ألغيت جميعا ما عدا المعيار الدولي رقم (29)" التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" الذي صدر عام 1989 وعدل سنة 1994، وسنتطرق إلى هذا المعيار بشيء من التفصيل فيما يلي:

أولا– هدف المعيار:

في ظل اقتصاد مرتفع التضخم فإن عرض نتائج العمليات والمركز المالي بالعملة المحلية وبدون إعادة تعديل يعتبر بدون فائدة لأن النقود تفقد قو تها الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ النتائج للعمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة وحتى في نفس الفترة المحاسبية مضللة، ومنه فإن هذا المعيار يهدف إلى التعريف بالاقتصاد عالي التضخم، وكيفية إعادة تعديل القوائم المالية.[1]

ثانيا– مؤشرات الاقتصاديات نشطة التضخم:

لم يعرف المعيار التضخم المرتفع ولكنه حدد الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:[2]

- يفضل الجمهور العام حفظ ثروته في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة عموما؛
- تكون الأسعار عادة معروضة بعملة أجنبية مستقرة؛
- عندما تتم صفقات الائتمان بأسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية؛
- عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار؛

[1] -Stéphan, Brun **: L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS**, 3e édition, Gualino éditeur, Paris, 2006, p160.

[2]– هيني قان، جريونينج: **معايير التقارير المالية الدولية**، تعريب: طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص 405.

- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو أكثر؛

كما نص المعيار كذلك على ضرورة استخدام الاجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة عرض البيانات المالية للمؤسسة طبقا لهذا المعيار أم لا.

ثالثا– متطلبات المعيار:

يتطلب هذا المعيار إعادة عرض القوائم المالية وفق قواعد معينة سيتم التطرق إلى بعض منها فيما يلي: [1]

- في الاقتصاديات شديدة التضخم، تعد القوائم المالية المعدة على أساس مدخل التكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية ذات فائدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدات قياس جارية بتاريخ الميزانية،كنتيجة لذلك يعاد تقييم القوائم المالية، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية للقوائم المالية غير المعدلة، كما أن تقديم القوائم المالية بصورة منفصلة قبل إعادة تعديلها أمر غير مرغوب فيه؛
- يعاد إعداد مبالغ الميزانية غير المعبر عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية باستخدام المؤشر العام للأسعار؛
- لا يعاد تعديل البنود النقديةلأ نها معبر عنها أصلا بوحدة نقدية جارية بتاريخ الميزانية، فالبنود النقدية هي نقود بحوزة المؤسسة أو مفردات أخرى ستسلم أو تدفع بالنقود؛
- بعض العناصر غير النقدية تكون مسجلة بمبالغ جارية بتاريخ الميزانية، مثل صافي القيمة البيعية أو القيمة السوقية، لذلك لا يعاد تعديلها، أما باقي البنود غير النقدية فتعدل بالمؤشر العام للأسعار؛
- في الحالات التي يكون فيها تاريخ حيازة بعض الأصول الثابتة غير متاح أو قابل للتقدير، يصبح من الضروري استخدام تقديرات مستقلة من طرف أصحاب الخبرة في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار؛
- عندما لا يكون الرقم القياسي العام متاحًا، يصبح من الضروري استخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات الأسعار بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبيا؛
- البنود التي أعيد تقييمها من قبل، يتم إعادة تقييمها باستخدام مؤشر الأسعار في تاريخ إعادة التقييم، وليس في تاريخ الحيازة؛
- يتطلب هذا المعيار إعادة عرض كافة بنود قائمة الدخل بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية؛
- في بداية فترة التطبيق الأولى لهذا المعيار يتم إعادة بيان مكونات حقوق المالكين، ما عدا الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم، وذلك باستخدامؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها، ويتم حذف أي

[1]– غانم، شطاط: **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، دار نوميديا، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص ص: 210– 215.

فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيا نها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد بيا نها في قائمة المركز المالي؛

- يتطلب هذا المعيار إظهار كافة بنود قائمة التدفق النقدي بوحدة القياس الجارية بتاريخ قائمة المركز المالي؛
- يجب على الشركة القابضة أو التابعة التي تعمل في اقتصاد عالي التضخم أن تطبق هذا المعيار؛
- يجب شمول المكسب أو الخسارة الناجمة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل؛
- عندما يعود معدل التضخم للانخفاض ويتصف اقتصاد الدولة التي تعمل فيها المؤسسة بأنه لا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة، تتوقف المؤسسة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار.

الفرع الثاني: بعض التجارب الدولية: تمارس العديد من الدول طرقا مختلفة للمحاسبة عن التضخم، وقد يكون من المفيد التطرق إلى الممارسات المحاسبية المطبقة في البعض منها كما يلي:

1. **الولايات المتحدة (United States):** في عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية التقرير رقم 33 بعنوان التقرير المالي وتغيرات الأسعار وطلب من المؤسسات الأمريكية التي يتجاوز مجموع أصولها بعد طرح الاهتلاك أكثر من بليون دولار أن تقوم لمدة 5 سنوات بالإفصاح عن كل من التكلفة التاريخية للقوة الشرائية والتكلفة الجارية إلى جانب التكلفة التاريخية، لكن نظرا لزيادة تكاليف الإفصاح فقد قررت اللجنة تشجيع الجهات المعنية بالتقرير أن تفصح بواحدة من الطريقتين فقط.[1]
2. **المملكة المتحدة (United Kingdon):** صدر في عام 1973 المذكرة رقم (8) تضمنت إتباع طريقة الأرقام القياسية وفي عام 1974 صدر المعيار المحاسبي رقم (7) الذي يطالب بإعداد قوائم أساسية على أساس التكلفة التاريخية وإضافية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، ثم صدرت المذكرة رقم (18) والمذكرة رقم (24) عام 1979 ثم المعيار المحاسبي رقم (16) عام 1980 الذي ينص على إتباع طريقة القيمة الجارية.[2]
3. **الجزائر:** على غرار الدول الأخرى قامت الجزائر كذلك باتخاذ إجراءات محاسبية لاستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، ومن بين هذه الإجراءات ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 90-130 المؤرخ في27مارس 1990، الذي يلزم المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري القيام بإعادةتقييم استثمارا تها المادية والقيم الأصلية ومخصصات الاهتلاك باستخدام معدلات الضبط، ولقد صدرت مراسيم تنفيذية أخرى مثل والمرسوم التنفيذي

---

[1]- فردريك، تشوي وكارول، آن فروست وجاري، ميك: **المحاسبة الدولية**، تعريب: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2004، ص306.

[2]- محمد، عبد الحليم عمر، **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق و الالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية** مصدر سابق، ص7.

رقم90 -336 المؤرخ في 12 أكتوبر1996، الذي يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، إلا أن تلك المراسيم كانت تقتصر فقط على الأصول المادية، كما أن المعاملات المقررة غير ملاءمة مع نسب التضخم الفعلية،[1] وعلى هذا تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم7-210 في سنة 2007 والذي يطلب من المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري إعادة تقيم أصولها الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير مؤهل،[2]كما سنتطرق في المباحث القادمة إلى ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص عمليات إعادة التقييم.

الفرع الثالث: مميزات محاسبة التضخم على المستوى الدولي

إن الاهتمام بالمحاسبة عن التضخم على المستوى الدولي يتميز بما يلي: [3]

- أن تطبيق المحاسبة عن التضخم يختلف من دولة إلى أخرى سواء من حيث طريقة المحاسبة أو حدود التعديلات التي تتم أو كيفية الإفصاح عن التضخم في القوائم المالية، أو في معالجة فروق التعديل؛
- أنه وبعد طول بحث وتجريب في التطبيق تبين أن طريقة القيمة الجارية هي الأكثر استخداماً.
- أن البنود النقدية لا يتم تعديلها في القوائم المالية، وتتحمل المؤسسةحسار تها إن كانت موجودات أو بمكسبها إن كانت التزامات، إما بطريقة ظاهرة كما في طريقة الأرقام القياسية بإعداد مذكرة أو قائمة "مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود" أو بطريقة ضمنية كما في طريقة القيمة الجارية.
- أن مشكلة المحاسبة التضخم لم تحسم بعد سواء على مستوى الفكر أو التطبيق المحاسبي المعاصر، وهذا ما قررته صراحة لجنة معايير المحاسبة الدولية، إذ صرحت بأنه لا يوجد حتى الآن إجماع دولي على طريقة واحدة لتعكس واقع الأسعار المتغيرة على البيانات المالية ولذا فإن اللجنة ترى ضرورة المزيد من التجربة قبل النظر في إلزام المؤسسات بتحضير البيانات المالية الأساسية مستخدمة نظاماً شاملاً وموحداً لتبيان الأسعار المتغيرة.

المطلب الرابع: الحلول الجزئية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية

قدمت العديد من الحلول الجزئية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية، سيتم توضيحها في هذا المطلب

---

[1]- فريد، زغرات: **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص90.

[2]- انظر المادة 2 والمادة5 من المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 4 يوليو 2007، يحدد شروط إعادة التقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، الصادر ضمن الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد44، 8 يوليو 2007.

[3]- محمد، عبد الحليم عمر، **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق و الالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية** مصدر سابق، ص ص:7، 8.

الفرع الأول:طبيعة الحلول الجزئية

تتمثل الحلول الجزئية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية في:

1. **طريقة تشكيل احتياطات لارتفاع أسعار الأصول:** تنطلق هذه الطريقة من المحافظة على أساس القياس المحاسبي والمتمثل في التكلفة التاريخية وتشكيل احتياطات من الأرباح عوضا عن توزيعها، بحيث يتم تعزيز المركز المالي كي تتمكن المؤسسة من استبدال الأصول الثابتة والمتداولة في الوقت المناسب؛[1]
2. **طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (Last in First out):** عند إتباع هذه الطريقة فإن المواد المنصرفة من المخازن تقيم بأحدث الأسعار، وبالتالي فإن صافي الربح يمثل مقابلة أسعار البيع الجارية بالتكلفة الجارية للبضاعة،[2]
3. **طريقة الاهتلاك المعجل (Accelerated depreciation):** إن الاهتلاك السنوي للأصول الثابتة في ظل التضخم لا يمثل التكلفة الحقيقية لما يستهلك من الأصول الثابتة مما ينعكس سلبا على موضوعية صافي الدخل، وقد حاول المحاسبون معالجة هذه المشكلة عن طريق إتباع طريقة الاهتلاك المتناقص، حيث أنه بإتباع هذه الطريقة يحاول المحاسبون التعجيل بإطفاء التكلفة التاريخية وتقليل الفترة الزمنية بين تاريخ الاقتناء وتاريخ اهتلاكه دون التخلي عن الأساليب المحاسبية.[3] غير أن إتباع هذه الطريقة يؤدي إلى عدم تماثل قيم أقساط الاهتلاك خلال سنوات الأصل، حيث أن السنوات الأولى من عمر الأصل تحمل بأقساط أكبر من السنوات الأخيرة، وبالتالي هناك عدم التساوي في توزيع التكاليف على الدورات المحاسبية، مما يجعل عملية المقارنة بين النتائج خلال الدورات المحاسبية غير عادلة.

الفرع الثاني: تقييم الحلول الجزئية

1. **بالنسبة لطريقة تشكيل الاحتياطات:** تتمثل أهمزايا هذه الطريقة أ نها تسمح بالمحافظة على أهم المبادئ والفروض المحاسبية، والمتمثلة خاصة في مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الحيطة والحذر، وفرض ثبات القوة الشرائية، لكن يؤخذ عليها أ نها تعتمد على التقديرات الشخصية وتتأثر بمستوى أرباح المؤسسة كي يتم تحديد نسبة الاحتياطات التي يجب تشكيلها، كما أ نها لا تعتمد على الموضوعية في قياس الربح، إذ أن المقابلة بين النفقات والإيرادات تبقى في ظل التكلفة التاريخية تقابل تكاليف قديمة بقوة شرائية أعلى في

[1]- حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص284.

[2]- فؤاد، محمد الليثي: **نظرية المحاسبة (مدخل معاصر)**، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 2003/2002، ص261.

[3]- محمد مبروك، أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص396.

فترات التضخم مع إيرادات متأخرة بقوة شرائية أقل، وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه الاحتياطات تبقى جاهزة للتوزيع إذا ما اتخذت الجمعية العمومية قرارا بهذا الشأن في شركات المساهمة،كما أنه في حالة تحقيق المؤسسة لخسارة يكون من غير مقدور المؤسسة تشكيل هذه الاحتياطات.[1]

2. **بالنسبة لطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا:** يرى البعض أن استخدام هذه الطريقة سيؤدي إلى تحقيق نفس مجمل الربح الذي يحققه استخدام التكلفة الجارية للبضاعة المباعة،كما أ نها تعتمد على الأسعار الفعلية للبضاعة المشتراة، ومن ثم فهي لا تواجه مشاكل القياس الذي يواجه تطبيق تكلفة الإحلال أو أي طرق أخرى لمعالجة أثر التضخم على القوائمالمالية، إلا أ نها تعتبر حلا مؤقتا للمحاسبة عن تغيرات الأسعار.[2]

إضافة إلى ذلك فإن هذه الحلول تقتصر على بعض بنود القوائم المالية، ولا تقدم الحلول الكاملة لكافة العناصر، لذا من الأفضل الاعتماد على الحلول الشاملة وذلك بإتباع إحدى بدائل القياس المحاسبي المتمثلة في التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة الجارية، أو القيمة الجارية المعدلة.

المبحث الثالث:بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم.

تنقسم التغيرات السعرية إلى تغيرات عامة وتغيرات خاصة، وإن لكل نوع من التغيرات نموذج يعتمد عليه في تعديل القوائم المالية، حيث يستخدم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية من أثر التضخم (التغيرات السعرية العامة) في حين يستند على القيمة الجارية في تصحيح القوائم المالية من أثر التغيرات السعرية الخاصة، هذا دون أن ننسى الأثر المزدوج للتغيرات السعرية العامة والخاصة، والذي يسمى بالتغير النسبي في الأسعار، لذلك فقد تم تطوير نموذج يأخذ بعين الاعتبار تلك التغيرات في تعديل القوائم المالية، يدعى بنموذج القيمة الجارية المعدلة.

المطلب الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

سيتم دراسة وتحليل طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالتفصيل من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: طبيعة التكلفة التاريخية المعدلة (Adjusted Historical Cost)

يطلق على هذا النموذج مدخل القوة الشرائية العامة (General Purchasing Power)، أو مدخل المحاسبة في ظل وحدة النقد الثابتة (Constant Unit of Measurement Accountancy)،[3] ويقوم هذا النموذج

---

[1]- حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص284.

[2]- فؤاد، محمد الليثي، **نظرية المحاسبة (مدخل معاصر)**، مرجع سابق، ص ص: 261، 262.

[3]- محمد مبروك، أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص398.

على تعديل وحدة القياس النقدي، أي أن القوائم المالية يتم إعدادها على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، ثم تعدل وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار للوصول إلى القوة الشرائية الجارية لوحدة النقد في تاريخ إعداد القوائم المالية،[1] كخطوة لا بد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية،[2] أي أن محاسبة المستوى العام للأسعار تعتمد على المقومات التالية:[3]

- تهدف إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، من خلال تعديل الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة؛
- الاعتماد على القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية ثم تعديلها؛
- يتم تعديل القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية التي تعبر عن القوة الشرائية للنقد في تاريخ آخر قائمة مركز مالي؛
- التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية في القوائم المالية.

مع ضرورة الإشارة إلى أن تطبيق هذا النموذج يتم من خلال تطبيق أحد الأرقام القياسية التالية: الرقم القياسي للسلع الاستهلاكية، الرقم القياسي لأسعار الجملة، الرقم القياسي المرتبط بمعدل التغير الذي يحدث في إجمالي الناتج القومي، حيث يختلف الرقم القياسي الذي يفضل استخدامه من دولة إلى أخرى، إلا أنه يفضل استخدام الرقم القياسي للسلع الاستهلاكية لأنه يعكس متوسط التغيرات في مجموعة واسعة النطاق من السلع والخدمات الاستهلاكية خلال فترة زمنية معينة، كما أنه الرقم المفضل من قبل مجمع معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB)* ويتم تعديل القوائم المالية باستخدام المعادلة التالية:[4]

التكلفة المعدلة = التكلفة التاريخية× الرقم القياسي العام في تاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند

من الناحية العملية إذا لم تتوفر الأرقام القياسية في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ خلالها البند، وإذا لم تتوفر اعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام؛

كما يجب التمييز بين نوعين من التعديل: التعديل غير الدوري والتعديل المستمر، حيث يقوم الأسلوب

---

[1]- محمد، مجيد سليم: **محاسبة التضخم (حالة واقعية من الأردن)**، مجلة الإداري، مسقط، العدد 60، 1995، ص80.

[2]- محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص175.

[3]- حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 287، 288.

[4]- وليد ناجي، الحيالي: **مشاكل محاسبية معاصرة**، ط1، دار حامد، عمان، الأردن، 2004، ص255.

*FASB: Financial Accounting Standards Board

الأول على تعديل القوائم المالية خلال فترات غير منتظمة عادة ما تكون عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والحالية، ويمكن قبول هذا الأسلوب إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة خلال عدة سنوات نظرا لأن التغيرات الطفيفة تصبح ذات أهمية بسبب تأثيرها المتراكم، إلا أن الأسلوب المعني في نموذج التكلفة التاريخية المعدلة هو التعديل المستمر في نهاية كل دورة.[1]

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يحتفظ بأساس القياس المحاسبي والمتمثل في التكلفة التاريخية، ويعدل وحدة القياس المستخدمة بالأرقام القياسية، وذلك بهدف إلغاء التحيز من المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: خطوات تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة: تحويل القوائم المالية التاريخية إلى قوائم مقاسه بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يتطلب منا إتباع الخطوات التالية: [2]

- توفير مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية؛
- توفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند حتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية؛
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية؛
- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل؛
- حساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار الناجم عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

إن تطبيق الخطوات السابقة يتطلب منا توضيح البعض منها كما يلي:

أولا– التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية:(Monetary Items and Non monetary Items)

تتمثل البنود النقدية في تلك الأصول والخصوم ثابتة المبالغ والتي تكون لها قيمة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية، ولا يتم تعديل هذه البنود وإنما يتم احتساب لها مكاسب وخسائر القوة الشرائية؛ أما البنود غير النقدية فهي تلك البنود التي تكون لها قيمة سوقية تتغير بسبب التغير في مستويات الأسعار، لذلك يجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية. [3]

[1] – رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص: 79، 80.

[2] –. المرجع نفسه، ص81.

[3] – حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص288.

الجدول رقم (01): التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية

	البنود النقدية	البنود غير النقدية
الأصول	-نقدية في الصندوق أو البنك؛ - المدينين، أوراق القبض، مخصص الديون المشكوك فيها؛ -استثمارات طويلة الآجل في الأسهم الممتازة والسندات غير القابلة للتحويل؛ -سلفيات مقدمة للموظفين؛ - رهونات أوضمانات نقدية لدى الغير والقابلة للاسترداد؛	-المخزون السلعي والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم عادية؛ -جميع الأصول الثابتة؛ -براءات الاختراع و العلامات التجارية و التراخيص والمصروفات المؤجلة.
الخصوم	- دائنين، أوراق الدفع، مصاريف مستحقة. -توزيعات الأرباح النقدية المستحقة؛ -الرهونات والضمانات النقدية المستلمة من الغير والقابلة للرد. -السندات طويلة الأجل؛ - علاوة أو خصم إصدار السندات	-المبالغ المستلمة تحت حساب عقود البيع بسعر محدد -الالتزامات تحت عقود الضمان.

المصدر: إعداد الباحثة بناء على ما ورد في:

- محمد مبروك، أبو زيد:**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، دار إبتراك، القاهرة، مصر، 2005، ص ص: 404، 405.

ثانيا- حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية (Gains and Losses In Purchasing Power):

يتم حساب مكاسب والخسائر القوة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بالأصول والخصوم النقدية خلال فترات التغيرات السعرية العامة، حيث يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة مقدار الثابت من الوحدات النقدية بما تنطوي عليه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات سوف تنخفض بحيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من وحدات النقدية بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، ويترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية لأ نها تتلخ في التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قو تها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشأة هذه الالتزامات ويحدث العكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار؛

تتحدد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية بالنسبة للوحدة الاقتصادية على أساس صافي مركزها النقدي في تاريخ معين، والذي يتمثل في الفرق بين مجموع الأصول النقدية ومجموع الخصوم النقدية في ذلك التاريخ، ففي حالة ما إذا كان المركز النقدي موجبا (الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية) فإن الوحدة الاقتصادية تتحمل خسارة القوة الشرائية أما في الحالة العكسية فإن الوحدة تحقق مكاسب في القوة الشرائية؛[1]

كما أن عملية تحديد المكاسب أو الخسائر تتطلب منا إتباع الخطوات التالية: [2]

1. حساب صافي الأصول النقدية في بداية الفترة وتعديله بالأرقام القياسية؛
2. تعديل قيمة المتحصلات النقدية التي تمت خلال الفترة بنفس الأسلوب السابق، ثم إضافتها إلى القيمة المتحصل عليها في الخطوة الأولى؛
3. تعديل قيمة المدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة بنفس الأسلوب المتبع في حالة المتحصلات، ثم نطرح القيمة المتحصل عليها من الإجمالي الذي توصلنا إليه في الخطوة الثانية؛
4. يتم تحديد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية عن طريق طرح الرقم الأصلي لصافي الأصول النقدية كما يظهر في نهاية الفترة بالميزانية من القيمة المعدلة كما تم تحديدها في الخطوة الثالثة، فإذا كانت القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في نهاية الفترة تزيد عن القيمة الفعلية كما تظهر في الميزانية فإن الفرق يمثل خسائر، أما في الحالة العكسية فإن الفرق يمثل مكاسب صافية ناتجة عن التغير في القوة الشرائية للنقود.

تجدر الملاحظة أن حجم المكاسب أو الخسائر في القوة الشرائية يتأثر بشكل مباشر بالعوامل التالية: [3]

- حجم البند النقدي؛
- طول الفترة الزمنية لإدخال وإخراج الأصل أو الخصم النقدي؛
- تطور الأرقام القياسية العامة خلال هذه الفترة الزمنية؛

ثالثا– معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية

المعالجة المحاسبية لمكسب أو الخسارة في المستوى العام للأسعار محل خلاف كبير بين المحاسبين والرأي الغالب أن تؤخذ هذه المكاسب أو الخسائر في الاعتبار كأحد مكونات الدخل المحاسبي الصافي مع مراعاة عرضها كمفردة مستقلة وبعد رقم الربح النشاط الجاري،[4] وهذا حسب الدراسة البحثية والتقرير رقم 3 لمجلس

---

[1]– أحمد، بسيوني شحاتة ومحمد، عباس بدوي: **المحاسبة المالية المتقدمة**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص: 371، 372.

[2]– عباس مهدي، الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 501-503.

[3]– رضوان، حلوة حنان: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص85.

[4]– عباس مهدي، الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص503.

المبادئ المحاسبية وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، إلا أنه هناك معالجات محاسبية أخرى بديلة ، نذكر من أهمها ما يلي: [1]

1. إدراج الخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، أما المكسب في المستوى العام للأسعار فيجب أن يعامل على أنه بند رأسمالي، يستند هذا الرأي إلى قاعدة الحيطة والحذر؛
2. معاملة كل من مكسب والخسارة في المستوى العام للأسعار على أ نها بنود رأسمالية، باعتبارها لا تنشأ من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة؛
3. يجب إدخال كل من مكسب والخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، ما عدا المكاسب والخسائر ذات العلاقة بالدين الطويل الأمد فهذه يجب أن لا تظهر لغاية تحققها من خلال سداد السندات؛
4. يجب إدخال كل من مكسب والخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، ما عدا المكاسب والخسائر الناجمة من العناصر النقدية لحقوق الملكية.

الفرع الثالث: كيفية تعديل القوائم المالية

أولا– تعديل قائمة المركز المالي: تبقى البنود النقدية بقيمتها التاريخية في قائمة المركز المالي، وينعكس أثر تعديلها في قائمة الدخل عن طريق أرباح القوة الشرائية وخسائرها،[2] أما البنود غير النقدية فيتم تعديلها كما يلي:[3]

1. **المخزون:** حتى يتم الاعتراف بتأثير الارتفاع في الأسعار على قيمة المخزون فإنه يتوجب معرفة تواريخ تدفقات المخزون إدخالا وإخراجا وكذالك معرفة أو تقدير الأرقام القياسية في تلك التواريخ لأن ذلك يساعد في تقييم المخزون السلعي والبضاعة المباعة في آن واحد، وإن الحالات الأكثر انتشارا في الحياة العملية هي طريقة الوارد أولا الصادر أولا أو طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح، إن كل طريقة تفترض انسيابا معينا للمخزون المنصرف للإنتاج أو البيع، والمخزون الباقي في آخر المدة لذلك يجب اختيار الرقم القياسي لتعديل تكلفة البضاعة المباعة وتعديل مخزون آخر المدة بما يتناسب مع الطريقة التاريخية المعتمدة في قياس المخزون السلعي.

[1]–أحمد، بلقاوي، **نظرية محاسبية**، مرجع سابق، ص341.

[2] – حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص312.

[3]– رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص: 92، 93.

2. **الأصول الثابتة:** تعدل التكلفة التاريخية للأصول الثابتة، والاهتلاكات الخاصة بها، بعد تحديد تاريخ نشوء كل أصل من الأصول الثابتة، وذلك بتطبيق المعادلة العامة للبنود غير النقدية، كما أن أقساط الاهتلاك يتم حسابها على أساس التكلفة التاريخية لكل بند من الأصول الثابتة وليس على أساس التكلفة المعدلة.
3. **الأصول المالية:** يجب التمييز بين السندات والأسهم فالسندات محددة المقدار بعدد ثابت من الوحدات النقدية وتعطي فوائد محددة، لذلك تعتبر من البنود النقدية أما الأسهم فإن قيمتها وعوائدها غير ثابتة، لذلك تعد أصلا غير نقدي.

ثانيا– تعديل قائمة الدخل: يتطلب تعديل قائمة الدخل وفق محاسبة المستوى العام للأسعار، تعديل بنود هذه القائمة كلها إلى ما يعادلها من وحدات نقدية ذات قوة شرائية منخفضة في نهاية العام ووفق المعادلة العامة للتعديل، ويتم تعديل الإيرادات والمصروفات التي يتم تحصيلها ودفعها بصورة متكررة خلال السنة باستخدام الرقم القياسي العام خلال السنة ، أما الإيرادات والمصروفات التي يتم تحصيلها ودفعها بصورة غير متكررة ، وإنما في تواريخ معينة خلال السنة فيتم تعديلها باستخدام الأرقام القياسية في تاريخ تحقق بند الإيراد أو في تاريخ استحقاق المصروف.[1]

الفرع الرابع: تقييم التكلفة التاريخية المعدلة.

أولا– إيجابيات التكلفة التاريخية المعدلة: إن لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة العديد من المزايا نذكرها فيما يلي:[2]

1. إن القوائم المالية التاريخية غير قابلة للتجميع والمقارنة فيما بينها لاختلاف وحدة القياس، وإن تعديل بيانات التاريخية وفق التغيرات القوة الشرائية العامة يجعل البيانات هذه القوائم موثوقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات؛
2. إن محاسبة المستوى العام للأسعار سهلة التطبيق؛
3. تفصح محاسبة المستوى العام للأسعار عن تأثير التضخم على الأرباح وتعطي عائد استثمار أكثر واقعية، كما أن مستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة وفحص آثار التضخم على المؤسسة المعينة؛
4. تظهر محاسبة التكاليف التاريخية مشكلة استبدال الأصول بصورة حادة في ظروف التضخم النقدي، أما محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة فتساعد في حل هذه المشكلة، كما تساعد في المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المؤسسة؛

[1]– حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة** ، مرجع سابق، ص ص: 291–305.

[2]– رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص:105، 106.

5. تظهر القوائم المالية المعدلة أثر التضخم على المؤسسة، فالأصول والخصوم تظهر بقيمتها المعدلة وكذلك أرقام الربح، حيث تعمل هذه الطريقة على تخفيض الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية التي تظهر أرباحا وهمية، وهذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية على الوصول إلى فكرة شاملة عن حالة المؤسسة الراهنة بعد ارتفاع المستوى العام للأسعار؛[1]

6. يؤدي إتباع هذه الطريقة إلى إزالة تأثير تغير الأسعار على الحسابات دون تغير في المبادئ والطرق المحاسبية المبنية على أساس التكلفة التاريخية؛[2]

7. يقلل إتباع هذه الطريقة من أهمية استخدام الحلول الجزئية لتخفيف من آثار التضخم، وبتحديد من استخدام الطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا في تقييم المخزون، وطريقة الاهتلاك المتسارع في حساب الاهتلاك.[3]

ثانيا– سلبيات التكلفة التاريخية المعدلة

رغم المزايا المذكورة سابقا إلا أن هذا النموذج لا يخلو من العيوب والتي تتمثل في:[4]

1. قد يسبب استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة إلى خلط وارتباك لدى مستخدمي القوائم المالية، وقد يساء فهم المعلومات التي يتضمنها أيضا في كثير من الأحيان، كما قد يترتب على استخدام ذلك المدخل زيادة التكاليف الإضافية اللازمة لإعداد القوائم المالية عن منافع وعوائد الحصول على معلومات ملاءمة وكافية؛

2. أن مكاسب القوة الشرائية التي تم التقرير عنها في قائمة الدخل قد تكون مضللة لمستخدمي القوائم المالية لأ نها وهمية؛

3. إن هذا المدخل يفترض أن التضخم يؤثر بصورة متساوية على كل المؤسسات وعلى كافة أنواع الأصول والتكاليف، وهذا الافتراض غير صحيح وغير واقعي حيث أن التضخم يؤثر على المؤسسات بشكل مختلف، فالمؤسسات ذات الأصول الرأسمالية الكثيفة (مثل مصانع السيارات والأجهزة) يمكن أن تتأثر بالتضخم بشكل أكبر من المؤسسات ذات التجهيز والإنتاج الرأسمالي قليل الكثافة (مثل المؤسسات الإنتاجية والخدمية)، كما أن أسعار الأصول قد تتطور بمعدل أعلى أو أدنى من المستوى العام للأسعار، لذلك تعتبر الأرقام القياسية الخاصة أفضل لمراعاة ظروف كل مؤسسة وخصوصيات أصولها من الأرقام القياسية العامة؛

---

[1]– حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص313.

[2]– ياسين، أحمد العيسى: **التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة**، مجلة الدراسات، العدد2، عمان، 1998، ص239.

[3]– المصدر نفسه، ص239.

[4]– أمين السيد أحمد، لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، مرجع سابق، ص ص: 218، 219.

4. يتجنب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أخطاء القياس المحاسبي باعتماده وحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية موحدة عامة، ولكنه من ناحية أخرى لا يتجنب أخطاء التوقيت فهذا النموذج يعتمد أيضا مبدأ تحقق الإيراد بالبيع ، فالإيراد قد يكتسب في الدورة الحالية إلا أن الاعتراف به يكون في الدورة التالية؛[1]

المطلب الثاني: طريقة القيمة الجارية

على الرغم من أن استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يتيح معلومات تتميز بالقابلية للمقارنة والتجميع لأنه يعتمد على وحدة نقدية متجانسة في تعديل القوائم المالية، إلا أنه يهمل التغيرات السعرية الخاصة، فهو يفترض وكأن جميع السلع والخدمات تتغير في نفس الاتجاه وبنفس المعدل، وهذا الافتراض غير واقعي، لذا لا بد من التطرق إلى نموذج يعتمد في تعديل القوائم المالية على التغيرات السعرية الخاصة والمتمثل في القيمة الجارية.

الفرع الأول: طبيعة القيمة الجارية

يرتكز هذا المدخل في قياس آثار التغيرات السعرية على القوائم المالية في استخدام الرقم القياسي الخاص بأسعار البنود المتعلقة بالقوائم المالية للمؤسسة، ولا يكتفي باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار كما هو الحال في مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، وبالتالي يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل وسابقه في أنه بينما يتطلب المدخل السابق المحافظة على أساس القياس المحاسبي والمتمثل في التكلفة التاريخية وينصب التعديل على وحدة القياس، يتطلب هذا المدخل تغيير أساس القياس ليصبح القيمة الجارية بينما تبقى وحدة القياس على حالها،[2] وتتمثل المقومات الرئيسية لهذا النموذج فيما يلي: [3]

1. يعتمد في تعديل القوائم المالية على الأسعار الخاصة بأصول المؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار؛
2. يعد هذا المدخل خروجا عن أهم القواعد والمبادئ المحاسبية وعلى وجه الخصوص خروج عن مبدأ التكلفة التاريخية وكذلك عن مبدأ تحق الإيراد بالبيع، فإتباع محاسبة القيمة الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى أن يتم عقد الصفقات والمبادلات؛
3. تحسب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود غير النقدية، وليس للبنود النقدية؛
4. يقتصر التعيل وفق هذا المدخل على البنود غير النقدية، أما البنود النقدية فتبقى على حالها لأ نها دائما تظهر بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر؛

---

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

[2]- محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، مرجع سابق، ص187.

[3]- رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص: 112، 113.

5. يتم تطبيق هذا المدخل عن طريق تطبيق إحدى الطرق التالية: تكلفة الاستبدال، صافي القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية، وسيتم التطرق إلى كل طريقة بالتفصيل في الفرع المقبل.

نلاحظ أن مدخل القيمة الجارية لا يهتم بالتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، وإنما يعمل على إظهار بنود القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بقيمتها الجارية، وبذلك فهو يتخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية ويحافظ على وحدة القياس المحاسبي.

الفرع الثاني: طرق القيمة الجارية: تتمثل المداخل المحاسبية البديلة في علاج آثار التغيرات السعرية الخاصة في:

أولا– طريقة القيمة الحالية (Present Value):

تقوم هذه الطريقة على إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالعنصر أو مجموعة العناصر الخاضعة للقياس، حيث تعبر القيمة الحالية عن القيمة الاقتصادية لهذا الأصل في تاريخ القياس، وتعتبر من أفضل المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد القيمة الاقتصادية للأصل،[1] لولا الصعوبات التي تكتنف تطبيقها، ويشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:[2]

1. التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛
2. حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل؛
3. التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام في العملية الإنتاجية؛
4. اختيار معدل فائدة مناسب.

تجدر الإشارة إلى أن مفهوم القيمة الحالية يعد من أفضل أسس القياس المحاسبي لأنه أدق تعبيرا عن القيمة الجارية، كما يمكن استخدام هذه الطريقة بسهولة عند تقويم الحقوق والالتزامات المالية مثل حسابات المدينين وأوراق القبض وحسابات الدائنين وأوراق الدفع لأ نها لا تحتاج إلى تقدير أو تنبؤ فعناصرها تعاقدية ومحددة الوقت والقيمة، إلا أن هذا المفهوم يصعب استخدامه في تقويم العناصر الأخرى مثل المخزون والعقارات والمعدات لصعوبة التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة منها.[3] وتتمثل أهم المشاكل المتعلقة بتطبيق هذا النموذج فيما يلي:[4]

---

[1]– الأميرة، إبراهيم عثمان ومحمد، عباس بدوي: **قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص ص:95، 96.

[2]– حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص316.

[3]– وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص377.

[4]– حازم، الخطيب وظاهر، القشي: **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004، ص ص: 18، 19.

1. يعتمد هذا المفهوم على تحديد كل مبالغ التدفقات النقدية التي ستتولد في المستقبل وكذلك توقيت هذه المبالغ، وهذا ليس بالأمر البسيط وسيعتمد على التقديرات الشخصية وبالتالي ستفقد القوائم المالية موثوقيتها؛
2. إن عملية اختيار معدل الخصم المناسب عملية صعبة جدا؛
3. بما أن الإيرادات تتولد نتيجة الاستعمال الموحد للموارد، فإذا استطعنا تحديد التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة ومعدل الخصم بشكل دقيق، فسيكون من الصعب تحديد بشكل دقيق كم كانت مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية، نظرا لأن أصول المؤسسة متداخلة مع بعضها البعض في توليد الإيرادات.

ثانيا– طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value):

تسمى هذه الطريقة كذلك بمحاسبة أسعار الخروج، وتعبر عن المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حاليا، إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية مطروحا منها المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، وفي حالة عدم توفر البيانات الكافية عن سعر الخروج الجاري يمكن استخدام مؤشرات خاصة عن أسعار البيع سواء من مصادر داخلية أو من خارج المؤسسة، وإن السمة الأساسية لهذه الطريقة هي التخلي التام عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، لأن محاسبة أسعار الخروج الجارية تقوم كافة الأصول بأسعار البيع القابلة للتحقيق،[1] ويترتب على تطبيق هذه الطريقة لتحديد القيمة الجارية بعض المشاكل نذكر منها: [2]

- عدم القدرة على تحديد سعر البيع للأصول التي لا توجد لها سوق جاهزة؛
- يتفق استخدام هذه الطريقة في تقويم المخزون، ولكنه لا يتفق مع تقييم الأصول الثابتة فهي عناصر تحصل عليها المؤسسة بغرض استخدامها وليس بغرض إعادة بيعها ولذلك فإن تقويمها بسعر السوق يتفق مع افتراض التصفية ويتنافى مع افتراض الاستمرار، لذلك فإن أسعار الخروج الجارية هي الأكثر ملاءمة في تحديد القيمة الجارية للمخزون في حين تشكل تكلفة الاستبدال المقياس الأكثر ملاءمة للأصول الثابتة.

ثالثا– محاسبة تكلفة الاستبدال (Replacement Cost Accounting) :

تتمثل بذلك القدر من النقد أو ما يعادله الذي يمكن أن تتحمله المؤسسة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن يتوفر للمؤسسة من نقد أو ما يعادله عند تحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي، وبعبارة أخرى فإن التكلفة الاستبدالية لأصل ما تستخدمه تتمثل في تكلفة الحصول

[1]– رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص: 141، 142.

[2]– ريتشارد، شرويدر ومارتل، كلارك وجاك، كاثي: **نظرية المحاسبة**، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ، الرياض، 2006، ص180.

على أصل مشابه سواء كان جديداً أو قديماً أو أصل مكافئ من حيث الطاقة الإنتاجية أو إمكانية الخدمة،[1] وبالمقارنة بين تكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعيةيفترض أ نهما متساويان نظريا، لكن ذلك لا يتحقق إلا في شروط مثالية وهي:[2]

- هناك عدد كبير من الأصول الثابتة المتماثلة في سوق واحد وأن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة؛
- تتمتع المؤسسة بحرية اتخاذ القرار بيعا وشراءا في هذه السوق؛
- يجب أن لا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء في عملية شراء أو بيع الأصل المعني.

لكن مثل هذه الظروف نادرا ما تحصل، وقد يكون الاختلاف قليلا في بعض أنواع الأصول كالمخزون السلعي الذي يباع بالحالة التي أشتري بها، لكن هذا الخلاف يكبر في الأصول الثابتة.

الفرع الثالث: تأثير القيمة الجارية على القوائم المالية.

أولا– تأثير القيمة الجارية على قائمة المركز المالي

تطبيق نموذج القيمة الجارية على قائمة المركز المالي يتطلب تقسيمها إلى بنود نقدية والبنود غير النقدية مهما كانت الطريقة المستخدمة في تمثيل القيمة الجارية:[3]

1. **البنود النقدية**هذه البنود لا تحتاج إلى أي تعديل لأ نها تظهر دائما بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر، كما لا يتم احتساب لهذه البنود المكاسب والخسائر الناتجة عن تغير الأسعار؛
2. **البنود غير النقدية:** تعدل الأصول الثابتة والمخزون بناءا على جداول أرقام القياسية الخاصة، أو عن طريق التقديرات الشخصية، أما رأسمال فلا يتم تعديله، كما يتم حساب رصيد الأرباح المحتجزة من خلال المتمم الحسابي بين مجموع الأصول والخصوم أو من خلال رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة مضاف إليه أرباح العام على أساس التكلفة الجارية ويخصم منه توزيعات الأرباح النقدية خلال العام على أساس التكلفة التاريخية.

ثانيا– تعديل قائمة الدخل:

يتم كذلك في قائمة الدخل تعديل بعض وليس كل عناصر فالمبيعات لا يتم تعديلها على أساس أ نها تعبر دائما على القيمة الجارية في تاريخ البيع، كما أن قيمة المصروفات الأخرى (مثل مصاريف التشغيل، مصاريف

---

[1]- ظاهر، القشي: **السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "39" في الشركات المساهمة الأردنية**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2007، ص05.

[2]– حسين، قاضي ومأمون، حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 319.

[3]– محمد مبروك، أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص438.

الإدارية، مصروفات الضرائب) فلا تعدل أيضا على اعتبار أن التكلفة التاريخية لها تعادل تكلفتها الجارية في تاريخ إنفاقها،[1] وبما أن التكلفة الجارية للأصول الثابتة تختلف من فترة إلى أخرى فإن مصاريف الاهتلاك يتم تعديلها بقسمة متوسط التكلفة الجارية بين بداية و نهاية الفترة على العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، كما أن تكلفة البضاعة المباعة التاريخية تختلف عن تكلفتها الجارية، حيث أن جزء من البضاعة المباعة قد تكون من مخزون أول المدة، لذلك يتم تعديلها بضرب عدد الوحدات المباعة في التكلفة الاحلالية في تاريخ البيع،[2] وطبقا لمفهوم القيمة الجارية فإن قائمة الدخل تظهر نوعين من الدخل: [3]

1. **صافي الدخل على أساس العمليات الجارية:** وهو الفرق بين إيرادات الفترة محسوبة على أساس سعر البيع ومصاريف الفترة محسوبة على أساس القيمة الجارية بتاريخ البيع؛
2. **إجمالي مكاسب أو الخسائر للبنود غير النقدية:** هو الارتفاع أو الانخفاض في القيمة الجارية للأصل أو الخصم غير النقدي الناتج عن الحيازة على مدار عدة فترات زمنية، وتقسم إلى:

- **مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة (Real holding gains or losses)** : التي تنتج عن بيع العناصر غير النقدية وتحسب بالفرق بين القيمة الجارية للأصل بتاريخ البيع والتكلفة التاريخية؛
- **مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة (Fictitious holding gains or losses)** : تحسب بالفرق بين مكاسب الحيازة غير المتحققة في نهاية وبداية الفترة، أي أن هذه المكاسب أو الخسائر لا تنتج عن عملية البيع وإنما عن الارتفاع أو الانخفاض في قيمة البنود غير النقدية التي بحوزة المؤسسة، حيث أ نها تحسب كذلك بالفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية وتصبح محققة بمجرد حدوث عملية البيع.

الفرع الرابع: تقييم القيمة الجارية

أولا– إيجابيات القيمة الجارية: تتميز القيمة الجارية بالعديد من المزايا نذكر منها ما يلي: [4]

1. إن القيمة الجارية تتفق مع التعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية للمؤسسة؛

---

[1]– المرجع نفسه، ص438.

[2]– وليد، ناجي الحيالي، **مشاكل محاسبية معاصرة**، مرجع سابق، ص273.

[3]– حيدر محمد علي، بن عطا الله، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، مرجع سابق، ص278.

[4]– ماهر موسى، درغام وتامر بسام، الأغا: **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي التاسع حول: الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الإسلامية، غزة، بدون سنة، ص ص: 11، 12.

2. تعبر القيمة الجارية إذا تم تقييم الموجودات والالتزامات على أساسها عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
3. توفر قاعدة ملائمة للمستثمرين والمساهمين لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، بإضافة أسس جيدة للتنبؤ بالنتائج المستقبلية والتدفقات النقدية؛
4. تعتبر طريقة حديثة للقياس المحاسبي إذ أ نها لم تظهر إلا في السنوات السبعينات من القرن الماضي؛ كما تمثل وسيلة للمحافظة على رأس المال المادي فالدخل وفق هذا النموذج هو المبلغ الممكن توزيعه دون الإضرار بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛[1]
5. يوفر مدخل القيمة الجارية مقياسا أفضل للكفاءة، حيث أن حساب الاهتلاك على أساس القيمة الجارية يمكن من الحصول على مقياس أفضل لكفاءة التشغيل.[2]

ثانيا– سلبيات القيمة الجارية: تتمثل أهم الانتقادات الموجهة إلى القيمة الجارية فيما يلي: [3]

1. صعوبة تحديد القيمة الجارية بصفة دقيقة لكل عناصر القوائم المالية في وقت معين، وبالتالي فإ نها تخضع للتقدير الشخصي في بعض الأحيان نظرا لأن بعض المنتجات لا تباع بشكل شائع، أو عدم وجود سوق شائع لمنتجات المؤسسة؛
2. أن القيمة الجارية ليست دائما مماثلة للقيمة السوقية العادلة، حيث أن قيمة الأصل تعتبر دالة في التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة عنه، ومع ذلك فإن القيمة الجارية لا تكتسب بالضرورة الزيادة في الخدمات المحتملة لذلك الأصل، وغالبا لا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر القوة الشرائية في نماذج القيمة الجارية؛
3. إن التخلي عن قاعدة تحقق الإيراد بالبيع وافتراض تصفية موارد المؤسسة عند إتباع طريقة أسعار الخروج الجارية يتعارض مع الفرض السائد باستمرارية المؤسسة؛ كما أن هذا النموذج يتجاهل التغير في القوة الشرائية للبنود النقدية، وكذا التغير في القوة الشرائية العامة.[4]

المطلب الثالث: الطريقة المختلطة

يمزج هذا النموذج بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الجارية لتعديل القوائم المالية من آثار التضخم

---

[1]– سيد عطا الله، السيد: **النظريات المحاسبية**، ط1، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص158.

[2]– أمين السيد أحمد، لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، مرجع سابق، ص221.

[3]– شعيب، شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008، ص 165.

[4]– رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 146.

الفرع الأول: طبيعة القيمة الجارية المعدلة

لا يوجد تعارض بين مدخل وحدة النقد المتجانسة ومدخل التكلفة الجارية، ولا يعتبر أحدهما بديلا عن الآخر، فكل منهما يعالج مشكلة تختلف عن الأخرى، فكلاهما يستهدف المحافظة على رأس المال، لكن الاختلاف يكمن في أسلوب المحافظة على رأس المال، فبينما يستهدف نموذج التكلفة التاريخية المعدلة الحفاظ على القوة الشرائية لرأس المال، تستهدف طريقة القيمة الجارية المحافظة على رأس المال الحقيقي أو الاقتصادي؛ نتيجة لذلك ساد الاتجاه نحو الجمع بين المدخلين ضمن نموذج واحد يطلق عليه مدخل التكلفة الجارية المعدلة، باعتبار أن مدخل وحدة النقد المتجانسة يأخذ في الاعتبار أثر التغير في المستوى العام للأسعار، ومدخل التكلفة الجارية يعكس أثر التغيرات في الأسعار الخاصة،[1] فإن هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تحدث في المستوى النسبي للأسعار، أي إلى أي حد كانت التغيرات في المستوى الخاص للأسعار متماشية مع التغيرات في المستوى العام للأسعار، فالأسعار الخاصة بالسلع والخدمات معينة تتغير عادة بمعدلات مختلفة وأحيانا في اتجاهات مختلفة عن تغيرات المستوى العام للأسعار، ويتم الربط بين التغيرات السعرية العامة والخاصة عن طريق التغير النسبي في الأسعار وفق المعادلة التالية:[2]

التغير في المستوى النسبي للأسعار = التغير في المستوى العام للأسعار – التغير في المستوى الخاص للأسعار

نستنتج أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يتخلى عن أساس القياس المحاسبي المتمثل في التكلفة التاريخية وذلك باستبداله بالقيمة الجارية، كما يستبدل وحدة القياس الثابتة بوحدة متجانسة عن طريق تعديلها بالتغيرات المستوى العام للأسعار.

الفرع الثاني: تأثير القيمة الجارية المعدلة على القوائم المالية

أولا – تعديل قائمة المركز المالي: وفقا لنموذج القيمة الجارية المعدلة، تعدل قائمة المركز المالي على أساس المزج بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة القيمة الجارية، إذ تعدل البنود غير النقدية إلى ما يعادل قيمتها بأسعار السوق الجارية أولا ثم يتم التعبير عنها بوحدات لها قوة شرائية موحدة، أما البنود النقدية فتعالج وفقا لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة.[3]

---

[1]- وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص391.

[2]- رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 180.

[3]- يوسف فرح، جهماني: **المحافظة على رأس المال المحاسبي في ظل التضخم بالتطبيق على الشركات المساهمة الأردنية**، مجلة جامعة الملك سعود، العدد 11، الرياض، 1999، ص237.

ثانيا– قائمة الدخل تبين لنا من نموذج القيمة الجارية أن إيرادات المبيعات لا تعدل لأ نها تعبر دائما عن القيمة الجارية في تاريخ البيع، أما في ظل نموذج القيمة الجارية المعدلة فيعاد تقييمها وفق التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار حتى تأخذ بعين الاعتبار أثر التضخم، أما فيما يخص تكلفة المبيعات فتظهر قيمتها عل أساس القيمة الجارية معدلة بالمستوى العام للأسعار، وبالنسبة لباقي المصاريف فتظهر قيمتها كما في نموذج التكلفة التاريخية المعدلة،[1] أما مكاسب وخسائر فتظهر كما يلي:[2]

- مكاسب الحيازة المحققة تحسب على أساس الفرق بين القيمة الجارية والتكلفة التاريخية كلاهما معدل بوحدة نقدية ثابتة؛
- مكاسب الحيازة غير المحققة وتتمثل في الفرق بين التكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الجارية؛
- مكاسب وخسائر القوة الشرائية تحسب بالفرق بين صافي المركز النقدي الحقيقي وصافي المركز النقدي المعدل بالأرقام القياسية.

الجدول التالي يوضح كيفية تعديل عناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وفق النماذج الثلاثة:

الجدول رقم (02): تعديل عناصر القوائم المالية في ظل بدائل القياس المحاسبي

البنود	التكلفة التاريخية المعدلة	القيمة الجارية	القيمة الجارية المعدلة
العناصر النقدية	لا تعدل وتحسب لها مكاسب وخسائر القوة الشرائية	لا يتم تعديلها	لا تعدل وإنما تحسب لها مكاسب وخسائر القوة الشرائية
العناصر غير النقدية	تعدل بالأرقام القياسية	تعدل بالقيم الجارية	
المبيعات	تعدل بالأرقام القياسية	لا يتم تعديلها	تعدل بالأرقام القياسية
تكلفة المبيعات	تعدل بالأرقام القياسية	تعدل بالقيم الجارية	قيمتها على أساس نموذج القيمة الجارية معدلة بالأرقام القياسية
المصاريف	تعدل بالأرقام القياسية	لا تعدل ما عدا الاهتلاك فيحسب على أساس القيمة الجارية	تعدل بالأرقام القياسية
المكاسب المحققة	لا يتم الاعتراف بها	الفرق بين القيمة الجارية عند البيع	الفرق بين القيمة الجارية

[1]– رضوان، حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص: 183– 188.

[2]– المرجع نفسه، ص ص: 183– 188.

		والتكلفة التاريخية	والتكلفة التاريخية كلاهما معدلة بالأرقام القياسية
المكاسب غير محققة	لا يتم الاعتراف بها	الفرق بين القيمة الجارية والتكلفة التاريخية	الفرق بين القيمة الجارية والتكلفة التاريخية معدلة بالأرقام القياسية
مكاسب المستوى العام للأسعار	الفرق بين صافي المركز النقدي الحقيقي والمعدل	لا يتم الاعتراف بها	الفرق بين صافي المركز النقدي الحقيقي والمعدل

المصدر: إعداد الباحثة بناء على المعلومات السابقة وكذا قراءات متعددة.

يظهر من الجدول أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يجمع بين طريقتي التكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الجارية، وذلك بهدف الاعتراف بكل من أثر المستوى العام والخاص للأسعار.

الفرع الثالث: تقييم طريقة القيمة الجارية المعدلة

أولا – إيجابيات الطريقة المختلطة: تسمح الطريقة المختلطة بتحقيق المزايا التالية:[1]

1. تساعد القيمة الجارية المعدلة على إبراز التغيرات في المستويات العامة والخاصة في الأسعار، وبالتالي فهي تتفادى أخطاء التوقيت والقياس، كما تسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة وكفاءتها في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة؛
2. تتلاءم هذه الطريقة مع فرض الاستمرار حيث تتيح للمؤسسة فرصة لاستبدال أصولها المستنفذة، كما تكون المعلومات المعدة على أساسها ملائمة لاتخاذ القرارات، وتتيح بصدق التعبير عن الواقع الاقتصادي من خلال إبراز جميع الأحداث التي أثرت على بنود القوائم المالية خلال الفترة، وهذا ما يتلاءم مع مبدأ الإفصاح الكامل؛
3. إضافة إلى ذالك فإن العمليات الحسابية والمقارنات بين بنود القوائم المالية التي تتم وفق هذه الطريقة تصبح ذات معنى نظرا لتوفر خاصية التجانس بين مختلف البنود، وتتفق مع مفهوم الأصل باعتباره منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل، ومفهوم القياس المحاسبي الذي يركز على العمليات التي قامت بها المؤسسة، الأحداث الاقتصادية والظروف التي أثرت عليها خلال فترة زمنية معينة.

[1] – بلال، كيموش: **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة)**، مصدر سابق، ص84.

ثانيا – عيوب الطريقة المختلطة: رغم المزايا السابقة إلا أن هذه الطريقة لم تلقى تأييد من قبل المحاسبين بسبب:[1]

1. غياب الموضوعية نظرا للاعتماد على التقدير في تحديد القيم الجارية في كثير من الحالات، كما أن اختيار الرقم القياسي المستخدم في التعديل سوف يتسم بالذاتية؛
2. غير قابلة للتحقق بسبب غياب المستندات الإثبات، واختلاف نتائجها بين العديد من الأشخاص؛
3. لا تتفق مع الكثير من المبادئ المحاسبية كمبدأ الحيطة والحذر، مبدأ تحقق الإيرادات، ومبدأ وحدة النقد؛
4. صعبة التطبيق في الواقع، فهي تتطلب الجهد، التكلفة والوقت كما تتطلب الدقة الكاملة في إعدادها.

المطلب الرابع: مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم.

سيتم من خلال هذا المطلب المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم باستخدام معايير معينة.

الفرع الأول: أسس المقارنة والتقييم

يرى (**صادق الحسني**) أن المقارنة والمفاضلة بين القوائم المالية المعدة على أساس تاريخي و بين تلك المعدلة المحسوبة على أساس الأسعار الجارية لا تصح، فالمفاضلة تتوقف على من يستخدم هذه القوائم، والغرض من استخدامها وقد يحتاج الشخص لكلا النوعين، بل إن تطور المحاسبة يستلزم بالضرورة إعداد تقارير وقوائم معدة على الأساسين (التاريخي والمعدل)فالمحاسبة تخدم طوائف متعددة لكل منها اهتماما تها وأهدافها، وبالتالي فإن القوائم المالية المعتمدة على القياس التاريخي أهميتها ومغزاها وتخدم أهدافا معينة وطوائف معينة، ومن جهة أخرى فإن البيانات المالية التي تظهر أثر التقلبات في الأسعار لها أهميتها ومغزاها وتخدم طوائف معينة وأهداف معينة؛[2] غير أن هذا لا يمنع من أجراء مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظلالتضخم بهدف توضيح الفروق بين هذه النماذج، وذلك بالاستناد على المعايير التالية: [3]

أولا– معايير المقارنة: فيما يلي شرح مختصر لمعايير المقارنة والمتمثلة في:

1. **أخطاء التوقيت (Timing Errors):** إن معايير تحديد أية خاصية أو خصائص بنود القوائم المالية والتي ينبغي قياسها والتقرير عنها في المحاسبة المالية سوف تكون لصالح بديل القياس المحاسبي الذي يتجنب أخطاء التوقيت، وتتولد أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك

---

[1]– المصدر نفسه، ص84.

[2]– صادق، الحسني، **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، مرجع سابق، ص31.

[3]– أحمد، بلقاوي، **نظرية محاسبية**، مرجع سابق، ص ص: 382، 383.

التغيرات والتقرير عنها محاسبيا في دورة أخرى الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات، فبديل القياس المحاسبي الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها سيتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى.

2. **أخطاء وحدة القياس (Measuring - Unit Errors):** إن معايير تحديد أية وحدة قياس ينبغي تطبيقها على خواص بنود القوائم المالية سوف تكون لصالح وحدة القياس التي تتجنب أخطاء وحدة القياس، وتتولد هذه الأخيرة عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، لذلك تكون الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية.

ثانياً – معايير التقييم: إن المعيار الثاني لتقييم بدائل القياس المحاسبي هو ملاءمة المعلومات المحاسبية المنتجة لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المعنيين أي ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية مفيدة، وبالتالي فالبديل الأفضل هو الأكثر ملاءمة لحاجات متخذ القرار.

الفرع الثاني: مقارنة و تقيم بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

سنعتمد على الجدول التالي في المقارنة بين نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، ونموذج القيمة الجارية، ونموذج القيمة الجارية المعدلة، وكذلك نموذج التكلفة التاريخية، وهذا لمعرفة الفروق بين النماذج الأربعة

الجدول رقم (03): المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم.

البيان		التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	القيمة الجارية	القيمة الجارية المعدلة
خواص كل نموذج		– تعتبر الأساس في تقييم القوائم المالية وتحديد الدخل؛ – الاعتماد على فرض ثبات القوة الشرائية للنقود؛ – تتوافق مع مبدأ القياس الفعلي ومبدأ تحقق الإيراد بالبيع، ومبدأ المقابلة في تحديد الدخل.	– تعتبر التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية الأساس في تقييم القوائم المالية وتحديد الدخل؛ – استبعاد فرض وحدة القياس النقدي؛ – يتوافق مع مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، ومبدأ المقابلة في تحديد الدخل.	– اعتماد أسعار الدخول الجارية، أو أسعار الخروج، أو القيمة الحالية أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل؛ – الاعتماد على فرض ثبات القوة الشرائية للنقود؛ – التخلي عرمبدأ تحقق الإيراد بالبيع، لأ نها تعترف بمكاسب الحيازة غير المحققة.	– اعتماد أسعار الدخول الجارية، أو أسعار الخروج، أو القيمة الحالية معدلة بالمستوى العام للأسعار أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل؛ – استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس للقياس؛ – التخلي عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع.
معايير المقارنة	أخطاء التوقيت	يتضمن أخطاء التوقيت لأنه يدمج دخل الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورات السابقة، أي يتعارض مع مبدأ استقلالية الدورات، وذلك لأنه لا يعترف بمكاسب الحيازة إلا بتحققها بالبيع.	يتضمن أخطاء التوقيت لأنه يدمج دخل الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورات السابقة لكنها تحققت في الدورة الحالية، أي أنه يتعارض مع مبدأ استقلالية الدورات، كما يستبعد مكاسب الحيازة التي اكتسبت في الدورة الحالية ولم تتحقق بعد بالبيع،	لا يتضمن أخطاء التوقيت، لأن صافي الدخل في ظل هذه الطريقة يساوي مجموع دخل الجاري ومكاسب الحيازة محققة وغير المحققة، كما أن هذا النموذج يتخلى عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع.	لا يتضمن أخطاء التوقيت، لأن صافي الدخل في ظل هذه الطريقة يساوي مجموع دخل الجاري ومكاسب الحيازة محققة وغير المحققة، كما أن هذا النموذج يتخلى عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع.

أخطاء القياس	يتضمن أخطاء القياس لأنه يعتمد على وحدة قياس اسمية تتجاهل تغيرات الأسعار.	يمتاز بالموضوعية والخلو من أخطاء القياس، لأ نهيأخذ في الاعتبار التغيرات السعرية العامة، إلا أنه يتجاهل التغيرات السعرية الخاصة.	يتضمن أخطاء القياس لأنه يعتمد على وحدة قياس اسمية ويتجاهل تغيرات الأسعار العامة إلا أنه يراعي التغيرات السعرية الخاصة.	يتجنب أخطاء القياس لأنه يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.
الملاءمة	تعتبر معلوماته غير ملاءمة لاتخاذ القرار لأ نها تتجاهل التغيرات السعرية العامة والخاصة معا.	تعتبر البنود غير النقدية فقط ملاءمة لاتخاذ القرار،	تعتبر معلوما تها ملاءمة لاتخاذ القرار	تعتبر المعلومات الناتجة عنه ملاءمة

المصدر: إعداد الباحثة بناء على ما ورد في:

- رضوان، حلوة حنان: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، دار وائل، عمان، الأردن، 2003، ص ص: 166- 193.

يتضح من الجدول أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يعتبر أفضل النماذج، نظرا لخلوه من أخطاء التوقيت والقياس، كما أنه ملائم لحاجات متخذ القرار، يتضح من الجدول أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يعتبر أفضل النماذج، نظرا لخلوه من أخطاء التوقيت والقياس، كما أنه ملائم لحاجات متخذ القرار، إلا أننا في الفصل التطبيقي اخترنا تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لأ نها الطريقة الوحيدة التي تتلاءم مع معطيات البيئة الاقتصادية الجزائرية، فهذه الطريقة تحتاج فقط إلى الأرقام القياسية التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء، بعكس طريقة القيمة الجارية المعدلة التي وإن تعددت طرق قياسها (القيمة الحالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، تكلفة الاستبدال) إلا أنه تكتنفها العديد من الصعوبات في تحديدها، أبسطها توفر سوق مالي نشط، وهذا ما تفتقده البيئة الاقتصادية الجزائرية، كما أنه وإن توفرت القيمة الجارية فإ نها غالبا ما تخضع للتقدير الشخصي، على عكس التكلفة التاريخية المعدلة التي يمكن تطبيقها بدقة، خاصة إذا توفر تاريخ الحصول على كل أصل.

المبحث الرابع: مساهمة النظام المحاسبي المالي في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية

اقتصرت التجربة الجزائرية في مجال محاسبة التضخم على تعديل الأصول الثابتة فقط، وذلك بالاستناد على الأرقام القياسية يشو بها الكثير من الانتقادات مما يجعلها بمثابة حل جزئي لمشكلة التضخم وليست حلا كاملا، لكن بتبني النظام المحاسبي المالي فقد أوجد هذا الأخير مفهوم جديد يأخذ بعين الاعتبار أثار التغيرات السعرية والمتمثل في القيمة العادلة (الحقيقية).

المطلب الأول:طبيعة النظام المحاسبي المالي

قبل الخوض في عمليات التقييم المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي، لا بد من التعرف على طبيعة هذا الأخير من خلال التطرق إلى كل من الإطار القانوني والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وكذا مفهوم المحاسبة المالية.

الفرع الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي: تعتبر النصوص القانونية التالية بمثابة المرجع الأساسي الذي يحدد مبادئ وأساسيات النظام المحاسبي المالي، والتي سنعرضها فيما يلي: [1]

1. **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر 2007م:** يهدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، كما حدد تاريخ أول يناير من سنة 2009م كأول تاريخ لبداية تطبيق هذا النظام.
2. **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429هـ الموافق ل26ماي 2008م:** يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، حيث نصت المادة الأولى منه على تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11، كما تطرق إلى الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية منها مثلا الإطار التصوري، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مفاهيم عناصر القوائم المالية.
3. **القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل26 جويلية 2008:** والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
4. **القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل26 جويلية 2008:** والمتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛

[1]– لخضر، علاوي: **نظام المحاسبة المالية**، page Bleues، الجزائر، 2011، ص ص:11، 12.

5. **التعليمة الوزارية رقم 02 بتاريخ 2009/10/29:** والمتضمنة التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي بداية سنة 2010.

الفرع الثاني:مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرفت المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 النظام المحاسبي المالي كما يلي:"نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"؛[1] من هذا التعريف نستخلص الخصائص التالية للنظام المحاسبي المالي:[2]

1. نظام للمعلومة المالية، أي يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
2. كشوف تعكس بصدق المركز المالي، أي تعبر الميزانية عن نشاط ومعاملات المؤسسة؛
3. معلومات يمكن قياسها عدديا، أي تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛
4. تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
5. قياس أداء ونجاعة المؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج؛
6. قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة؛
7. يتم إعدادها في نهاية السنة المالية، أي وفق مبدأ الدورية.

الفرع الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

وفقا للمادة السابعة من النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملاءمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار محاسبي، وعلى هذا الأساس فالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يعرف:

- مجال تطبيق المحاسبة المالية؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛

[1]– أنظر: المادة 3 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، 25 نوفمبر2009.

[2]– سعد، بوراوي: **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IAS/IFRS**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص9.

- المحاسبة عن الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.[1]

كما عرفت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الإطار التصوري على أنه:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.[2]

من خلال مراجعة الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة نجد أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي جاء متطابقا مع هذا الأخير، فيما عدا أنه أسقط بندا مهما وهو تحديد الفئات المستخدمة للقوائم المالية واحتياجا تهم من معلومات، وهو من الموضوعات التي يجب أن يشملها الإطار التصوري للمحاسبة المالية تماشيا مع ما ورد في الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة الدولية،[3] رغم أن المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بينت أنه من بين أهداف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية التي يتم إعدادها وفق المعايير المحاسبية.[4]

المطلب الثاني: بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

ترتكز عملية التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية التي لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود،حيث أقرت المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بأنة يتم تقييد عناصر الأصول و الخصوم والأعباء والمنتوجات وتعرض في الكشوف المالية على أساس تكلفتها التاريخية في تاريخ معاينتها، دون الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات في السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، إلا أن هذا النظام قد أشار إلى عدة طرق من التقييم، يمكن استخدامها لتقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة، والمتمثلة في:[5]

- **القيمة العادلة (الحقيقية)؛**
- **قيمة الإنجاز؛**

---

[1]- أنظر: المادة 7 من القانون رقم 11/07، مصدر سابق.

[2]- أنظر: المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429هـ الموافق ل26ماي 2008م، يتضمن تطبيق القانون 11/07، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 28 ماي 2008.

[3]- سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IAS/IFRS** ، مصدر سابق، ص8.

[4]- أنظر: المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مصدر سابق.

[5]- ن، حاج علي: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس، الجزائر، 2009، ص ص: 27-46.

- **القيمة المحينة أو قيمة المنفعة.**

1. **التكلفة التاريخية:** تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛
- تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة العادلة إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبة الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2. **القيمة النفعية:** هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

3. **القيمة العادلة (الحقيقية):** تعرف القيمة العادلةبأ نها "**المبلغ الذي يمكن أن يتم تبادله أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية**".[1]

4. **قيمة الإنجاز:** تكلفة اقتناء المستهلكات من المواد والخدمات المستعملة لإنتاج العنصر، مع زيادة التكاليف الأخرى التي تدفعها المؤسسة أثناء عملية الإنتاج لوضع هذا العنصر في الحالة المطلوبة، أي أعباء الإنتاج المباشرة وكذا الأعباء غير المباشرة المتصلة بشكل معقول لإنتاج هذا العنصر.[2]

المطلب الثالث: عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي.

يعمل النظام المحاسبي المالي على الأخذ بعين الاعتبار للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود من خلال بديلين للتقييم المحاسبي، يتمثل الأول في انخفاض قيمة الأصول (انخفاض الأسعار)، والبديل الثاني المتمثل في إعادة التقييم (الارتفاع في الأسعار).

[1]- لخضر، علاوي، **نظام المحاسبة المالية** ،مرجع سابق، ص18.

[2]- المرجع نفسه، ص18.

الفرع الأول: انخفاض قيمة الأصول.

تسجل المؤسسة الخسارة في القيمة الناتجة عن انخفاض قيمة التثبيتات حسب القواعد التي حددها القرار المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ26 جويلية 2008 كما يلي:[1]

1. عند حلول كل تاريخ إقفال حسابات تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنفي نهاية مدة الانتفاع به، وفي الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلةللتحصيل ستقدر على أساس أ نها مساوية لقيمتها النفعية، وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها؛
2. عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم بإثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات؛
3. تقدر المؤسسة كذلك عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة لأصل معين خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو قد انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فان المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل؛
4. تسجل خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية

[1]- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009م.

للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، ولكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة في القيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات السابقة.

الفرع الثاني: عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي.

أولا– مفهوم إعادة التقييم: بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة (طريقة الكلفة) عند تسجيلها الأولي، يرخص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي المبلغ المعاد تقييمه، أي القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع الخسائر القيمة اللاحقة؛[1] أي أن عملية إعادة التقييم تنطوي على تحديد قيمة جديدة للاستثمارات المعنية، والتي تعكس القوة الشرائية الحقيقية للنقود؛

يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لعناصر الاستثمارات موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه اختلافا جوهريا عن قيمته الدفترية، فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة التقييم أخرى،[2] وهذه المعالجة هي نفسها المسموح بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 16 الذي ينص على أن عملية إعادة التقييم تتم فقط في حالة وجود اختلاف جوهري بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه؛ أماّ إذا لم يكن هذا الاختلاف فتتم إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.[3]

ثانيا– نطاق إعادة التقييم: تنطوي عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي على:

1, المؤسسات المعنية بإعادة التقييم: تتمثل المؤسسات المعنية بإعادة التقييم في كل المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وهي:[4]

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين للمحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2. الاستثمارات المعنية بإعادة التقييم: تطبق إعادة التقييم على:[5]

---

[1]– لخضر، علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 56.

[2]– شنوف، شعيب: **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**،ج2، مرجع سابق، ص 98.

[3]– محمد، أبو النصار وجمعة، حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص262.

[4]– أنظر: المادة 4 من القانون رقم 11/07، مصدر سابق.

[5]– أنظر: القرار 71 المؤرخ 26 جويلية 2008، مصدر سابق.

– **التثبيتات العينية:** هي أصول مالية تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم خدمات، الإيجار أو الاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تمتد مدة استعمالها إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية، وهي الأصول التي أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني من مدونة الحسابات، وذلك في الحساب 21، وتضم الأراضي، المباني، المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية، التثبيتات العينية الأخرى، كما بين النظام المحاسبي المالي أن القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتقدر هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون مؤهلون ومحترفون، أما القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج فهي أيضا قيمتها في السوق وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق، فإ نها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك، وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛

– **التثبيتات المعنوية:** هي أصول قابلة للتحديد عير نقدية وغير مادية، وتستعمل في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة، وقد خصص لها النظام المحاسبي المالي الحساب 20؛ يمكن لأي تثبيت معنوي كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس المبلغ المعاد تقييمه، حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة؛

– **العقارات الموظفة:** عقار التوظيف هو أرض أو مبنى مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال، فهو لذالك غير موجه إلى للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أوللبيع في إطار النشاط العادي،

– **الأصول البيولوجية:** هي عبارة عن الحيوانات والنباتات المملوكة من طرف مؤسسة زراعية في إطار نشاطها العادي.

ثالثا– كيفية إعادة التقييم: إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقَيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فارق إعادة التقييم (ح/105)، على أن تسجل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء، أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا ، ويبقى فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء، وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛[1]

[1]– ن، حاج علي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مرجع سابق، ص 58.

بالنسبة إلى العقارات الموظفة، فبعد الإدراج المبدئي باعتبارها تثبيتات عينية، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، وإما على أساس قيمتها العادلة، وتدرج في الحسابات الفائدة أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيهاوهذه المعالجة هي نفسها المسموح بها وفق المعيار المحاسبي الدولي (40)" الاستثمارات العقارية"؛ أما الأصول البيولوجية فتقيم عند إدراجها في الحسابات لأول مرة بقيمتها العادلة مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، فيتم تقييمها بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، و يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة المنقوص منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها؛[1] وهذه المعالجة هي نفسها المسموح بها وفق المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة".

المطلب الرابع: الإطار النظري للقيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.

استخدم النظام المحاسبي المالي **مفهوم القيمة الحقيقية كدلالة للقيمة العادلة**، وإلى ضرورة تطبيقها في إعادة تقييم بعض الأصول لتفادي التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، لكنه اكتفي فقط بتعريفها دون التطرق إلى المفاهيم النظرية التي تساعد في التعمق في فهمها وتطبيقها، لذا لا بد من اللجوء إلى المعايير المحاسبية الدولية لتحديد الإطار النظري للقيمة العادلة.

الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة لغويا بأ نها "**قيمة الشيء المقدرة تقديراً صحيحاً بعيداً عن التحيز أو الخطأ**"،[2]

أما من الناحية المحاسبية فهناك العديد من التعريفات التي قدمت لها، نذكر منها:

-عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية بأ نها "**المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة أصل، أو سداد الالتزام به، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت**"،[3]وقد ورد هذا التعريف في عدد من المعايير منها (17، 18، 21، 32، 39، 40 ،41)،

[1]– أنظر: القرار 71 المؤرخ في 26جويلية 2008، مصدر سابق.

[2]– ماهر موسى، درغام وتامر بسام، الأغا، **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، مصدر سابق، ص9.

[3] – محمد، أبو النصار وجمعة، حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص 635.

- كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مفهوم القيمة العادلة في المعيار (157)أ نها "**السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع أصل أو الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس**".[1]
- كما تعرف القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي بالقيمة الحقيقية، والتي تتمثل في "**المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية**".[2]

مما سبق ذكره؛ نلاحظ أنه لا يوجد اختلاف كبير في تعريف القيمة العادلة بين معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والنظام المحاسبي المالي، حيث تتفق في مجملها على أ نها القيمة التي تصلح لتبادل الأصول وتسديد الالتزامات على أساس تجاري بحت وبين أطراف راضية عن التبادل، وراغبة فيه، ولديهم معلومات كافية عن السوق (تماثل المعلومات).

الفرع الثاني: قياس القيمة العادلة: بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

- يعتبر السعر المحدد في السوق النشط أفضل مقياس للقيمة العادلة،[3]أي يتم الاستناد إلى **القيمة السوقية** لتحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات شريطة أن تكون الأسواق نشطة وكفؤة، لأن القيمة السوقية لا تمثل القيمة العادلة إلا إذا كانت الأسواق كفؤة وعقلانية ونشطة[4].
- إذا لم تتوفر القيمة السوقية، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير.

قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

- لأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشا بهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛
- نماذج التسعير الداخلية؛

---

[1]- رضا، إبراهيم صالح: **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص23.

[2]- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 26جويلية 2008، مصدر سابق.

[3]- رضا، إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مصدر سابق، ص24.

[4]- ماهر موسى، درغام وتامر بسام، الأغا، **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، مصدر سابق، ص10.

- التدفقات النقدية المخصومة[1]

كما تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى العديد من الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة بالتفصيل في العديد من المعايير المحاسبية نذكرها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (04): أسس قياس القيمة العادلة حسب معايير المحاسبة الدولية

المعيار المحاسبي	أسس القياس والتقييم
المعيار 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات"	بين هذا المعيار من خلال عملية إعادة التقييم للممتلكات والمعدات والمصانع أن القيمة العادلة تمثل القيمة السوقية التي عادة ما يتم تحديدها بناءا على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول أو بسبب ندرة بيعها، حينها يتم تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو **القيمة الاستبدالية** بعد الاهتلاك.
المعيار 32 "الأدوات المالية: الافصاح والعرض"	- إذا كانت الأداة المالية يتم تداولها في سوق نشط فإن سعرها السوقي يمثل الأساس المناسب للقيمة العادلة، ويتمثل عادة في: ● أسعار عروض الشراء الجارية: لأصل تستحوذ عليه المنشأة أو مطلوب تنوي إصداره؛ ● أسعار عروض البيع: لأصل تنوي المنشأة شراؤه أو مطلوب تحتفظ به المنشأة؛ ● سعر آخر عملية: في حالة عدم توافر الأسعار الجارية لعروض الشراء والبيع، بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ إعداد البيانات المالية. وفي حالة قيام المنشأة بالاحتفاظ بموجودات ومطلوبات متقابلة فإنه من المناسب استخدام متوسط أسعار السوق كأساس لاحتساب القيم العادلة. - إذا كانت السوق غير نشطة أو إذا كان حجم التعامل صغيرا نسبيا، أو أن الأسعار السوقية غير معلنة، فإنه يمكن الاعتماد على الأساليب التقديرية التالية لتحديد القيمة العادلة: ● القيمة السوقية الجارية لأداة مماثلة؛ ● استخدام أساليب خصم التدفقات النقدية باستخدام معدل خصم مساو لسعر الفائدة السائد في السوق لأدوات مالية مماثلة جوهريا من حيث تاريخ الاستحقاق والخصائص الأخرى؛ ● نماذج تسعير الخيارات المالية. - إذا كانت إحدى الأداة لا يتم تداولها في سوق مالي منظم فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ محدد لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى يعتقد أن تكون القيمة العادلة ضمنه؛ - عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، فيجب تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأدوات المالية المراد تقييمها، بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، ودرجة التأكد منها وذلك لمساعد تهم

[1]- رضا، إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مصدر سابق، ص24.

	على عمل تقديرا تهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة.
المعيار 36 " الانخفاض في قيمة الأصول"	- من وسائل تحديد القيمة العادلة ما يلي: ● وجود اتفاقية بيع ملزمة للأصل في عملية تجارية بحتة؛ ● سعر بيع الأصل في سوق نشط إن وجد مطروحا منه تكاليف البيع؛ ● إذا لم يتوفر ما سبق، فيمكن تحديد متحصلات بيع الأصل في عملية بيع تجارية بحتة بين أطراف مطلعة و راغبة، وبحيث تقدر صافي المتحصلات بناءا على أفضل المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة
المعيار38 " الأصول غير الملموسة"	تتحدد القيمة العادلة وفق هذا المعيار كما يلي: - الأسعار المدرجة في السوق النشط هي أفضل مقياس للقيمة العادلة، وعادة ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي، وإذا لم تكن هذه الأخيرة متوفرة فقد يوفر سعر أحدث عملية مماثلة أساسا يمكن بناءا عليه تقدير القيمة العادلة شريطة أن لا يكون قد حدث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي تم به تقدير القيمة العادلة للموجود. -القيم الممكن احتسا بها من خلال استخدام أساليب القياس التي طور تها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء وبيع موجودات غير ملموسة، وتشمل هذه الأساليب – حيث يكون ذلك مناسبا– تطبيق عناصر متعددة تعكس عمليات السوق الحالية لمؤشرات معينة تؤثر على ربحية الأصل (مثل الإيراد وحصص السوق وربح التشغيل . الخ) أو خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من الأصل.
المعيار 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"	أوضح المعيار رقم (39) عدة مقاييس للقيمة العادلة على النحو التالي: - الأسعار المتداولة في سوق نشط للأدوات المالية وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة. - أداة الدين التي تصنف من قبل وكالة تصنيف مستقلة، وأن يكون لهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول. - الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب، وتعتمد مدخلات هذا النموذج على بيانات من الأسواق النشطة وقد تطرق المعيار للطرق البديلةً لقياس القيمة العادلة في غير الحالات المعتمدة أعلاه، وهذه الطرق هي: - إن لم تكن السوق نشطة، فيمكن تعديل القيم والأسعار المدرجة في السوق بشكل يعطي تقديراً أفضل. - إن كانت السوق نشطة، ولكن حجم التداول للأصل المالي أو الالتزام المالي المطلوب تقدير قيمته العادلة قليل جداً نسبةً إلى حجم هذه الأدوات المالية، فيمكن اعتماد تقديرات صناع السوق لهذه الأدوات فيما يتعلق بحجم التداول المتوقع من أجل الحصول على تقييم عادل لقيمة هذه الأدوات من خلال تسجيل قراءات الأسعار لفترات طويلة - يمكن اللجوء إلى أساليب بديلة أخرى، مثل: ● القيمة السوقية للأدواتلمشا بهة بشكل جوهري. ● القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة. ● نماذج تسعير الخيارات. – تقييمات وتقديرات أطراف خارجية محايدة.
المعيار 40 "الاستثمارات	أوضح المعيار أسس تحديد القيمة العادلة على النحو التالي: – يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، وأفضل وسيلة يمكن من خلالها تحديد القيمة السوقية

العقارية"	الحالية للبند، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالا والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، ومن خصائصه أنه يمثل أفضل سعر قد يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخيم أو تخفيض في ظل ظروف اقتصادية خاصة؛ – تعتبر الأسعار الجارية في سوق نشطة لممتلكات أخرىهشا بهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية، أفضل دليل للقيمة العادلة؛ – في حالة غياب أسعار حالية في سوق نشط ، تأخذ المؤسسة معلومات تساعدها في تقدير القيمة العادلة من عدة مصادر، تشمل: ● أسعار حالية من سوق نشط لعقارات لها طبيعة وحالة وموقع مختلف، معدلة لتعكس هذه الفرو قات، ● أسعار حديثة لأسواق اقل نشاطاً مع تعديلات لتعكس أية تغيرات في الظروف الاقتصادية منذ التاريخ الذي حصلت فيه العمليات بهذه الأسعار, وتاريخ التقييم الحالي؛ ● خصم التدفقات النقدية المتوقعة، مدعومة بشروط عقود أيجار حالية أو بأدلة خارجية كإيجار الممتلكات المماثلة في نفس المنطقة، واستخدام معدلات خصم تعكس عدم اليقين في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.
المعيار 41 "الزراعة"	تتحدد القيمة العادلة وق هذا المعيار على النحو التالي: - يعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفق لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج الزراعي هي بالضرورة القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد؛ - في حالة غياب سوق نشط تستخدم المؤسسة واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة: ● أسعار أحدث عملية تمت في السوق بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك العلميات وتاريخ الميزانية العمومية؛ ● أسعار السوق لموجودات مشا بهة مع التعديل لعكس الاختلافات؛ ● الأسعار السائدة لوحدة أصل بيولوجي، مثل سعر الكغم الواحد من القمح. في حالة عدم توفر هذه الأسعار يمكن للمؤسسة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق الحالي قيل الضريبة لتقدير القيمة العادلة.
IFRS7: الأدوات المالية: الافصاحات	بين هذا المعيار أن تحديد القيمة العادلة يتم وفق ما هو مبين في المعيار 32و39، كما تطرق إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتحديد القيمة العادلة، وفي حالة كون السوق المالي غير نشط، فقد بين أن سعر المعاملة هو أفضل دليل على القيمة العادلة، إلا إذا تحققت شروط تحديد القيمة العادلة الموضحة في المعيار 39.

المصدر: إعداد الباحثة بالاستناد على معايير المحاسبة الدولية .IAS/IFRS

يتضح من الجدول أن معايير المحاسبة الدولية قد تناولت القيمة العادلة في عدد من المعايير وقد أجمعت جميعها تقريبا على أن المقياس المناسب للقيمة العادلة هي القيمة المحددة في سوق نشط، كما بينت الطرق البديلة لتحديدها في حالة غياب هذا الأخير، وذالك حسب طبيعة كل بند.

الفرع الثالث: تقييم القيمة العادلة.

أولا– إيجابيات القيمة العادلة: إن الأخذ بالقيمة العادلة يؤدي إلى تحقيق مجموعة من المزايا والتي يكمن أن نجملها في التالي:[1]

- إن القيمة العادلة تتفق مع التعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية للمؤسسة؛
- تعبر القيمة العادلة إذا تم تقيم الموجودات والالتزامات على أساسها عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- يتفق تطبيق القيمة العادلة ومفهوم المحافظة على رأس المال وذلك بتجاهل التكلفة التاريخية التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات تؤدي إلى ابتعاد القيمة الدفترية عن القيمة العادلة واحتمال تآكل رأس المال في ضوء عدم الاعتراف بالانخفاض في الأصول؛
- القيمة العادلة هي مقياس للواقع الاقتصادي وتعبير واضح لمفهوم الدخل الشامل، حيث توفر مقياساً عالي الدقة لهذا المفهوم.
- بالإضافة إلى ذلك فإن للقيمة العادلة انعكاسات جيدة جدا على الاقتصاد، ولكن إن توفرت عدة أمور، ومن أهمها:[2]
  - توفر الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستتمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية.
  - توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة.
  - توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير لليقة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه ا لمجرد فقط.

ثانيا– سلبيات القيمة العادلة: لم يقدم هذا المنهج نموذج قياس محاسبي متكامل، يكون البديل المحاسبي الأفضل لمعالجة أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية، حيث أن لهذا المنهج عدة عيوب نذكر منها ما يلي:

---

[1]- ماهر موسى، درغام وتامر بسام، الأغا، **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، مصدر سابق ، ص11

[2]- حازم، الخطيب وظاهر، القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مصدر سابق، ص2.

- عدم دقة وحيادية القياس المحاسبي وفق هذا المنهج بسبب التحيز واختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية، لاعتماده جزئيا على أساليب قياس تحكمية؛
- ينطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة، بذل جهود غير عادية وتكبد مصروفات إضافية، تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة المحققة؛
- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المؤسسة، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة ومنتظمة، أو لا تتوافر لها معلومات كافية عن خصائصها الفنية، مما يعيق إجراء مقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة؛
- يتطلب منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت مما قد يترتب عليه تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم؛
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج تختلف حسب مخرجات قياس كل منها، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها وموضوعيتها وقابليتها للمقارنة؛
- تتيح القيمة العادلة مجالا أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة، [1]

بالإضافة إلى ذلك توجد العديد من المشاكل التي تعيق تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نذكر منها ما يلي: [2]

1. رفض التغيير حيث أن مفهوم القيمة العادلة يتعارض مع مبادئ وأسس محاسبية كالحيطة والحذر والتكلفة التاريخية.
2. عدم القدرة على الحصول على القيمة العادلة للاستثمارات سواءً المالية أو العقارية بسبب عدم وجود سعر في السوق لهذه الموجودات، **أو أن السعر في السوق لا يعكس السعر العادل؛**
3. الاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى تعقد بعضها وصعوبة فهمها؛

---

[1]- محمد، مطر وموسى، السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**،مرجع سابق، ص ص: 199، 200.

[2]- عبد العالي، شحتاني وغضاب، رانية: **مشكلة محاسبة القيمة العادلة بين إلزامية التطبيق ومعوقات القياس بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (مع القاء الضوء على التجربة الفرنسية لإنشاء معايير (IFRS PME))**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 13-14 جانفي 2013، ص9.

4. عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة لفهم وتطبيق مبادئ القيمة العادلة بشكل سليم؛
5. عدم القدرة على توزيع أرباح غير متحققة أو زيادة رأس المال من خلال أرباح غير متحققة واختلاف وجهات النظر حول هذا الأمر؛
6. إساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة لإدارة الأرباح من قبل إدارات المؤسسات؛
7. أغلب المؤسسات الجزائرية بما فيها المؤسسات العاملة في الجزائر لا تعمل في الأسواق المالية؛

إضافة إلى كل ما سبق، يمكن القول أن جمود بورصة الجزائر وغياب شبه كلي للمؤسسات عنها يجعل من تحديد قيمة عادلة لمجودا تها المالية والمادية أمر غير ممكن، إلا إذا تم إحداث إصلاحات جادة وعميقة للنظام المالي في الجزائر.

خلاصة الفصل:

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي يستند إليها النموذج المحاسبي المعاصر المعتمد مهنيا في الممارسات العملية، نظرا لتوافقه مع الكثير من المفاهيم والمبادئ والفروض المحاسبية، إذ نجد أن هذا المبدأ لا يعترف بالمكاسب غير المحققة الناتجة عن الارتفاع في الأسعار وذلك تحقيقا لمبدأ تحقق الإيراد بالبيع، في حين نجده يعترف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في الأسعار تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، وهذا ما حول التكلفة التاريخية من مبدأ محاسبي يستند عليه في إثبات الأحداث الاقتصادية إلى مشكلة في مجال القياس المحاسبي، ولم يقتصر الأمر على هذا الحد فقد انعكست مشاكل القياس المحاسبي المتعلقة بالتكلفة التاريخية على الإفصاح في القوائم المالية، فأصبحت عناصرها لا تعبر بصدق عن الأداء المالي والوضعية المالية للمؤسسة، كما فقدت المعلومات المحاسبية لجود تها، إضافة إلى ذلك تعددت طرق الإفصاح عن آثار التضخم على القوائم المالية، لذلك ظهرت العديد من الدراسات التي تنادي بضرورة الاعتراف بالارتفاع المستمر في أسعار البنود المشكلة للقوائم المالية، عن طريق إتباع أحد نماذج محاسبة التضخم والمتمثلة في التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة الجارية، والقيمة الجارية المعدلة، إذ نجد أن لكل نموذج مقوماته، والخطوات اللازمة لتطبيقه، كما أن كل واحد منهم يوفر معلومات تختلف عن ما يوفره النموذج الآخر؛ بالإضافة إلى ذالك فإن النظام المحاسبي المالي الذي تبنته الجزائر في الآونة الأخيرة قد حاول تفادي مشكلة تغيرات الأسعار وأثرها على القوائم المالية عن طريق عمليات إعادة التقييم التي سنحاول معرفة كيفية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية

مؤسسة POLYBEN: لانتاج اكياس التغليف- برج بوعريريج (نموذجا)

تمهيد:

تبين لنا من خلال ما سبق أن لمبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات الوحدة النقدية أثار سلبية على دلالة القوائم المالية نظرا لتجاهلهما لآثار التضخم، وقد تطرقنا في الفصل السابق بالتفصيل إلى النماذج المحاسبية التي تستخدم للتخلص من أثر التضخم على القوائم المالية، كما بينا أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر قد حاول تدارك تأثير التضخم على القوائم المالية من خلال عمليات إعادة التقييم التي نص عليها بالنسبة لبعض العناصر، إلا أن ما تم التطرق إليه يبقى بدون معني إذا لم يتم إسقاطه ميدانيا، لذلك سيتم التعرف على كيفية تطبيق عمليات التقييم الدوري في المؤسسة الجزائرية، وكذا تطبيق إحدى بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم والمتمثل في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية لمؤسسة محل الدراسة، حيث ستتم دراستنا الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: عبارة عن تقديم عام للمؤسسة - **POLYBEN** -من حيث نشأ تها، نشاطها، هيكلها التنظيمي، وكذا أهدافها

المبحث الثاني: قدمنا من خلاله القوائم المالية لمؤسسة -**POLYBEN**- لصناعة أكياس التغليف، كما تعرفنا على كيفية تطبيق عملية إعادة التقييم في المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثالث: سنتناول فيه الإجراءات المتبعة لتعديل القيم التاريخية لعناصر القوائم المالية وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة - POLYBEN – برج بوعريريج

تضم مجموعة بن حمادي العديد من الوحدات من بينها وحدة (POLYBEN) المختصة في صناعة أكياس التغليف، التي ستكون مجال تطبيق دراستنا النظرية، لذلك سيتم التعرف عليها من خلال هذا المبحث، وذلك بالتطرق إلى نشأة المؤسسة، رأسمالها، مقرها الاجتماعي، نشاطها، أهدافها، وكذا الهيكل التنظيمي باعتباره إطارا للتفاعل وتحديد المهام والمسؤوليات.

المطلب الأول:التعريف بمؤسسة - POLYBEN – ونشاطها

خصص هذا المطلب للتعريف بمؤسسة (POLYBEN)من حيث نشأ تها ، عدد عمالها ومجال اختصاصها، والتعرف على مراحل الإنتاج بها.

الفرع الأول:التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أولا– نشأة مؤسسة - POLYBEN –

تم إنشاء مؤسسة (POLYBEN)* في إطار الوكالة الوطنية لترقية ودعم الاستثمار ، وهي مؤسسة خاصة ذات مسؤولية محدودة (SARL) تنشط وفق أحكام القانون التجاري، وتعتبر من إحدى المؤسسات المكونة لمجموعة بن حمادي، التي تحتوي على أربعة وحدات أخرى بالإضافة إلى مؤسسة صناعة أكياس التغليف (POLYBEN) وهي:

- مؤسسة (ARGILOR): وهي وحدة لإنتاج الآجر؛
- مؤسسة (GERBIOR): وهي وحدة مطاحن القمح الصلب ومشتقاته؛
- مؤسسة (CONDOR): وهي وحدة لصناعة الأجهزة الالكترونية،و الإلكترومنزلية؛
- مؤسسة (GEMAC): وهي وحدة لإنتاج البلاط ومواد البناء.

انطلقت أشغال انجاز مؤسسة (POLYBEN) في مارس 1998 بمبلغ قدره 63825345890 دج، حيث استمرت أشغال بها حوالي 37 شهرا لتبدأ أول عملية إنتاجية في شهر ماي 2001، بطاقة إنتاجية تقدر ب240000000 كيس سنويا.

ثانيا– الموقع الجغرافي للمؤسسة:

تقع مؤسسة (POLYBEN) على بعد 1كم جنوب ولاية برج بوعريريج، في منطقة النشاط الصناعي طريق المسيلة، على مساحة قدرها 4847 متر مربع مقسمة إلى جزأين، جزء مغطى تقدر مساحته ب 2477 متر مربع، والباقي غير مغطى.

ثالثا– عدد العمال:

بدأت مؤسسة (POLYBEN) نشاطها ب 93 عامل ، وحاليا يقدر عدد عمالها ب 232 عامل، حيث ينقسمون إلى:

1. **الإطارات:** عددهم 11 وهم يمثلون رؤساء المصالح؛
2. **رؤساء الأقسام:** عددهم 28 عامل؛
3. **الأعوان المنفذون:** عددهم 193 عامل

رابعا – مصادر التموين بالمؤسسة:

يتم شراء المواد الأولية من بعض مناطق الوطن كالجزائر العاصمة ووهران، كما يتم الاستيراد من الخارج كالبرازيل وفرنسا وإسبانيا.

خامسا– زبائن المؤسسة:

تقوم المؤسسة ببيع منتجا تها إلى العديد من الزبائن– حسب طلبهم– موزعين على مختلف ولايات الوطن، نذكر منها: بجاية، تيزي وزو، الجزائر العاصمة، مستغانم، تلمسان، أم البواقي، سطيف، بسكرة، الوادي، غليزان.

الفرع الثاني: مجال اختصاص المؤسسة.

تختص **مؤسسة** (POLYBEN) بصناعة عدة أنواع من أكياس التغليف، وبمختلف الأوزان، حيث تتم صناعة الأكياس التالية:

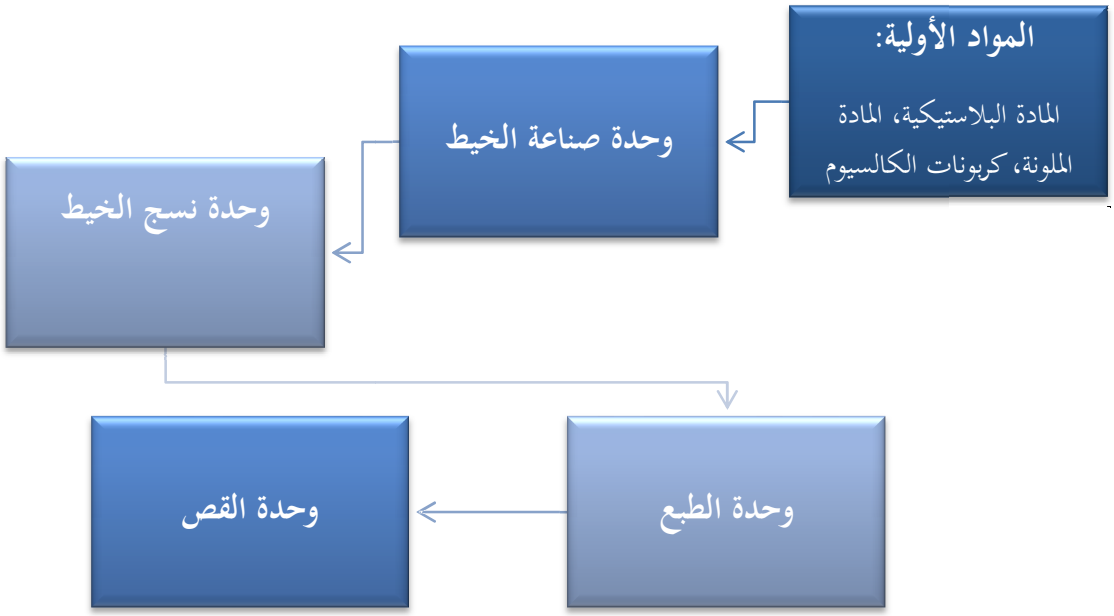
1. أكياس ذات وزن 5كغ؛
2. أكياس ذات وزن 10كغ؛
3. أكياس ذات وزن 20كغ؛
4. أكياس ذات وزن 25كغ؛
5. أكياس ذات وزن 50كغ؛
6. أكياس ذات وزن 100كغ.

كما تقوم المؤسسة بصناعة الأكياس الخاصة بالتمر والحبوب الجافة وذلك حسب طلب الزبون، وتعتمد في صناعة هذه الأكياس على مادة أولية تدعى Polypropléne، وهي عبارة عن حبيبات بلاستيكية،.

الفرع الثالث: مراحل الإنتاج بالمؤسسة

صناعة أكياس التغليف في مؤسسة (POLYBEN) يمر عبر أربعة وحدات رئيسية، مثل ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (06): مراحل الإنتاج بمؤسسة - **POLYBEN** – برج بوعريرج.



المصدر: إعداد الباحثة بناءا على ما ورد في الملحق رقم (12).

1- **وحدة صناعة الخيط**: وهي الوحدة الأولى لبداية التصنيع، حيث يتم داخلها خلط كل من المادة الأولية المتمثلة في الحبيبات البلاستيكية (Polypropylène)، ومادة محفزة تسمى (Charge) والتي هي عبارة عن كربونات الكالسيوم، إضافة إلى مادة الملونة حسب طلبات الزبائن في جهاز خاص بالخلط يدعى(Trémie) وبعدها ينقل الخليط عبر أنابيب تسخينية ذات درجة حرارة عالية تقدر ب250° ثم على جهاز خاص يدعي (Film)، وبعد ذلك يمر الخليط على الماء لتخفيض درجة حرارته إلى حوالي 40°، بعد ذلك يمر على ا لمجفف والذي يقدر عرضه بمتر واحد وأخيرا يتم تقطيع هذه الشريحة إلى خيوط؛

2- **وحدة نسج الخيط**: هي الوحدة التي تقوم بنسج الخيط وتتكون من 23 جهاز له ميزة خاصة في النسج؛

3- **وحدة الطبع**: وهي الوحدة الثالثة من أجهزة المصنع، حيث يتم طبع الأكياس حسب متطلبات الزبون، هذا الأخير يملك الحرية في اختيار الرسم الذي يريده على الكيس؛

4- **وحدة القص**: وهي الوحدة التي تقوم بإعطاء الشكل النهائي للكيس.

المطلب الثاني:نشاط المؤسسة وأهدافها

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على حجم المبيعات المحققة في مؤسسة (POLYBEN)، وكذا الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها هذه الأخيرة.

الفرع الأول:نشاط المؤسسة

حققت مؤسسة (POLYBEN) منذ بداية نشاطها في سنة 2001، وضعا جيدا يمكن التعرف عليه من خلال التطرق إلى حجم المبيعات المحققة خلال السنوات الأخيرة، مثل ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (05): تطور مبيعات - **POLYBEN** – خلال فترة 2008-2012.

السنوات	المبيعات (دج)
2008	199231356.56
2009	339004305.39
2010	466768367.90
2011	594069230.93
2012	695885570.29

المصدر: إعداد الباحثة بناء على المعلومات التي زودتنا به المصلحة التجارية لمؤسسة - **POLYBEN** –

يتبين من الجدول أن مؤسسة (POLYBEN)، حققت نتائج جيدة تترجم السياسات الناجحة التي اتبعتها المصلحة التجارية خاصة في السعر والجودة، إضافة إلى ذالك فقد بذلت هذه المصلحة مجهودات كبيرة انعكست في مستوى المبيعات، حيث تتمثل هذه الجهود في:

1. التوفير الدائم للمواد الضرورية للإنتاج؛
2. الاختراق المتزايد لأسواق بعض المناطق؛
3. توزيع جيد للمنتجات باستعمال شبكات التوزيع؛
4. الحفاظ على ثبات السعر لعدم خسارة الزبائن.

الفرع الثاني: أهداف مؤسسة: POLYBEN

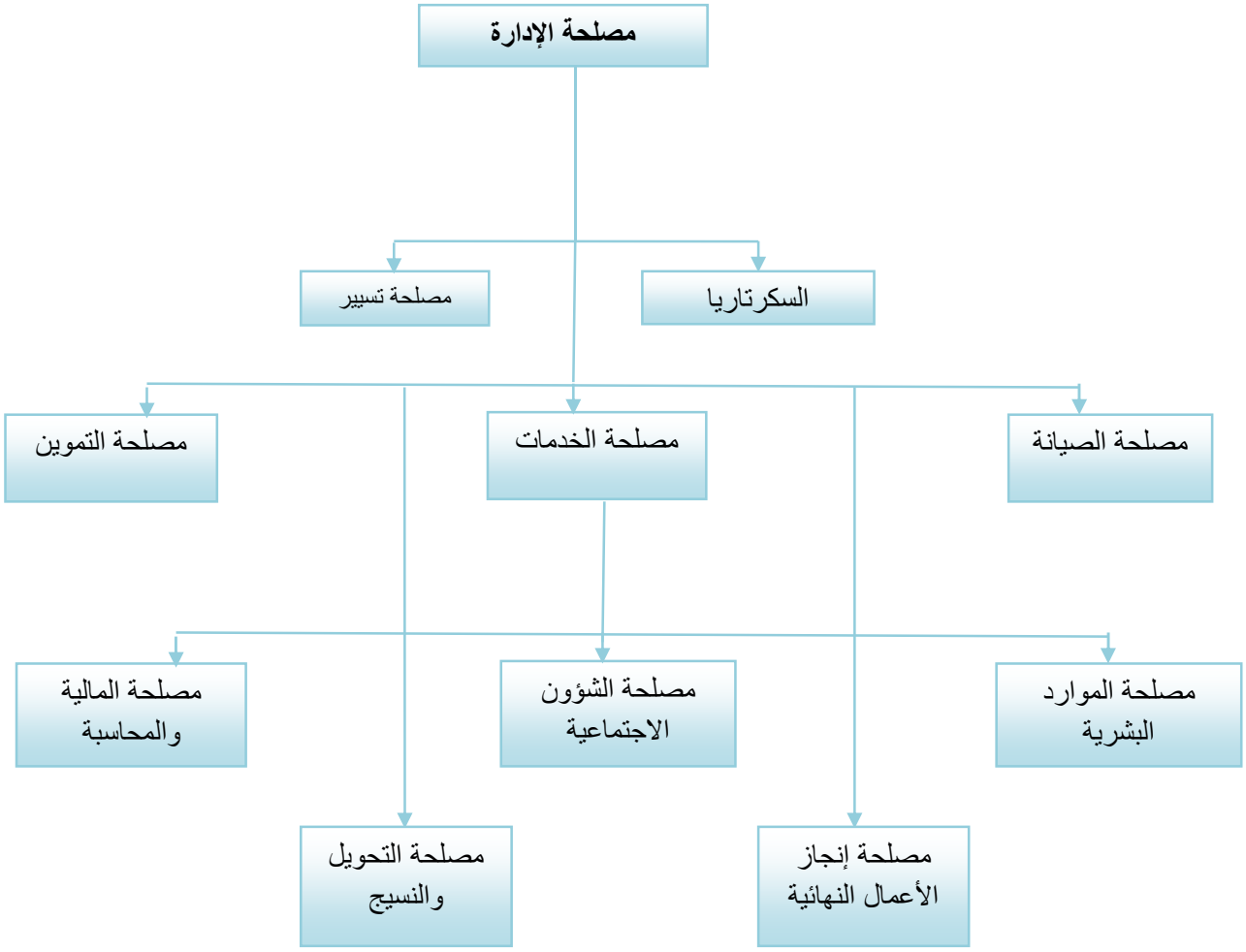
تسعى مؤسسة (POLYBEN) إلى تحقيق أهداف بعيدة المدى كغيرها من المؤسسات الخاصة، وقد تتغير هذه الأهداف من فترة إلى أخرى حسب الظروف التي تواجه المؤسسة ومركزها التنافسي، ومن بين هذه الأهداف نذكر ما يلي:

1. تحقيق معدل عائد معين على المنتجات المنجزة من طرف المؤسسة، وهذا من خلال تحقيقيها هامش ربح معين على رأس المال المنفق على هذه العملية؛
2. المحافظة على حجم المؤسسة والسعي لتوسيعها؛
3. الوصول إلى الطاقة التشغيلية القصوى للمؤسسة؛
4. القدرة على منافسة المؤسسات المنافسة؛
5. اكتساب شهرة للمؤسسة ومكانة في السوق؛
6. دفع عجلة التنمية الاقتصادية وتغطية متطلبات السوق الوطنية؛
7. الحد من البطالة، ولو كانت بنسبة ضئيلة وهذا من خلال توفير الشروط الضرورية للعامل للممارسة نشاطه على أكمل وجه.

المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمؤسسة: POLYBEN

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي الذي تعتمده مؤسسة (POLYBEN):

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة -POLYBEN- برج بوعريرج



المصدر: مصلحة الموارد البشرية.

يتبين من الشكل أن الهيكل التنظيمي لمؤسسة (POLYBEN) يتكون من:

1. **مصلحة الإدارة**: تعتبر المحرك الأساسي للمؤسسة؛
2. **السكرتاريا**: تقوم بإنجاح عملية الاتصال بين كافة الأطراف المتعامل معهم من داخل وخارج المؤسسة؛
3. **مصلحة تسيير الجودة**: تهتم بالمحافظة على جودة المنتج، وجعله قادر على المنافسة؛
4. **مصلحة التموين**: لها دور هام في رسم المسار الاقتصادي العام للمؤسسة حيث تعمل على:

- الحصول على المواد الأولية اللازمة لاستمرار عملية الإنتاج؛
- وضع برنامج شراء ومراقبة المواد؛
- البحث عن مصادر الشراء واختيار الموردين على أساس الجودة السعر، كيفية التسديد وتاريخه؛

- الاحتفاظ بالوثائق الأساسية.

5. **مصلحة الخدمات التجارية:** تعتبر بمثابة العمود الفقري للوحدة، حيث تقوم بالمهام التالية :

- الربط بين المؤسسة والسوق؛
- إعطاء الصيغة القانونية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وخاصة لعمليات البيع؛
- إعداد الفاتورة الخاصة بطلب الزبون ومراجعتها ومراقبة مدى صحتها؛
- تحسين العلاقة بين المؤسسة والعملاء.

6. **مصلحة الصيانة:** تهتم بصيانة جميع آلات ومعدات المؤسسة.

7. **مصلحة المالية والمحاسبة:** تسهر على الاستعمال الرشيد والعقلاني للموارد المالية للمؤسسة واحترام قواعد التسيير المالي والمحاسبي، وذلك من خلال:

- القيام بأنشطة المحاسبة المالية لكل العمليات؛
- تقييم الاستثمارات؛
- تحديد التكاليف بصفة عامة؛
- معرفة حركة المدخلات والمخرجات من السلع، وذلك حسب كميتها؛
- تسوية المعاملات التي تنشأ بين المؤسسة والغير كالعملاء والموردين.

8. **مصلحة الموارد البشرية.**

9. **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** تهتم بشؤون العمال من أمن وصحة، وتأمينات.

10. **مصلحة التحويل والنسيج:** وهي النشاط الرئيسي للوحدة؛

11. **مصلحة انجاز الأعمال النهائية** تأتي بعد مرحلة الإنتاج، حيث يتم إ نهاء ما بقي من عمل، ويحرص المسئول فيها على نظافة المكان والآلات.

المبحث الثاني: الأصول المعنية بإعادة التقييم في مؤسسة: POLYBEN

حتى نتمكن من تحديد العناصر المعنية بإعادة التقييم في مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف لا بد من تقديم القوائم المالية للمؤسسة، حيث تشمل القيم الاقتصادية لسنتي 2011 و2012، وذلك بغرض توفير خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة، وقد تم الحصول عليها من الإدارة المالية والمحاسبية للمؤسسة.

المطلب الأول:تقديم ميزانية مؤسسة: POLYBEN

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى عرض ميزانية مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، وبعدها سنقدم ملاحظات حول بعض بنودها.

الفرع الأول:الميزانية لمؤسسة -POLYBEN- خلال فترة 2012/12/31.

الجدول التالي يوضح الميزانية المالية لمؤسسة **-POLYBEN-** خلال فترة **2012/12/31.**

الجدول رقم (06): الميزانية لمؤسسة **POLYBEN** في 2012/12/31.

الأصول	2012/12/31			2011/12/31
	القيم الخامة	الاهتلاكات أو المؤونات	القيم الصافية	
الأصول غير الجارية	-	-	-	-
فارق الشراء	-	-	-	-
التثبيتات غير المادية	-	-	-	-
التثبيتات المادية	-	-	-	-
الأراضي	47167000.00	-	47167000.00	47167000.00
المباني	160549719.79	51819626.99	108730092.80	116757578.82
تثبيتات مادية "أخرى	45340344.08	239963794.47	213439249.61	217459616.05
تثبيتات ممنوح امتيازها	-	-	-	-
تثبيتات جاري انجازها	-	-	-	-
التثبيتات المالية	-	-	-	-
سندات موضوعة موضع المعادلة	-	-	-	-
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة	-	-	-	-
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	-	-	-	124000.00
ضرائب مؤجلة على الأصول	-	-	-	-

مجموع الأصول غير الجارية	**661119763.87**	**291783421.4**	**369336342.41**	**381508194.87**
الأصول الجارية	-	-	-	-
المخزونات والجاري إنجازها	21193753.59	-	21193753.59	37529078.05
الديون الدائنة– الاستخدامات المماثلة	-	-	-	-
الزبائن	97206070.42	-	97206070.42	85678337.19
مدينون آخرون	557586.77	-	557586.77.	2357586.77
الضرائب	92996717.77	-	92996717.7	104495290.45
الحسابات الدائنة — استخدامات مماثلة أخرى	-	-	-	-
الموجودات وما يماثلها	-	-	-	-
توظيفات وأصول مالية جارية	-	-	-	-
الخزينة	103640750.64	-	103640750.6	37778771.77
مجموع الأصول الجارية	**315594879.06**	**-**	**315594879.19**	**267839064.23**
المجموع العام للأصول	**976714643.06**	**291783421.46**	**684931221.60**	**649347259.10**

الخصوم	**2012/12/31**	**2011/12/31**
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	120000000.00	120000000.00
رأس المال غير المطلوب.	-	-
العلاوات والاحتياطات .	3688388.71	2836380.45
فارق إعادة التقييم	18250504.39	18250504.39
فارق المعادلة.	-	-
النتيجة الصافية	51418976.06	16542008.26

رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد	40187858.34	-
المجموع	**233545727.50**	**157538893.10**
الخصوم غير الجارية.	**-**	**-**
القروض والديون المالية.	30525555.37	59489511.10
الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)	7956026.51	-
الديون الأخرى غير الجارية.	**-**	**-**
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا.	**-**	**-**
مجموع الخصوم غير الجارية	**38481581.88**	**59489511.10**
الخصوم الجارية:	**-**	-
الموردون والحسابات الملحقة .	106911452.20	60671543.01
الضرائب	15983787.07	3903426.23
الديون الأخرى .	290008672.95	306521143.51
خزينة الخصوم	-	61222742.15
مجموع الخصوم الجارية	**412903912.22**	**432318854.90**
المجموع العام للخصوم	**684931221.60**	**649347259.10**

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على الملحق رقم (8، 9)

الفرع الثاني: تقديم ملاحظات حول ميزانية: POLYBEN

بالاعتماد على الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف (ميزان المراجعة، الملاحق)، يمكن الخروج بالعديد من الملاحظات حول بنود الميزانية:

أولا- الأصول غير الجارية: تتشكل الأصول الغير الجارية لمؤسسة (POLYBEN) من التثبيتات المادية فقط، وهي تشكل حوالي 53.92% من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول؛ حيث يظهر لنا من ميزانية مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف لسنة 2012، غياب كامل للتثبيتات المالية والمعنوية، لأن المؤسسة لا تعتمد على

براءات أو رخص لصناعة الأكياس، كما أن المؤسسة لا تمتلك سندات في مؤسسات أخرى تسمح لها بتحقيق عائد دوري.

ثانيا – الأصول الجارية: تمثل القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية حوالي 46% من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، وتشمل على:

- **المخزونات:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية للمخزونات حوالي 6.71%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول الجارية، وحوالي 3%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، وتشمل ما يلي:
  - **المواد الأولية واللوازم:** نذكر منها: الحبر، الملونات، المادة الأولية (Polypropléne) ، حيث في بداية السنة كان الرصيد 36346548.05دج، وبعد عمليات الإدخال والإخراج أصبح الرصيد 20414913.59دج؛
  - **مخزونات المنتجات:** مقسم على المنتجات النصف مصنعة بمبلغ 920350.00دج ، والمنتجات التامة الصنع بمبلغ 262180.00دج.
- **الحقوق والاستخدامات المماثلة:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية للحقوق والاستخدامات المماثلة حوالي 60.44%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول الجارية، وحوالي 27.85% من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، وتشمل ما يلي:
  - **الزبائن:**بقيمة صافية تقدر ب 97206070.42 دج
  - **المدينون آخرون:** بقيمة صافية تقدر ب 557586.77 دج
  - **الضرائب:** بقيمة صافية تقدر ب 92996717.77 دج
- **الموجودات ومايماثلها:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية للموجودات وما يماثلها حوالي 32.83% من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول الجارية، وحوالي 15.13%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، وتتشكل كلها من النقدية.

ثالثا– الأموال الخاصة: تتكون من رأس المال الصادر، فارق إعادة التقييم، الاحتياطات القانونية والاختيارية، وأخيرا النتيجة الصافية؛

رابعا– الخصوم غير الجارية: تضم القروض والديون المالية والضرائب.

خامسا– الخصوم الجارية: تضم الموردون والحسابات الملحقة .الضرائب، والديون الأخرى .

المطلب الثاني:عرض جدول حسابات النتائج لمؤسسة: POLYBEN

من خلال هذا المطلب سيتم تقديم جدول حسابات النتائج، حسب الطبيعة والوظيفة، لمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف.

الفرع الأول: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

الجدول التالي يبن جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف في نهاية سنة 2012.

الجدول رقم (07): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة: **POLYBEN**

البيان	2012/12/31	2011/12/31
رقم الأعمال . تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها. الإنتاج المثبت. إعانات الإستغلال.	695885570.29 (403690.00)	**594069230.93** (15270.00)
1. إنتاج السنة المالية	**695481880.29**	**594053960.93**
المشتريات المستهلكة . الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	478624375.27 5665792.75	412400790.97 18617981.53
2. إستهلاك السنة المالية	**(484290168.02)**	**(431018772.50)**
3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**211191712.27**	**163035188.43**
أعباء العاملين . الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	86983354.76 **7973037.00**	**71670200.40** **6588704.00**
4. الفائض الخام للاستغلال	**116235284.51**	**84776284.03**
المنتجات العملياتية الأخرى . الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات	7353414.35 912.69 55082016.21	2099329.81 53737955.79

وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.		
5. النتيجة العملياتية	**68505769.96**	**33137658.05**
المنتوجات المالية الأعباء المالية	2153977.69 7179571.59	585050.29 14847100.08
6. النتيجة المالية.	**(5025593.90)**	**(14262049.79)**
7. النتيجة الجارية قبل الضرائب (6+5)	**63480176.06**	**18875608.26**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية. مجموع منتجات الأنشطة العادية . مجموع أعباء الأنشطة العادية.	**12061200.00** **704989272.33** **653570296.27**	**2423600.00** **596738341.03** **580286332.77**
8. النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**51418976.06**	**16452008.26**
عناصر غير عادية (منتجات)(يجب تبيينها) عناصر غير عادية (أعباء)(يجب تبيينها)		
9. النتيجة غير العادية		
10. صافي نتيجة السنة المالية	**51418976.06**	**16452008.26**

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على الملحق رقم (11).

الفرع الثاني: جدول حسابات النتيجة حسب الوظيفة.

الجدول التالي يبن جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة لمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف في نهاية سنة 2012.

الجدول رقم (08):جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة لمؤسسة : POLYBEN

البيان	2012/12/31	2011/12/31
رقم الأعمال	695885570.29	594069230.93

كلفة المبيعات	478624375.27	412400790.97
هامش الربح الإجمالي	**217261195.02**	**181668439.96**
منتجات أخرى عملياتية	6949724.35	2084059.81
التكاليف التجارية	5665792.75	18617981.53
الأعباء الإدارية	94956427.76	78258904.40
أعباء أخرى عملياتية	55082928.90	53737955.79
النتيجة العملياتية	**68505769.96**	**33137658.05**
منتجات مالية	2153977.69	585050.29
أعباء مالية	7179571.59	14847100.08
النتيجة العادية قبل الضريبة	**63480176.06**	**18875608.26**
الضرائب الواجبة على النتائج العادية	12061200.0	2423600.0
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**51418976.06**	**16452008.26**
الأعباء غير العادية		
المنتةجات غير العادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية	**51418976.06**	**16452008.26**

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على الملحق رقم (10).

المطلب الثالث:إعادة التقييم في مؤسسة : POLYBEN

حاولتـمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، تطبيق عملية إعادة التقييم لبعض استثمارا تها، بهدف الأخذ بعين الاعتبار لأثر التضخم على القوائم المالية، مثل ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، هذا الأخير الذي يسمح للمؤسسات بإدراج التثبيتات العينية على أساس المبلغ المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، ومن خلال هذا المطلب سيتم التعرف على عملية إعادة التقييم التي قامت بها المؤسسة محل الدراسة.

الفرع الأول: البنود المعنية بإعادة التقييم

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأصول المعنية بإعادة التقييم في مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف تتمثل في:

- **التثبيتات المادية:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية حوالي 53.92% من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، حيث يظهر لنا من ميزان المراجعة، وجدول الاهتلاكات لمؤسسة (POLYBEN) أن التثبيتات المادية تشمل البنود التالية:
- **الأراضي:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية للأراضي حوالي 12.77%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع التثبيتات المادية، وحوالي 68.86%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول ،وبقيمة صافية تقدر ب:47167000.00 دج؛
- **المباني:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية للمباني حوالي 29.43%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع التثبيتات المادية، وحوالي 15.87%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول وتشمل على:
  - **مباني صناعية:** بقيمة إجمالية تقدر ب159484094.79 دج وباهتلاك متراكم يقدر ب 51242413.44 دج، أي بقيمة صافية تقدر ب 108241681.35 دج؛
  - **مباني إدارية وتجارية:** بقيمة إجمالية تقدر ب1065625.00 دج وباهتلاك متراكم يقدر ب 577213.554 دج، أي بقيمة صافية تقدر ب 488412.24 دج؛
- **التثبيتات المادية الأخرى:** تمثل التثبيتات المادية الأخرى حوالي 57.78% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وحوالي 31.16%من القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول، وتشمل على المعدات والأدوات الصناعية، معدات النقل تجهيزات المكتب.....إلخ، بقيمة إجمالية تقدر ب453403044.08دج، وباهتلاك متراكم يقدر ب 239963794.47 دج، أي بقيمة صافية تقدر ب 213439249.61 دج؛

إلا أن مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف لم تعمل على إعادة تقييم كل استثمارا تها المادية وإنما اقتصرت عملية إعادة التقييم على:

الأراضي: تتمثل الأراضي المعنية بإعادة التقييم في قطعتين

- **القطعة الأولى:** تحمل رقم (147) القسم (161)، حسب الدفتر العقاري، باسم ش.ذ.م.م –مجمع بن حمادي بوليبان–، الواقعة بمنطقة النشاطات برج بوعريرج طريق المسيلة، تبلغ مساحتها 1816 متر مربع،
- **القطعة الثانية:** والتي تحمل رقم (74) القسم (161)، حسب الدفتر العقاري، باسم ش.ذ.م.م – مجمع بن حمادي بوليبان–، الواقعة بمنطقة النشاطات برج بوعريرج طريق المسيلة، تبلغ مساحتها 2031 متر مربع،

- **العقارات**: يشمل:
  - **العقار الأول**: شيد فوق القطعة التي تحمل رقم (147) وهو يشتغل حاليا ، ويضم مبني على مستويين مساحته 820 متر مربع،يستخدم للإنتاج والإدارة معا؛
  - **العقار الثاني**: شيد فوق القطعة التي تحمل رقم (74) المنجز بنسبة 100 % وهو يشتغل حاليا، يضم هيكل حديدي مخصص للإنتاج.

الفرع الثاني:كيفية إعادة التقييم

اعتمدت المؤسسة في إعادة تقييم العقارات المذكورة على الأسعار المصرح بها من طرف الوكالات العقارية، حيث تم تحديد سعر الجديد بالاعتماد **على سعر السوق**، وعليه تم تحديد الأسعار كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (09): نتائج إعادة التقييم لبعض التثبيتات الوحدة: دج

التعيين	القيمة السوقية	القيمة المحاسبية الصافية	فارق إعادة التقييم
الأراضي	47167000.00	8846020	38320980.00
المباني الصناعية	85306000.00	44275017.28	41030982.72
المباني الإدارية	19680000.00	781458.33	18898541.67
المجموع	152153000.00	53902495.61	98250504.39

المصدرإعداد الباحثة بناءا على المعلومات التي زودتنا بها مصلحة المحاسبة والمالية.

يتم إدراج فارق إعادة التقييم المقدر ب 982505504.39 دج، ضمن حساب 105 (فارق إعادة التقييم) ونلاحظ من الميزانية المالية لمؤسسة (POLYBEN) لسنة 2012 أن المبلغ قد انخفض إلى مستوى 18250504.39 وربما يعود ذلك لحدوث خسارة في القيمة لبعض الاستثمارات المعاد تقييمها في السنوات السابقة، لذالك تم تعويضها بفارق إعادة التقييم المسجل سابقا، كما أن مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف تهدف من وراء هذه العملية إلى رفع قيمة رأس المال الاجتماعي من 80000000دج، إلى مبلغ 120000000دج.

المبحث الثالث: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة كبديل للقياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم

سعيا منا للمقارنة بين عمليات إعادة التقييم التي تتم وفق النظام المحاسبي المالي، ونموذج التكلفة التاريخية المعدلة، سيتم تطبيق هذا الأخير على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول:إجراءات تعديل القوائم المالية لمؤسسة: POLYBEN

الفرع الأول:خطوات التعديل

سيتم تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية على مؤسسة (POLYBEN) بإتباع مجموعة من الخطوات تتمثل في:

- توفير القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، وكذا بعض المعلومات التي تساعدنا في تطبيق النموذج، والمتمثلة في ميزان المراجعة وجدول الاهتلاكات؛
- الحصول على الأرقام القياسية العامة التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء بالاعتماد على الرقم القياسي لأسعار المستهلكين؛
- التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية لمؤسسة، مع حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية؛
- تعديل الميزانية، انطلاقمن تعديل التكلفة التاريخية للأصول الثابتة واهتلاكا تها، وتعديل المخزون؛
- تعديل جدول حسابات النتائج.

مع الإشارة إلى أن الأرقام القياسية التي تم الاعتماد عليها، ينشرها الديوان الوطني للإحصاء سنويا، بالاعتماد على مراقبة الأسعار لعينة مكونة من 12150 أسرة موزعة على 17 مدينة وقرية تمثل مناطق مختلفة من الوطن، كما يتكون المؤشر من 261 صنف تم اختيارهم على أساس معايير مثل النفقات السنوية، تكرارها وجدواها، وتحسب الأرقام القياسية استنادا إلى سنة الأساس 1989، لكن نظرا لظهور أنواع جديدة من المنتجات فقد تم تغيير سنة الأساس لتصبح 2001؛[1]

من المستحب أن تكون سنة الأساس المستخدمة في حساب الأرقام القياسية على فترة زمنية قصيرة وليس في الماضي، لذلك فقد تم تحديث الأرقام القياسية التي سنة أساسها 1989 بسنة 2001، باستخدام المعادلة التالية:

الرقم القياسي المصحح باعتبار سنة الأساس 2001=

الأرقام القياسية للسنوات المختلفة المقابلة لفترات الأساس القديمة
الرقم القياسي لفترة الأساس الجديدة

[1]- الديوان الوطني للإحصاء www.ons.dz/

الفرع الثاني:التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية

اعتمادا على الميزانية الخاصة بمؤسسة (POLYBEN)، لسنة 2012 تم التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية، حيث تشمل البنود النقدية على كافة المفردات التي تكون بطبيعتها مدونة بالقيم الجارية ولا تحتاج إلى أي تعديل فهي تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية ولا تتأثر بالتغير في القوة الشرائية للنقود، أما البنود غير النقدية فتشمل كافة البنود التي تحتاج إلى تعديل وتحويل إلى القيم الجارية، وهذا مثل ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(10): التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية لعناصر الميزانية لمؤسسة -POLYBEN-

	البنود النقدية	البنود غير النقدية
الأصول	**الأصول الجارية:** – الزبائن – المدينون الآخرون – الخزينة	**الأصول غير الجارية:** – الأراضي – المباني – تثبيتات مادية أخرى **الأصول الجارية:** – المخزونات والجاري انجازها
الخصوم	**الخصوم غير الجارية:** – القروض والديون المالية **الخصوم الجارية:** – الموردون والحسابات الملحقة – الديون الأخرى – خزينة الخصوم	**الأموال الخاصة:** – رأسمال الصادر – العلاوات والاحتياطات – فارق إعادة التقييم – النتيجة الصافية – الترحيل من جديد

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على القوائم المالية لمؤسسة: **POLYBEN**

يتضح من الجدول أن الأصول النقدية تشمل الأصول الجارية ما عدا المخزون، أما الخصوم النقدية فتشمل كلا من الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية، وتتمثل الأصول غير النقدية في التثبيتات المادية والمخزون، أما الخصوم غير النقدية فتشمل جميع بنود الأموال الخاصة.

المطلب الثاني:تعديل الميزانية لمؤسسة: POLYBEN

في هذا المطلب سنقوم بتعديل كلا من الأصول الثابتةالإهتلاكات الخاصة بها، وكذا تعديل المخزون، ليتم تقديم في الأخير الميزانية المعدلة وفق وحدة النقد الثابتة.

الفرع الأول: تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات

تم تقييم التثبيتات المادية للمؤسسة محل الدراسة وفق التكلفة التاريخية التي لا تأخذ بعين الاعتبار أي تغير يحصل على قيمة الأصول منذ ذلك التاريخ، لذلك سيتم تعديل تلك القيم التاريخية بالاستناد على الأرقام القياسية التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء وذلك وفق المعادلة التالية:

التكلفة المعدلة = التكلفة التاريخية ✕ الرقم القياسي العام في تاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند

من خلال الجدول التالي سيتم تعديل القيم الصافية للأصول الثابتة والاهتلاكات المؤثرة على نتيجة الدورة للمؤسسة باستعمال الرقم القياسي للأسعار العامة لأسعار المستهلكين، والرقم القياسي في سنة الحيازة.

الجدول رقم (11)تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات الخاصة بها وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة الوحدة: دج

البيان	سنة الحيازة أو تاريخ إعادة التقييم	القيمة التاريخية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك السنوي	القيمة الصافية	معامل التعديل	قسط الاهتلاك المعدل	القيمة الصافية المعدلة
الأراضي	2010	**47167000**	**–**	**–**	**47167000**	**141.0/167.3**	**–**	**55964816.31**
المباني		**160549719.79**	**51819626.99**		**108730092.80**		**16138332.59**	**131699442.9**
	2010	104986000.00	29594139.39	3085257.85	75391860.61	141.0/167.3	3660735.02	94266560.45
	2011	55563719.13	22225487.6	11112743.8	33338311.33	149.1/167.3	12477579.57	37432882.42
التثبيتات المادية الأخرى (**2152**)	**المعدات تقنية**	**415574821.97**	**215112673.42**	**41590902.34**	**200462148.55**		**60613284.63**	**279529958.3**
	2000	7487002.5	2994801	748700.25	4492201.5	96.6/167.3	1296662.0	7779972.16
	2001	148054594.4	102181580.2	14805459.4	45873014.13	100/167.3	24769533.63	76745552.64
	2004	21708262.49	15344638.2	2170826.25	6363624.29	110.9/167.3	3274835.27	17413801
	2005	29638851.58	17783310.96	2963885.16	11855540.62	113.9/167.3	4353450.28	2645506.73
	2006	4845652.9	3011350.56	823790.19	1834302.34	116/167.3	1188104.3	182252.59
	2007	310151.77	178337.28	31015.17	131814.49	121/167.3	42882.96	101547946.8
	2008	128680004.3	51472001.03	12868000.4	77208002.58	127.2/167.3	16924657.8	44347112
	2009	54290921.77	18373207.03	5429092.18	35917714.74	135.5/167.3	6703225.9	15200007.7
	2010	16481984.05	3671457.5	1648198.41	12810526.55	141/167.3	1955628.3	4067857.4

	2012	4077396.36	1011934.91	101934.91	3975461.45	163.5/167.3	104304.03
	.	**9362317.54**	**5064444.1**	**942434.61**	**4297872.89**		**1337062.12**	**5729507.38**
الأدوات الصناعية	2001	مهتلكة كليا	-	5884.56	-	96.6/167.3	9844.86	-
(**2153**)	2002	مهتلكة كليا	-	318.32	-	102.6/167.3	519	-
	2003	4915743.0	3605597	491672.2	1311126.15	106.4/167.3	773089.98	2061573.35
	2005	102500	74312.5	10250	28187	113.9/167.3	15055.5	41402.7
	2006	121600	82093.33	12160	39506.67	116/167.3	17537.65	56978.15
	2008	2078641.03	831456	207864	1247185.03	127.2/167.3	273393.5	1640362.0
	2010	1113762.53	287722	111376	826040.55	141/167.3	132150.6	980117.61
	2011	1029090.8	183263.9	102909	845827	149.1/167.3	115470.7	949073.47
مركبات النقل		**24991006**	**15035475.5**	**4218801.5**	**9955530.4**		**5039547.3**	**11489580.81**
(**2184**)	2001	**مهتلكة كليا**	-	**-**	**-**	-	**-**	**-**
	2003	**مهتلكة كليا**	-	**-**	**-**	-	**-**	**-**
	2004	2351270	2351270	**-**	-	-	-	-
	2005	1162393.11	1162393.11	**-**	-	-	-	-
	2007	**مهتلكة كليا**	**-**	-	-			
	2008	5400000	4320000	1080000	1080000	127.2/167.3	1420471.6	1420471.6
	2009	960000	720000	192000	240000	135.5/167.3	237059.77	296324.7
	2010	7032662.9	4214653	1406532.5	2818009.8	141/167.3	1668885.8	3343638.6

	2011	6934680	2113826	1386936	4820854	149.1/167.3	1556233.3	5409315
	2012	1150000	153333.3	153333	996666.67	163.5/167.3	156896.7	1019830.7
تثبيتات أخرى		**934183.7**	**751682.05**	**74379.1**	**182501**		**110146**	**268064.7**
(2187)	2001	مهتلكة كليا	–	–	–	–		
	2002	مهتلكة كليا	–	–	–	–		
	2003	مهتلكة كليا	–	–	–	–		
	2004	415989.7	415989.7	22559.6	0	مهتلكة كليا	34032.65	–
	2005	518194	335692.05	51819.4	182502	113.9/167.3	76114	268064.7
تجهيزات		**2540714.66**	**1484293.69**	**228012.37**	**1056420.97**		**305938.89**	**1402128.3**
المكتب	2001	284219.75	284219.75	4225.3	0	–	–	–
(2188)	2002	85000	81585.83	6637.5	3414.17	102.3/167.3	10854.87	5583.4
	2004	170448	137778.8	17044.88	32669.2	110.9/167.3	25713.3	49283.6
	2005	209475	139650	20947.5	69825	113.9/167.3	30768.36	102561.2
	2007	1277071.9	667584.31	127708.1	609487.6	121/167.3	176573.66	842704.75
	2008	222500	122375	22250	100125	127.2/167.3	29264.3	131689.5
	2011	292000	51100	29200	240900	149.1/167.3	32764.31	270305.3
مجموع التثبيتات المادية		**453403044**	**239963794.47**	**47054526**	**213439249.61**	**–**	**67405979.67**	**298419239.6**

الأخرى

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على الملحق رقم (07)، وكذا المعلومات التي زودتنا بها المؤسسة محل الدراسة.

ملاحظات على الجدول:

- تم تعديل الأصول الثابتة للمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف بضرب القيمة الصافية للأصل في الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية، وقسمته على الرقم القياسي في تاريخ الحيازة، فمثلا عدلت القيمة الصافية للمباني كما يلي: **(47167000*167.3)/141 = 55964816.31** ؛
- تم تعديل الأراضي والمباني بالاستناد على تاريخ إعادة التقييم؛
- يظهر من الجدول أن التكلفة التاريخية المعدلة للأصول الثابتة تفوق بكثير تكلفتها التاريخية، فمثلا التكلفة التاريخية للأراضي تقدر ب(47167000 دج) في حين تقدر تكلفتها التاريخية المعدلة ب (55964816.31 دج) أي أن الفرق بين القيمتين يقدر ب (8797816.31 دج) ،أي بنسبة 18.65%،كما أن التكلفة التاريخية للمباني تقدر ب(108730092.8دج) في حين تقدر تكلفتها التاريخية المعدلة ب (**131699442.9 دج**) أي أن الفرق بين القيمتين يقدر ب(22969270.9 دج)، أي بنسبة 21.12% ،وبالتالي فإن هذه الأصول تظهر بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية، ومن ثم فإن التضخم يلعب دورا كبيرا في تضليل القيمة الحقيقية للأصول الثابتة؛
- بالنسبة للأصول الثابتةالتي تمت حيازتها قبل سنة 2001، فقد تم تعديلها بالرقم القياسي المصحح وفق سنة 2001، كما تم توضيح ذلك سابقا؛
- يظهر من الجدول أن القيم التاريخية المعدلة لأقساط الاهتلاك تفوق بكثير القيم التاريخية، أي أن التكلفة التاريخية لتلك الاهتلاكات تظهر بأقل من قيمتها الحقيقية، مما يجعل المؤسسة تتحمل أعباء أقل من المبلغ الواجب تحمله فعلا، وهذا ما يساهم في تشكيل أرباح صورية، ودفع ضرائب إضافية، كما أن تلك الأقساط المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لا تلبي الغرض من تشكيلها وهو إحلال الأصول المهتلكة، فهناك فرق شاسع بين القيمة التاريخية لأقساط الاهتلاك والقيمة المعدلة للأصول الثابتة؛
- يتبين من الجدول أن التثبيتات المهتلكة كليا لم تخضع لإعادة التقييم وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، مثل بعض مركبات النقل المكتسبة في سنة 2004 بمبلغ 2351270 دج، وتلك المكتسبة في سنة 2005 بمبلغ 1162393.1دج، لذا من المستحسن أن تقوم المؤسسة بإعادة تقدير العمر الإنتاجي لها، حتى تتمكن من تحديد أقساط الاهتلاك الخاصة بها، لأن المؤسسة مازالت تستخدمها في الإنتاج.

الفرع الثاني: تعديل المخزون

يعتبر المخزون من البنود غير النقدية التي يستلزم إعادة تعديلها بالأرقام القياسية، وذلك من خلال تعديل مخزون آخر المدة الذي يظهر كبند في الميزانية، وتكلفة المواد المستهلكة التي تظهر في جدول حسابات النتائج، ونظرا لتعذر الحصول على تاريخ تدفق المخزون إدخالا وإخراجا، نفترض أن مشتريات المؤسسة ومبيعا تها موزعة بصورة منتظمة خلال السنة، وأن المؤسسة تتبع طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا في تقييم المخزون، لذلك ستتم عملية التعديل كما يلي:

الجدول رقم(12): تعديل قيمة المواد الأولية خلال سنة 2012. الوحدة: دج

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التحويل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون أول المدة	36346548.05	152.9/167.3	39769636.94
المشتريات من المواد الأولية	462692740.81	163.5/167.3	473446456.1
مخزون آخر المدة	20414913.59	163.5/167.3	20889388.65
المواد المستهلكة	478624375.27	-	492326704.4

المصدر: إعداد الباحثة بناءا علىالمعلومات التي زودتنا بها المؤسسة محل الدراسة.

ملاحظات على الجدول:

- مخزون أول المدة لسنة 2012 هو مخزون آخر المدة لسنة 2011، وقد تم تعديله بضرب التكلفة التاريخية لمخزون أول المدة في الرقم القياسي في نهاية سنة2012 منسوبا إلى الرقم القيسي في نهاية سنة 2011؛
- عدلت التكلفة التاريخية للمشتريات بالرقم القياسي في نهاية سنة 2012 منسوبا إلي المتوسط السنوي للرقم القياسي خلال نفس السنة؛
- التكلفة التاريخية لمخزون آخر المدة التي تظهر في ميزانية 2012 تم تعديلها بالرقم القياسي في نهاية سنة 2012 منسوبا إلى المتوسط السنوي للرقم القياسي خلال نفس السنة؛
- يظهر من الجدول أن التكلفة التاريخية المعدلة للمواد المستهلكة تقدر ب (492326704.4 دج) وهي أكبر من التكلفة التاريخية بفرق قدره (13702329 دج) أي بنسبة 2.86%، مما يدل على أن المصاريف مقيمة بأقل من قيمتها الحقيقية، مما يجعل المؤسسة تحقق أرباح وهمية.

الفرع الثالث: عرض الميزانية المعدلة

بعد تعديل التكلفة التاريخية لكل من الأصول الثابتة والاهتلاكات الخاصة بها، وكذا تعديل المخزون، سيسهل علينا تعديل التكلفة التاريخية للبنود الظاهرة في الميزانية، حيث سيتم تعديل البنود غير النقدية فقط، أما البنود النقدية فلا يتم تعديلها لأ نها تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية، وسيتم تعديل التكلفة التاريخية للأصول والخصوم كما يلي:

الجدول رقم (13): تعديل ميزانية 12/31/ 2012 وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة. الوحدة:دج

الأصول	القيم الصافية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
الأصول غير الجارية	-	-	-
فارق الشراء	**-**	-	-
التثبيتات غير المادية	**-**	-	-
التثبيتات المادية	**-**	-	-
الأراضي	47167000.00	الجدول (11)	55964816.31
المباني	108730092.80	الجدول (11)	131699442.9
تثبيتات مادية "أخرى	213439249.61	الجدول (11)	298419239.6
تثبيتات ممنوح امتيازها	-	-	-
تثبيتات جاري انجازها	-	-	-
التثبيتات المالية	-	-	-
سندات موضوعة موضع المعادلة	-	-	-
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	-	-	-
سندات أخرى مثبتة	**-**	**-**	
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	-		-
ضرائب مؤجلة على الأصول	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	**369336342.41**		**486083498.8**
الأصول الجارية	-	-	
المخزونات والجاري إنجازها	**21193753.59**		**21686330.12**
المواد الأولية	20414913.59	163.5/167.3	20889388.64
المنتجات تامة الصنع	176580	163.5/167.3	180684

المنتجات الوسيطية	602260	163.5/167.3	616257
الديون الدائنة–الاستخدامات المماثلة	–	–	–
الزبائن	97206070.42	–	97206070.42
مدينون آخرون	557586.77.	–	557586.77.
الضرائب	92996717.7	–	92996717.7
الحسابات الدائنة – استخدامات مماثلة أخرى	–	–	–
الموجودات وما يماثلها	–	–	–
توظيفات وأصول مالية جارية	–	–	–
الخزينة	103640750	–	103640750.6
مجموع الأصول الجارية	**315594879.19**		**316087455.72**
المجموع العام للأصول	**684931221.60**		**802170954.5**

الخصوم	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	120000000.00	**100/167.3**	200760000
رأس المال غير المطلوب.	–	–	–
العلاوات والاحتياطات .	3688388.71	–	57223569
فارق إعادة التقييم	18250504.39	–	–
فارق المعادلة.	–	–	–
النتيجة الصافية	51418976.06	–	52614033.81
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى– ترحيل من جديد	40187858.34	–	40187858.34
المجموع	**233545727.50**		**350785461.4**
الخصوم غير الجارية.	**–**	**–**	**–**
القروض والديون المالية.	30525555.37	–	30525555.37

الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)	7956026.51	–	7956026.51
الديون الأخرى غير الجارية.	–	–	–
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا.	–	–	–
مجموع الخصوم غير الجارية	**38481581.88**		**38481581.88**
الخصوم الجارية:	–	–	–
الموردون والحسابات الملحقة .	106911452.20	–	106911452.20
الضرائب	15983787.07	–	15983787.07
الديون الأخرى .	290008672.95	–	290008672.95
خزينة الخصوم	–		–
مجموع الخصوم الجارية	**412903912.22**		**412903912.22**
المجموع العام للخصوم	**684931221.60**		**802170954.5**

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على الملحق الرقم **(07)**

ملاحظات على الجدول:

- بالنسبة للأصول فقد تم تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة بالاعتماد على الجدول (11)؛ كما تم تعديل المخزون بضرب القيم التاريخية في الرقم القياسي في آخر سنة 2012، وقسمته على متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة، أما باقي العناصر فإ نها تعتبر من البنود النقدية لذا تبقى على حالها ولا تعدل؛
- تم تعديل رأس المال بالاستناد على الرقم القياسي في تاريخ تأسيس المؤسسة (2001)؛
- تم حذف فوائض إعادة التقييم وحساب الاحتياطات كمتمم حسابي بين كافة المبالغ المعاد عرضها في الميزانية، وهذا مثل ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؛
- يظهر من الجدول أن القيم التاريخية المعدلة لبنود الميزانية أكبر من التكلفة التاريخية؛
- تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ويظهر من الجدول أن التكلفة التاريخية لرأس المال تقدر ب (120000000 دج)، وهي أقل من التكلفة التاريخية المعدلة بفرق قدره ب(80760000 دج)، أي بنسبة 67.3%.

مما سبق ذكره؛ يمكن القول أن تعديل القيم المحاسبية الصافية للبنود غير النقدية من شأنه أن يزيل التضليل الذي يشوب قيمها في الميزانية والناجم عن الارتفاعات المستمرة في المستويات العامة للأسعار، كما يساهم هذا التعديل في الإفصاح عن القيم المحاسبية الصافية بقيم قريبة من القيمة الجارية عند تاريخ إعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث:تعديل جدول حسابات النتائج لمؤسسة: POLYBEN

من خلال هذا المطلب سيتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية، كما سيتم تعديل جدول حسابات النتائج وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

الفرع الأول: حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية

يتم احتساب صافي مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية عن طريق مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار صافي التغير في البنود النقدية خلال نفس الفترة، ومدى التغير في مؤشر المستوى العام للأسعار، ويتم ذلك بالاستناد على المعلومات المقتبسة من جدول حسابات النتائج والميزانية للمؤسسة محل الدراسة، وهذا مثل ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (14):احتساب المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغيرات في القوة الشرائية للأصول النقدية في 2012/12/31.

الوحدة: دج

البيان	القيمة التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
صافي المركز النقدي في بداية الفترة	362029951	152.9/167.3	396125643
تضاف إليه المصادر النقدية:			
المبيعات	695885570	163.5/167.3	712059058
إيرادات مختلفة	7353414.4	163.5/167.3	7524319.4
إيرادات مالية	2153977.7	163.8/167.3	2204039.6
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	**705392962**	**-**	**721787417**
تطرح منه الاستخدامات النقدية:			
المشتريات	462692740	163.5/167.3	473446455
مصاريف الخدمات	5665792.8	163.5/167.3	5797474.8
مصاريف المستخدمين	86983355	163.5/167.3	89004986

الضرائب والرسوم	7973073	163.5/167.3	8158379.9
مصاريف مالية	7179571.6	163.5/167.3	7346436.3
مصاريف مختلفة	912.69	163.5/167.3	933.9
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	**570495445**		**583754666**
صافي المركز النقدي في نهاية الفترة	**496927469**		**534158393**
خسائر القوة الشرائية من العناصر النقدية	**37230925**		

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على ما ورد في الملحق رقم (07)وكذا المعلومات التي زودتنا بها المؤسسة محل الدراسة.

ملاحظات على الجدول:

- تم تحديد صافي المركز النقدي في بداية الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين الخصوم والأصول النقدية الظاهرة قيمها في نهاية الفترة السابقة (2011/12/31)، ويمكن الحصول عليها من ميزانية 2012؛
- تم إعادة عرض صافي المركز النقدي في بداية الفترة باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام 2012 منسوبا إلى الرقم القياسي في نهاية عام 2011.
- انطلاقا من جدول حسابات النتائج، وميزان المراجعة لمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، تم تحديد مصادر والاستخدامات النقدية خلال السنة، وتم تعديلها باستخدام الرقم القياسي في نهاية سنة 2012 منسوبا إلى متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة؛
- تحسب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية انطلاقا من الفرق بين صافي المركز النقدي التاريخي والمعدل، فإذا كان صافي المركز النقدي التاريخي أقل من المعدل بالأرقام القياسية، تكون المؤسسة قد تحملت خسائر في القوة الشرائية، أما إذا زاد صافي المركز النقدي التاريخي تكون المؤسسة قد حققت مكاسب في القوة الشرائية، وبالرجوع إلى صافي المركز النقدي التاريخي نهاية سنة 2012 سنجده (**496927469 دج**)، وهو أقل من صافي المركز النقدي المعدل (**534158393 دج**)، وبالتالي فالمؤسسة قد حققت خسائر في القوة

الشرائية تقدر ب (**37230925 دج**)، أي أن مجموع الأصول نقدية أكبر من الخصوم النقدية، ويعود ذلك إلى السياسة التمويلية للمؤسسة التي تعتمد على أموالها الخاصة في التسيير؛

الفرع الثاني: تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2012.

الهدف من تعديل جدول حسابات النتائج هو معرفة القيمة الحقيقية للإيرادات والمصاريف، والتأكد من مدى صدق نتيجة المؤسسة في التعبير عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، وستتم عملية التعديل كما يلي:

الجدول رقم (15): تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2012 الوحدة: دج

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رقم الأعمال . تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها. الإنتاج المثبت. إعانات الإستغلال.	695885570.29 (403690.00)	163.5/167.3 163.5/167.3	712059057.6 (413072.3)
1. إنتاج السنة المالية	**695481880.29**		**711645985.2**
المشتريات المستهلكة . الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	**478624375.27** **5665792.75**	الجدول رقم(12) 163.5/167.3	492326704.4 5797474.78
2. إستهلاك السنة المالية	**(484290168.02)**		**495545841.6**
3. القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	**211191712.27**		**216100143.5**
أعباء العاملين . الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	86983354.76 **7973037.00**	163.5/167.3 163.5/167.3	89004986.25 8158379.89
4. الفائض الخام للاستغلال	**116235284.51**		**118936777.4**
المنتجات العملياتية الأخرى .	7353414.35	163.5/167.3	7524319.39

الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.	912.69 55082016.21	163.5/167.3 163.5/167.3	934.92 56362209.86
5. النتيجة العملياتية	**68505769.96**		**70097951.97**
المنتجات المالية الأعباء المالية	2153977.69 7179571.59	163.5/167.3 163.5/167.3	2204039.57 7346436.25
6. النتيجة المالية.	**(5025593.90)**		**(5142396.69)**
7. النتيجة الجارية قبل الضرائب (5+6)	**63480176.06**		**64955555.28**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية. مجموع منتجات الأنشطة العادية . مجموع أعباء الأنشطة العادية.	12061200.00 704989272.33 653570296.27	**163.5/167.3**	12341521.47 721374344.1 668760309.3
8. النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**51418976.06**		**52614033.81**
عناصر غير عادية (منتجات)(يجب تبيينها) عناصر غير عادية (أعباء)(يجب تبيينها)			
9. النتيجة غير العادية			
10.صافي نتيجة السنة المالية	**51418976.06**		**52614033.81**
خسائر القوة الشرائية			**37230924.74**
النتيجة الصافية بعد خسائر القوة			**15383110**

الشرائية		

المصدر: إعداد الباحثة بناء على ما ورد في الملحق رقم (07)

ملاحظات على الجدول:

- نظرا لتعذر معرفة تاريخ تحقق الإيرادات والمصاريف، فقد افترضنا أن هذه الأخيرة تحدث بصورة منتظمة خلال السنة وبذالك تم تعديلها بالرقم القياسي في نهاية السنة منسوبا إلى متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة؛
- تم تعديل التكلفة التاريخية للبضاعة المستهلكة بالاستناد على الجدول (12) ؛
- نلاحظ من الجدول أن تعديل القيم التاريخية لعناصر جدول حسابات النتائج قد أدى إلى زيادة نتيجة المؤسسة ب (1195058.77 دج) ويرجع ذلك إلى تضخم قيمة الإيرادات أكبر من تضخم قيمة المصاريف؛ فالايرادات ارتفعت بقيمة (16385071.77 دج)، أما المصاريف فقد ارتفعت بقيمة (15190013 دج)؛
- تم إدراج خسائر القوة الشرائية التي تقدر ب (37230924.74 دج) ضمن جدول حسابات النتائج كما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29، وقد ساهمت هذه الخسائر في جعل القيمة المعدلة لنتيجة المؤسسة أقل من القيمة التاريخية، أي أن المؤسسة تحقق أرباح صورية تقدر بالفرق بين القيمتين والمقدرة ب 36035865.9دج مما سينعكس سلبا على مبلغ الضريبة المدفوعة، وعلى سلامة قرارت توزيع الأرباح، والمحافظة على رأس المال.

المطلب الرابع: المقارنة بين نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وعمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي SCF

من خلال عمليات إعادة التقييم التي تم التطرق إليها سواء بالاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، او وفق عمليات التقييم الدوري التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، يمكن توضيح الفرق بين طريقتي التعديل في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): المقارنة بين نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وعمليات التقييم الدوري في ظل النظام المحاسبي المالي.

نموذج التكلفة التاريخية المعدلة	التقييم الدوري وفق SCF
تهتم بتعديل البنود النقدية وحساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود غير النقدية	تهتم بتعديل التثبيتات المادية والمعنوية، وتتجاهل التغيرات التي تحدث في باقي بنود الميزانية

تدرج مكاسب وخسائر القوة الشرائية في جدول حسابات النتائج	تدرج القيم الناتجة عن عملية إعادة التقييم في الميزانية تحت حساب 105.
تأخذ بعين الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار	تأخذ بعين الاعتبار التغير في المستوى الخاص للأسعار
تعتبر بمثابة حلا شاملا في معالجة أثر التضخم على القوائم المالية	تعتبر بمثابة حلا جزئيا في معالجة أثر التضخم على القوائم المالية

المصدر: إعداد الباحثة بناءا على المعلومات السابقة وكذا قراءات متعددة.

خلاصة الفصل:

كخلاصة لما جاء في الفصل التطبيقي الذي حاولنا من خلاله إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة اقتصادية، تبين لنا أنعمليات إعادة التقييم التي قامت بها مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف قد اقتصرت على بعض التثبيتات المادية فقط والمتمثلة في الأراضي والمباني؛

كما توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية لمؤسسة **-POLYBEN**سيكون له مجموعة من الآثار على المعلومات المفصح عنها، وعلى دلالا تها، إذ أن القيم التاريخية لعناصر القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقية المركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة، وإن تعديلها وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة قد أوضح وجود فروق كبيرة بين القيم الدفترية والقيم المعدلة، كما تبين لنا أيضا بأن نتيجة المؤسسة المقاسة وفق التكلفة التاريخية لا تعبر حقيقية عن وضعية المؤسسة، وأن الأرباح المحققة هي في الواقع أرباح وهمية يترتب عنها دفع ضرائب إضافية، وتآكل تدريجي لرأسمال، لذا من الضروري إعادة النظر في منهج التكلفة التاريخية والأخذ بعينالاعتبار لعمليات إعادة التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع أثر القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، ولقد تمحورت إشكالية الموضوع المعالج في مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في التغلب على مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وتأثيرا تها على الإفصاح في القوائم المالية.

من هذا المنطلق عملنا في الفصل الأول على بناء أرضية للمفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في القياس المحاسبي، الإفصاح في القوائم المالية، والمفهوم الاقتصادي لظاهرة التضخم، أما في الفصل الثاني فاستعرضنا مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وتأثيرا تها على الإفصاح في القوائم المالية، وكذا الإطار النظري للمحاسبة عن التضخم، كما تعرفنا على طرق المحاسبة عن أثر التغيرات السعرية العامة على القوائم المالية، بالإضافة إلى مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في علاج مشكلة التضخم المحاسبي، وفي الفصل الأخير من هذا البحث كان من الضروري مواجهة العرض النظري بجانب تطبيقي، حيث تم التعرف على كيفية تطبيق عمليات إعادة التقييم في المؤسسة محل الدراسة،كما تم تطبيق أحد نماذج محاسبة التضخم والمتمثل في التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية لمؤسسة (POLYBEN).

مكنتنا الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع من التوصل إلى النقاط التالية:

أولا- اختبار صحة الفرضيات:

4. **الفرضية الأولى: "تعتبر القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم مضللة ولا تعبر بصدق عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة."**

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على الميزانية، بين أن هذه الأخيرة لا تعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، لأن هناك فروق كبيرة بين المعلومات المفصح عنها وفق مبدأ التكلفة التاريخية وتلك المعدلة بالأرقام القياسية خاصة بالنسبة للأصول الثابتة، المخزون ورأسمال، كما أن تطبيق نفس النموذج على جدول حسابات النتائج للمؤسسة بين أن هذه الأخيرة قد حققت أرباح صورية،كما تحملت ضرائب إضافية مما سيؤدي بالتدريج إلى تآكل رأسمال؛ وهذا ما يؤيد صحة الفرضية الأولى؛

5. **الفرضية الثانية: "يعتبر ما قدمه النظام المحاسبي المالي من حلول لمعالجة الأثر التضخمي على القوائم المالية بمثابة حل جزئي لمشكلة التضخم وليست حلا شاملا".**

التعرف على عمليات إعادة التقييم التي قامت بها مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، يؤكد صحة هذه الفرضية، لأن هذه العملية اقتصرت على المباني والأراضي فقط، ولم تشمل باقي بنود الميزانية.

6. **الفرضية الثالثة: "سيؤدي الطرح المقترح (التكلفة التاريخية المعدلة) إلى الإفصاح عن معلومات إضافية، تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة".**

تعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ساعد في الحصول على معلومات مفيدة تعكس بصدق الوضع الحقيقي للمؤسسة وتبين أثر التغيرات السعرية العامة على القوائم المالية، (مثل المعلومات عن القيمة الحقيقية لرأسمال ونتيجة أعمال المؤسسة)،كما مكن من الحصول على معلومات إضافية مثل مكاسب أو خسائر القوة الشرائية. وهذا ما يبين صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا- النتائج:

تم تقسيم نتائج البحث إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وسيتم توضيحها فيما يلي:

1. النتائج النظرية:

- تعد التكلفة التاريخية من المبادئ المحاسبية التي ترتكز عليها وظيفة القياس المحاسبي،لأ نها تقدم معلومات موضوعية وقابلة للتحقق،كما أ نها تتوافق مع العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية، مثل مبدأ المقابلة وفرض الاستمرارية، غير أن هناك استثناءات تستدعي الخروج عن تطبيقها، وذلك بهدف التوافق مع مبادئ وفروض محاسبية أخرى، ويظهر ذلك جليا عند تقييم المدينين على أساس صافي القيمة الممكن تحصيلها استجابة لمبدأ الحيطة والحذر؛كما توجه إلي التكلفة التاريخية العديد من الانتقادات مثل عدم التجانس في مقابلة الإيرادات بالمصروفات واشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية حتى يتم تسجيل بعض العناصر غير الملموسة (شهرة المحل)؛
- إن إعداد القوائم المالية وفق مبدأ التكلفة التاريخية وبغض النظر عن التغيرات في المستوى العام للأسعار قد طرح العديد من المشاكل في مجال القياس المحاسبي، انعكست بدورها على الإفصاح في القوائم المالية، وذلك بالتأثير على عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- من أبرز الآثار التي يخلفها التضخم على عناصر القوائم المالية ما يلي:
  - اتساع الفارق بين القيمة الحقيقة والقيمة الدفترية للأصول الثابتة مما يجعل أقساط الاهتلاك لا تكفي لاستبدال تلك الأصول؛
  - تحقيق خسائر في القوة الشرائية عن حيازة الأصول النقدية والعكس بالنسبة للخصوم النقدية؛
  - تآكل رأس المال نتيجة لتوزيع أرباح وهمية على المساهمين؛
- تتميز المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها بالاستناد إلى مبدأ التكلفة بخليط غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية، فهي من ناحية قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأ نها مؤيدة بمستندات ووثائق، لا أ نها من جهة أخرى لا تحقق الصدق في التعبير، كو نها تتجاهل الأسعار الجارية في تاريخ الإفصاح عن

القوائم المالية، وهذا ما يجعلها أيضا غير ملاءمة لاتخاذ القرارات، كما أن عدم تجانس المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية عن فترات مختلفة يجعلها غير قابلة للمقارنة؛

- يتم الإفصاح عن أثر التغيرات السعرية على القوائم المالية بواسطة جداول تفسيرية أو قوائم مالية ملحقة؛
- أوصت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية بضرورة تعديل القوائم المالية من أثر التضخم وذلك بإتباع طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أو طريقة القيمة الجارية، ومن أبرز تلك المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي أصدر معيارين في هذا الشأن، وقد ألغيت جميعها واستبدلت بالمعيار (29)، هذا الأخير الذي حدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها، كما أوضح كيفية تعديل القوائم المالية من التضخم؛
- اقتصرت التجربة الجزائرية في مجال محاسبة التضخم على إعادة التقييم الأصول الثابتة، ولم تتعرض لباقي بنود القوائم المالية، لذلك يمكن اعتبارها بمثابة حل جزئي لمشكلة التضخم وليست حلا شاملا؛
- تتمثل بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم في نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، نموذج القيمة الجارية ونموذج القيمة الجارية المعدلة، وإن لكل نموذج خصائصه وطرق لتطبيقه، إلا أن المفاضلة بينهم تعتمد على مدى تجنب النموذج للأخطاء القياس والتوقيت، بالإضافة إلى مدى ملاءمته لحاجة متخذ القرار؛
- يقوم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على تعديل وحدة القياس النقدي باستخدام الأرقام القياسية، وبالتالي فإنه يتجنب أخطاء القياس باعتماده وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية موحدة، ولكنه من ناحية أخرى لا يتجنب أخطاء التوقيت فهذا النموذج يعتمد أيضا مبدأ تحقق الإيراد بالبيع؛
- يساهم النظام المحاسبي المالي في استبعاد تأثير التغيرات السعرية على القوائم المالية من خلال عمليات إعادة التقييم الدوري، وانخفاض قيمة الأصول؛
- يعتبر النظام المحاسبي المالي مدخل لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية من خلال عمليات إعادة التقييم التي تتم لبعض بنود الميزانية؛
- تتمثل بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي في التكلفة التاريخية، القيمة النفعية، القيمة العادلة (الحقيقية) وأخيرا قيمة الإنجاز.
- يعتبر السعر المحدد في السوق النشط أفضل مقياس للقيمة العادلة، غير أن القيمة السوقية لا تمثل القيمة العادلة إلا إذا كانت الأسواق كفؤة وعقلانية ونشطة، وإذا لم تتوفر القيمة السوقية، يمكن الاعتماد على الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة:
  - الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشا بهة؛
  - خدمات التسعير من جهة خارجية؛

- نماذج التسعير الداخلية؛
- التدفقات النقدية المخصومة

- تسمح القيمة العادلة بالتقييم الدقيق لأصول وخصوم المؤسسة وفق السعر المحدد في السوق النشط، مما يؤدي بالتبعية إلى التعبير الجيد عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

2. النتائج التطبيقية

- تطبيق عمليات إعادة التقييم على بنود المعنية في الميزانية للمؤسسة محل الدراسة أدى إلى استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، ولكن بصفة جزئية، لأ نها لا تطبق على كافة البنود وإنما على التثبيتات المادية والمعنوية فقط.
- هناك فروق كبيرة بين المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية، وتلك المعلومات المفصح عنها في ظل تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، وهذا ما لاحظناه عند تعديل كلا من الميزانية وجدول حسابات النتائج، إذ تعتبر المعلومات المعدة وفق وحدة النقد الثابتة أكثر تعبيرا عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من تلك المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية؛
- تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على بنود الميزانية، بين أن هنالك ارتفاع في التكلفة التاريخية المعدلة للأصول الثابتة، المخزون ورأسمال عن تكلفتها التاريخية؛
- تعديل التكلفة التاريخية للأصول الثابتة والاهتلاكات الخاصة بها، يبين أن مجموع الاهتلاكات التي يتم قياسها وفق مبدأ التكلفة التاريخية لا تكفي لإحلال الأصول الثابتة، والمحافظة على القدرة الإنتاجية للمؤسسة؛
- تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على الإيرادات والمصاريف، وإدراج خسائر القوة الشرائية ضمن جدول حسابات النتائج، بين أن المؤسسة تحقق أرباح صورية، ترتب عنها دفع ضرائب إضافية، وتآكل تدريجي في رأس المال.

ثالثا - التوصيات:

- ينبغي إعادة النظر في المبادئ والفروض المحاسبية المتعلقة بالتضخم، خاصة منها مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد، كما يجب العمل على تطوير مفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية أخرى تتلاءم مع التغيرات السعرية العامة؛
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار للبعد المحاسبي لظاهرة التضخم، وعدم الاستمرار في تجاهل تأثيرها على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية؛
- يجب إرفاق القوائم المالية الأساسية، بقوائم إضافية أو بجداول تفسيرية وإيضاحات تعكس أثر التغيرات السعرية العامة على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية؛

- في ظل غياب سوق مالي كفؤ يمكن الاعتماد عليه في القيام بعمليات إعادة التقييم التي بنص عليها النظام المحاسبي المالي، يجب تعيين جهات مختصة توكل إليها هذه المهمة؛ حتى تكون نتائج إعادة التقييم أكثر مصداقية؛
- هناك العديد من المعوقات التي تقف عائقا أمام تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية، لذا لا بد من العمل على إصلاح وتطوير المناخ الاقتصادي الذي يسمح بتفادي تلك الصعوبات، ويتيح الفرصة أمام المؤسسات للإفصاح بشكل مستمر عن الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية؛
- ضرورة دراسة واستيعاب معايير المحاسبة الدولية، خاصة تلك المتعلقة بالتضخم، وفهم تأثيرا تها على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛

رابعا - آفاق البحث:

ارتبط موضوع بحثنا بوظيفتين أساسيتين في المحاسبة والمتمثلتين في القياس والإفصاح المحاسبي، وقد ركزت دراستنا على توضيح مشاكل القياس المحاسبي المتعلقة بالتضخم وانعكاسا تها على الإفصاح في القوائم المالية، إلا أن ا لمجال مفتوح أمام الباحثين لإثراء هذا الموضوع من خلال التطرق لإحدى المواضيع التالية:

- المحافظة على رأس مال المؤسسة في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي؛
- المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم؛
- تغيرات القوة الشرائية وأثرها على دلالة القوائم المالية؛
- مشاكل القياس المحاسبي في ظل توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية؛
- معوقات تطبيق القيمة الجارية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- القيمة العادلة وتطبيقا تها في المؤسسات وصعوبات الاخذ بها.

تم بحمد الله.

قائمة المراجع

أولا- قائمة المراجع:

- المراجع باللغة العربية:

1. أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
2. أبو زيد، محمد مبروك: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، دار ايتراك، القاهرة، 2005.
3. أبو نصار، جمعة وحميدات، محمد: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان، 2008.
4. إبراهيم عثمان، الأميرة وعباس بدوي، محمد: **قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012.
5. بن عطا الله، حيدر محمد علي: **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة**، ط1، دار حامد، عمان، 2007.
6. بن علي، بلعزوز: **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
7. بلقاوي، أحمد: **نظرية محاسبية**، تعريب: رياض عبد الله، دار اليازوري، عمان، 2000.
8. بسيوني شحاتة، أحمد وعباس بدوي، محمد: **المحاسبة المالية المتقدمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
9. جايد مشكور، سعود: **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق**، دار زهران، عمان، 2009.
10. جايد العامري، سعود: **المحاسبة الدولية**، ط1، دار المناهج، عمان، 2010.
11. جمعة، أحمد حلمي: **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، ط1، دار الصفاء، عمان، 2010.
12. جعرات، خالد جمال: **معايير التقارير المالية الدولية**، ط1، دار إثراء، عمان، 2008.
13. جريونينج، هيني قان: **معايير التقارير المالية الدولية**، تعريب: طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، 2006.
14. الدهراوي، كمال الدين مصطفى: **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
15. الوقاد، سامي محمد: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011.
16. حجازي، محمد عباس: **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
17. حاج علي، ن: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس، الجزائر، 2009
18. الحيالي، وليد ناجي: **مشاكل محاسبية معاصرة**، ط1، دار حامد، عمان، 2004.

19. حلوة حنان، رضوان: **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، ط2، دار وائل، عمان، 2006.

20. ---------: **تطور الفكر المحاسبي**، ط1، دار الثقافة، عمان، 1998.

21. ---------: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، دار وائل، عمان، 2003.

22. الحسني، صادق: **التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 1998.

23. حسين عناية، غازي،: **التضخم المالي**، ط1، دار الجيل، بيروت، 1992.

24. حسنين، عمر السيد: **فصول من تطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة النشر.

25. حشيش، عادل أحمد: **أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفي**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004.

26. طوروس، وديع: **المدخل إلى الاقتصاد النقدي**، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2011.

27. كيسو، دونالد وويجانت، جيري: **المحاسبة المتوسطة**، تعريب:أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، ج1، دار المريخ، الرياض،1996.

28. كراجة، عبد الحليم وعبادي، عبد الناصر: **مبادئ الاقتصاد الكلي**، ط2، دار الصفاء، عمان، 2001.

29. لطفي، أمين السيد أحمد: **نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية)**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

30. ----------: **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

31. ----------: **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

32. ----------: **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

33. لخضر، علاوي: **نظام المحاسبة المالية**، page Bleues، الجزائر، 2011.

34. محمد الليثي، فؤاد: **نظرية المحاسبة (مدخل معاصر)**، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003/2002.

35. محمد هاشم، إسماعيل: **النقود والبنوك**، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2005.

36. مطر، محمد والسويطي، موسى: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات: القياس والعرض والإفصاح)**، ط2، دار وائل، عمان، 2008.

37. ميجس، فالتر وميجس، روبيرت،:**المحاسبة المالية**، تعريب: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سلطان بن محمود سلطان، دار المريخ، الرياض، 1995.

38. معروف، هوشيار: **تحليل الاقتصاد الكلي**، ط1، دار صفاء، عمان، 2005.

39. النجا، علي عبد الوهاب: **النظرية الاقتصادية الكلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

40. نور، أحمد: **المحاسبة المالية (القياس التقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.

41. النقيب، كمال عبد العزيز: **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل، عمان، 2004.

42. س.هندركسن، إلدون: **النظرية المحاسبية**، تعريب: كمال خليفة أبو زيد، ط4، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1990.

43. السيد، سيد عطا الله: **النظريات المحاسبية**، ط1، دار الراية، عمان، 2009.

44. السريتي، محمد والنجا، علي عبد الوهاب،: **النظرية الاقتصادية الكلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

45. عبد اللاوي، مفيد: **محاضرات في الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية**، مطبعة مزوار، الوادي، 2007.

46. عبد ا لمجيد، عبد المطلب: **الاقتصاد الكلي (النظرية والسياسات)**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

47. عبد العال حماد، طارق: **حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

48. ----------: **التقارير المالية (أسس الإعداد والعرض والتحليل)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

49. العيسى، ياسين أحمد: **أصول المحاسبة الحديثة**، ج1، ط1، دار الشروق، عمان، 2003.

50. العيساوي، عوض خلف: **الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية**، ط1، دار دجلة، عمان، 2007

51. عطية ناصف، إيمان: **مبادئ الإقتصاد الكلي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

52. عقيل جاسم، عبد الله: **النقود والبنوك (منهج نقدي ومصرفي)**، ط1، دار حامد، عمان، 1999.

53. الصحن، عبد الفتاح : **المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1978.

54. قدي، عبد ا لمجيد،: **مدخل إلي السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقيمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

55. القريشي، محمد صالح: **اقتصاديات النقود والبنوك والمؤسسات المالية**، ط1، دار إثراء، عمان، 2009.

56. قاضي، حسين وحمدان، مأمون،: **نظرية المحاسبة**، ط2، دار الثقافة، عمان، 2000

57. الروبي، نبيل: **نظرية التضخم**، ط2، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 1984.

58. رشدي شيحة، مصطفى: **الاقتصاد النقدي والمصرفي**، دار الجامعة، بيروت، 2005.

59. شطاط، غانم: **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، دار نوميديا، قسنطينة، 2009.

60. شنوف، شعيب: **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ج1،ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008.

61. الشيرازي، عباس مهدي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت، 1990.

62. شرويدر، ريتشارد وكلارك، مارتل وكاثي، جاك،: **نظرية المحاسبة**، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ، الرياض، 2006.

63. تشوي، فردريك وآن فروست، كارول ومييك، جاري: **المحاسبة الدولية**، تعريب: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2004.

64. خنفر، مؤيد راضي والمطارنة، غسان فلاح: **تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي**، ط2، دار المسيرة، عمان،2009.

- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Atril, Peter et Eddie, Mclaney: **Financial Accounting for decision makers**, 6th edition, Pearson, england, 2011.
2. Ali, Abbas Mirza et Orrell, Magnus et J. Holt, Graham: **IFRS ,** Second Edition, John Wiley and Sons, United States of America, 2008.
3. Albrecht, W.stevn, et, Early, K. stice et james, D.stice**: Financial Accounting**, 10th edition, Thomson, USA, 2008.
4. Bachy, Bruno et Sion Michel : **Analyse financiére des comptes consolidés Normes IFRS,** 2éme édition, Dunod, paris, 2009.
5. Brun, Stéphan**: L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS**, 3e édition, Gualino éditeur, Paris, 2006.
6. Des Robert, J.F et Méchin, F et Puteaux, H : **normes IFRS et PME**, Dunod, paris, 2004.
7. Escaffre, Lionel et Tort, éric: **Les normes comptables internationales**, Gualino éditeur, paris, 2006.
8. Eversull, E.eldon et L Rotqn, Beverly: **Analysis of Financial Statements** , USDA, Washington, 1997.
9. Julian, Jean – Jacques**: les normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition foucher, 2007/2008

10. Obert, Robert: **Pratique des normes IAS/IFRS (40cas d'application)**. Dunod, Paris, 2005.
11. Steven, M. Bragg: **Accounting Reference Desktop,** John Wiley and Sons, New York, 2002.
12. T.Horngren, Charles et THarrison Jr, Walter, et Suzanne Oliver, M.: **Accounting**, 10th edition, Pearson, USA , 2012.

ثانيا ـ قائمة المصادر:

أ- المجلات:

- باللغة العربية:

1. أحمد العيسى، ياسين: **التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة**، مجلة الدراسات، العدد2، الجامعة الاردنية،عمان، 1998.
2. جهماني، يوسف فرح: **المحافظة على رأس المال المحاسبي في ظل التضخم بالتطبيق على الشركات المساهمة الأردنية**، مجلة جامعة الملك سعود، العدد 11، الرياض، 1999.
3. زيود، لطيف وقيطيم، حسان ومكية، نغم: **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، ا لمجلد 29، العدد1، حلب، 2007.
4. حيدر السعدي، إبراهيم خليل: **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 21، بغداد، 2009.
5. حميدي، عباس و م.م.زينب: **الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد77، 2009.
6. مجيد سليم، محمد: **محاسبة التضخم (حالة واقعية من الأردن)**، مجلة الإداري، مسقط، العدد 60، 1995.
7. موسى، عماد: **تقييم أدوات السياسة النقدية غير المباشرة في الدول العربية**، سلسلة اجتماعات الخبراء، المعهد العربي للتخطيط، العدد16، الكويت، 2005.
8. محمد، بكر إبراهيم: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد71، الجامعة المستنصرية ،بغداد، 2008.
9. الصبح، عبد الحميد مانع: **أثر التضخم على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)**، المجلة العربية للمحاسبة، العدد01 ، البحرين، 2005.
10. رضا، إبراهيم صالح: **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، جامعة الإسكندرية، 2009.

11. الخطيب، خالد: **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم واحد**، مجلة جامعة دمشق، العدد2، دمشق، 2002.

12. خشارمه، حسين علي: **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن (معيار المحاسبة الدولي رقم 30)**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، نابلس، المجلد 17، 2003.

13. الخطيب، حازم والقشي،ظاهر: **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، اربد، 2004.

14. القشي، ظاهر: **السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "39" في الشركات المساهمة الأردنية**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2007.

- **باللغة الأجنبية:**

1. Karapinar, Aydın et Zai, Figen et Bayirli, Rıdvan**: Impact of Inflation Accounting Application on Key Financial Ratios,** Journal of Business Research, Türk, 2012.
2. Norby, C. W,***Interpretation Of Inflation Accounting Information***,, December 17, 1981.

ب - الملتقيات:

- **باللغة العربية:**

1. بوكساني، رشيد وآخرون: **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة السوقية**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18جانفي 2010.
2. بوراوي، سعد: **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لIAS/IFRS** ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010.
3. درغام، ماهر موسى والأغا، تامر بسام،: **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي التاسع حول: الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الإسلامية، غزة، بدون سنة النشر.

4. محمد عابدين، أحمد خضر والصوفي، فارس جميل: **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، الملتقي العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، أيام 29-30 نوفمبر2011.
5. عبد الحليم عمر، محمد: **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**، ندوة حول: التضخم وآثاره على المجتمعات-الحل الإسلامي، مجمع الفقه الإسلامي ومصرف فيصل الإسلامي، المنامة، البحرين، 29 أفريل-1ماي1997.
6. شحتاني، عبد العالي ورانية، غضاب: **مشكلة محاسبة القيمة العادلة بين إلزامية التطبيق ومعوقات القياس بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (مع القاء الضوء على التجربة الفرنسية لإنشاء معايير (IFRS PME))**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 13-14 جانفي 2013.

- باللغة الأجنبية:

1. Bouassida, Sami & Lakhdhar, Mohamed Moural : **Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers, Séminaire sur le thème: les normes IAS / IFRS en entreprise**, C.S.B. Audit & Conseil, Alger,2005.

ج- المذكرات:

1. زغرات، فريد: **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.
2. كيموش، بلال: **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة)**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.

د- المواقع الإلكترونية:

- باللغة العربية:

1. جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله: **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة**، دراسة تحليلية لآراء المراجعيين القانونيين في فلسطين، الجامعة الاسلامية، غزة، ينظر الموقع الالكتروني: http ://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files تارخ الزيارة 2013/6/9 الساعة: 14:50
2. الحيالي، وليد ناجي: **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007. ينظر الموقع الالكتروني: www.ao-academy.org، تاريخ الزيارة:2014/01/22، الساعة:4:35

3. خلف، لعيبي هاتو: **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، الأكاديمية العربية في الدنمرك، بغـداد، 2009. ينظر الموقع الالكتروني: www.aoacademy.org تاريخ الزيارة 2014/03/14 الساعة 14:25.

- باللغة الأجنبية:

1 .Inflation Accounting, www.roiw.org.1985, 14/05/2013 , 08 :15.
2. Disclosure Of Accounting Policies : www.primeacademy.com 2014/3/14 9:30
3. Jean Magnan: **Monnaie et inflation** http : junon.univ-cezanne.fr 20/5/2013 15 :20.

ه - أوامر-قوانين-مواثيق-مراسيم وقرارات:

1. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر2007، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، 25 نوفمبر2009.
2. المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 4 يوليو 2007، يحدد شروط إعادة التقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد44، 8 يوليو 2007.
3. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429هـ الموافق ل26ماي 2008م، يتضمن تطبيق القانون 11/07، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 28 ماي 2008.
4. القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق ل26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 25 مارس 2009م.

الـــمـلاحـق

الملحق رقم (01): قائمة المركز المالي

الفترة من .....إلى.....

الأصول	ملاحظة	ن			ن-1
		إجمالي	الاهتلاكات أو المؤونات	الصافي	
الأصول غير الجارية					
فارق الشراء					
التثبيتات غير المادية					
التثبيتات المادية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات مادية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات جاري إنجازها					
التثبيتات المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة –المؤسسات					
المشاركة					
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة					
سندات أخرى مثبتة					
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية					
ضرائب مؤجلة على الأصول					
مجموع الأصول غير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
الديون الدائنة–الاستخدامات المماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائبوماشا بهها					
ديون دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الأصول الجارية الأخري					
الموجودات وما يماثلها					
توظيفات وأصول مالية جارية					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الخصوم	الملاحظة	ن	ن-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال تم إصداره			
رأس المال غير مستعان به			
العلاوات والاحتياطات-احتياطات مدمجة(1) .			
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية/ (نتيجة صافية حصة مجمع(1))			
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع1			
الخصوم غير الجارية.			
القروض والديون المالية.			
الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)			
الديون الأخرى غير الجارية.			
المؤونات والمنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية:			
الموردون والحسابات الملحقة .			
الضرائب			
الديون الأخرى .			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع العام للخصوم			
لا تستعمل إلا لتقييم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (2): حساب النتائج حسب الطبيعة

الفترة من .....إلى .....

البيان	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال . تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها. الإنتاج المثبت. إعانات الإستغلال.			
إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة . الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
إستهلاك السنة المالية			
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء العاملين . الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
الفائض الخام للاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى . الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.			
النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية.			
النتيجة الجارية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية. مجموع منتجات الأنشطة العادية . مجموع أعباء الأنشطة العادية.			
نتيجة الصافية على الأنشطة العادية			
عناصر غير عادية (منتجات)(يجب تبيينها) **عناصر غير عادية (أعباء)(يجب تبيينها)**			
النتيجة غير العادية			
صافي نتيجة السنة المالية **ومنها حصة ذوي الأقلية (1)** **حصة المجمع (1)**			
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (3): حساب النتائج حسب الوظيفة

الفترة من .....إلى .....

البيان	ملاحظة	ن	ن–1
رقم الأعمال . كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات الإهتلاكات) منتجات مالية أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) **النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)** **ومنها حصة ذوي الأقلية (1)** **حصة المجمع (1)**			
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (4): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من .....إلى .....

البيان	الملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية:			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية.			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار.			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية .			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية.			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية.			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب).			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تمالقيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض.			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج).			
تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعدلا تها عند إفتتاح السنة المالية			

أموال الخزينة ومعدلا تها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم (5): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من .....إلى .....

البيان	الملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية: صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: - الإهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائن الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار. المسحوبات عن اقتناء تثبيتات التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب).			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد القروض			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج).			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعدلا تها عند الإفتتاح أموال الخزينة ومعدلا تها عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (6) : جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة رأسمال المؤسسة علاوة الاصدار فارق التقييم فارق إعادة التقييم الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن-2	
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم التثبيتات. الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج. الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.	
الرصيد في 31 ديسمبر ن-1	
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم التثبيتات. الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج. الحصص المدفوعة زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية .	
الرصيد في 31 ديسمبر ن	

الملحق رقم (07)

Les Indices des prix à la consommation

Au Niveau National.

1989 = 100

Années	***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***
Variation %	***20.2***	***25.5***	***31***	***21.6***	***31.7***	***28.4***	***20.3***	***6.1***	***6.2***	***2.1***

1989 = 100

	Janv.	***Fév***	***Mars***	***Avril***	***Mai***	***Juin***	***Juill***	***Août***	***sept***	***Oct***	***Nov***	***Déc***	***Année*** 2000
Indice Général	***589.6***	***580.1***	***578.3***	***555.6***	***548.4***	***543.1***	***537.2***	***543.4***	***552.0***	***550.3***	***559.4***	***566.5***	***558.7***
Variation %	***1.6***	***-1.6***	***-0.3***	***-3.9***	***-1.3***	***-1.0***	***-1.1***	***1.2***	***1.6***	***-0.3***	***1.7***	***1.3***	***-0.6***

1989 = 100

	Janv.	***Fév***	***Mars***	***Avril***	***Mai***	***Juin***	***Juill***	***Août***	***sept***	***Oct***	***Nov***	***Déc***	***Année*** 2001
Indice Général	***572.2***	***567.2***	***568.9***	***563.3***	***577.7***	***577.9***	***565.6***	***568.4***	***575.6***	***580.6***	***602.4***	***619.7***	***578.3***
Variation %	***1.0***	***-0.9***	***0.3***	***-1.0***	***2.6***	***0.0***	***-2.1***	***0.5***	***1.3***	***0.9***	***3.8***	***2.9***	***3.5***

2001 = 100

	Janv.	***Fév***	***Mars***	***Avril***	***Mai***	***Juin***	***Juill***	***Août***	***sept***	***Oct***	***Nov***	***Déc***	***Année*** 2002
Indice Général	***102.6***	***104.1***	***103.6***	***103.1***	***101.9***	***100.8***	***101.4***	***102.1***	***102.3***	***102.6***	***103.8***		***102.8***
Variation %	***.2.6***	***1.4***	***-0.5***	***-0.5***	***-1.1***	***-1.1***	***0.6***	***0.7***	***0.2***	***0.3***	***1.2***		***-1.0***

2001 = 100

	Janv.	***Fév***	***Mars***	***Avril***	***Mai***	***Juin***	***Juill***	***Août***	***sept***	***Oct***	***Nov***	***Déc***	***Année*** 2003
Indice Général	***103.4***	***104.8***	***104.3***	***104.7***	***105.3***	***106.0***	***106.6***	***107.7***	***107.8***	***108.7***	***109.1***	***108.3***	***106.4***
Variation %	***0.6***	***1.3***	***-0.5***	***0.4***	***0.5***	***0.7***	***0.5***	***1.0***	***0.1***	***0.8***	***0.4***	***-0.7***	***3.7***

2001 = 100

	Janv.	***Fév***	***Mars***	***Avril***	***Mai***	***Juin***	***Juill***	***Août***	***sept***	***Oct***	***Nov***	***Déc***	***Année*** 2004
Indice Général	***109.9***	***110.4***	***111.4***	***111.2***	***110.0***	***109.3***	***109.5***	***109.9***	***112.3***	***112.8***	***112.7***	***110.9***	***110.9***
Variation %	***1.4***	***0.5***	***0.9***	***-0.2***	***-1.0***	***-0.7***	***0.2***	***0.4***	***2.2***	***0.5***	***-0.2***	***-1.6***	***4.2***

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2005
Indice Général	113.5	115.5	116.5	116.3	114.9	113.4	113.4	113.1	112.6	112.8	112.3	112.9	113.9
Variation %	2.4	1.7	0.9	-0.2	-1.2	-1.4	0.0	-0.3	-0.5	0.2	-0.4	0.6	2.8

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2006
Indice Général	115.2	114.8	115.8	116.9	115.9	115.3	114.7	115.4	116.2	117.8	116.7	117.0	116.0
Variation %	2.0	-0.3	0.9	1.0	-0.9	-0.5	-0.6	0.7	0.7	1.4	-1.0	0.3	1.8

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2007
Indice Général	118.1	118.9	119.6	118.9	118.7	120.6	121.2	121.3	123.2	124.3	123.1	123.7	121.0
Variation %	0.9	0.7	0.5	–0.6	–0.1	1.5	0.5	0.1	1.5	0.9	–0.9	0.5	4.3

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2008
Indice Général	122.3	124.9	126.5	127.5	127.3	125.6	124.9	126.9	129.1	129.5	129.8	130.7	127.2
Variation %	–0.4	1.4	1.3	0.8	–0.2	–1.4	–0.6	1.7	1.7	0.3	0.3	0.7	5.1

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2009
Indice Général	132.6	134.1	135.6	135.4	131.7	131.7	133.9	136.4	138.5	138.7	138.7	138.3	135.5
Variation %	1.4	1.2	1.1	–0.1	–2.7	0.0	1.7	1.9	1.5	0.1	0.0	–0.3	6.5

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2010
Indice Général	138.2	138.9	139.7	139.2	140.9	140.7	139.4	141.6	142.5	143.1	144.5	143.1	141.0
Variation %	-0.1	0.5	0.6	-0.3	1.2	-0.1	-0.9	1.5	0.7	0.4	1.0	-1.0	4.1

2001 = 100

	Janv.	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Août	sept	Oct	Nov	Déc	Année 2011

Indice Général	***143.7***	***144.9***	***146.1***	***146.8***	***147.6***	***147.6***	***148.7***	***152.8***	***152.2***	***153.3***	***152.5***	***152.9***	***149.1***
Variation %	***0.5***	***0.8***	***0.8***	***0.5***	***0.6***	***-0.1***	***0.8***	***2.8***	***-0.4***	***0.7***	***-0.5***	***0.3***	***5.8***

2001 = 100

	Janv.	***Fév***	***Mars***	***Avril***	***Mai***	***Juin***	***Juill***	***Août***	***sept***	***Oct***	***Nov***	***Déc***	***Année*** 2012
Indice Général	***157.2***	***160.0***	***162.3***	***164.3***	***161.4***	***160.5***	***162.5***	***165.2***	***166.0***	***168.9***	***166.8***	***167.3***	***163.5***
Variation %	***2.8***	***1.8***	***1.4***	***1.2***	***-1.7***	***-0.6***	***1.3***	***1.7***	***0.5***	***1.8***	***-1.3***	***0.3***	***9.7***

SARL GROUPE BENHAMADI POLYBEN
Z.A.E ILOT 07 Nø 04 B.B.A
FABRICATION SACS TIS

الملحق رقم 08

Exercice : 2012

Matricule Fiscal : **099934046247301**
Art. d'Imposition : **34014301096**

BILAN ACTIF AU 31/12/2012

ACTIF	Note	N			N-1
		Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS		-	-	-	-
Ecart d'acquisition-Good will positif ou negatif	A01	-	-	-	-
Immobilisation Incorporelles	A02	-	-	-	-
IMMOBILISATION CORPORELLES		-	-	-	-
Terrains	A03	47 167 000.00	-	47 167 000.00	47 167 000.00
Bâtiments	A04	160 549 719.79	51 819 626.99	108 730 092.80	116 757 578.82
Autres immobilisations Corporelles	A05	453 403 044.08	239 963 794.47	213 439 249.61	217 459 616.05
Immobilisations en concession	A06	-	-	-	-
Immobilisations en cours	A07	-	-	-	-
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		-	-	-	-
Titres mis en equivalance	A08	-	-	-	-
Autres participations et créances ratachées	A09	-	-	-	-
Autres titres immobilisés	A10	-	-	-	-
Prêts et autres actif financiers non courants	A11	-	-	-	124 000.00
Impôts differés actifs	A12	-	-	-	-
TOTAL ACTIF NON COURANT		661 119 763.87	291 783 421.46	369 336 342.41	381 508 194.87
ACTIFS COURANT		-	-	-	-
Stocks en cours	A13	21 193 753.59	-	21 193 753.59	37 529 078.05
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		-	-	-	-
Clients	A14	97 206 070.42	-	97 206 070.42	85 678 337.19
Autres debiteurs	A15	557 586.77	-	557 586.77	2 357 586.77
Impôts et assimilés	A16	92 996 717.77	-	92 996 717.77	104 495 290.45
Autres créances et emplois assimilés	A17	-	-	-	-
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		-	-	-	-
Placements et autres actifs Financiers courants	A18	-	-	-	-
Tresorerie	A19	103 640 750.64	-	103 640 750.64	37 778 771.77
TOTAL ACTIF COURANT		315 594 879.19	-	315 594 879.19	267 839 064.23
TOTAL GENERAL		976 714 643.06	291 783 421.46	684 931 221.60	649 347 259.10

الملحق رقم 09

SARL GROUPE BENHAMADI POLYBEN

Z.A.E ILOT 07 Nø 04 B.B.A

FABRICATION SACS TIS

Exercice : 2012

Matricule Fiscal : **099934046247301**

Art. d'Imposition : **34014301096**

BILAN PASSIF AU 31/12/2012

PASSIF	Note	Montant N	Montant N-1
CAPITAUX PROPRES		-	-
Capital émis	P01	120 000 000.00	120 000 000.00
Capital non appelé	P02	-	-
Primes et Reserves	P03	3 688 388.71	2 836 380.45
Ecart de réévaluation	P04	18 250 504.39	18 250 504.39
Ecart d'equivalence	P05	-	-
Resultat Net	P07	51 418 976.06	16 452 008.26
Autres Capitaux propres-Report ŕ Nouveau	P08	40 187 858.34	-
TOTAL CAPITAUX PROPRES		233 545 727.50	157 538 893.10
PASSIF NON COURANT		-	-
Empruns et Dettes Financičres	P09	30 525 555.37	59 489 511.10
Impôts différés et provisionnés	P10	7 956 026.51	-
Autres Dettes non courantes	P11	-	-
Provisions et Produits Constatés d'avance	P12	-	-
TOTAL PASSIF NON COURANT		38 481 581.88	59 489 511.10
PASSIFS COURANTS		-	-
Fournisseurs et comptes ratachés	P13	106 911 452.20	60 671 543.01
Impôts	P14	15 983 787.07	3 903 426.23
Autres dettes	P15	290 008 672.95	306 521 143.51
Tresorerie Passives	P16	-	61 222 742.15
TOTAL PASSIF COURANT		412 903 912.22	432 318 854.90
TOTAL GENERAL		684 931 221.60	649 347 259.10
	P17	-	-
TOTAL DU PASSIF		684 931 221.60	649 347 259.10

الملحق رقم 10

SARL GROUPE BENHAMADI POLYBEN — **xercice :** 2012

Z.A.E ILOT 07 Nø 04 B.B.A

FABRICATION SACS TIS

Matricule Fiscal : **099934046247301**

Article d'Imposition : **34014301096**

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT (Par Fonction)

DESIGNATION	Note	MONTANT N	MONTANT N-1
Chiffres d'affaires		695 885 570,29	594 069 230,93
Coût des ventes		478 624 375,27	412 400 790,97
MARGE BRUTE		217 261 195,02	181 668 439,96
Autres produits opérationnels		6 949 724,35	2 084 059,81
Coûts commerciaux		5 665 792,75	18 617 981,53
Charges administratives		94 956 427,76	78 258 904,40
Autres charges opérationnelles		55 082 928,90	53 737 955,79
RESULTAT OPERATIONNEL		68 505 769,96	33 137 658,05
Produits financiers		2 153 977,69	585 050,29
Charges financières		7 179 571,59	14 847 100,08
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		63 480 176,06	18 875 608,26
Impots exigibles sur resultats ordinaires		12 061 200,00	2 423 600,00
Impôts différés sur resultats ordinaires(variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		51 418 976,06	16 452 008,26
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		51 418 976,06	16 452 008,26

SARL GROUPE BENHAMADI POLYE الملحف رقم 11 **Exercice :** 2012

Z.A.E ILOT 07 Nø 04 B.B.A — Matricule Fiscal : **099934046247301**

FABRICATION SACS TIS — Article d'imposition **34014301096**

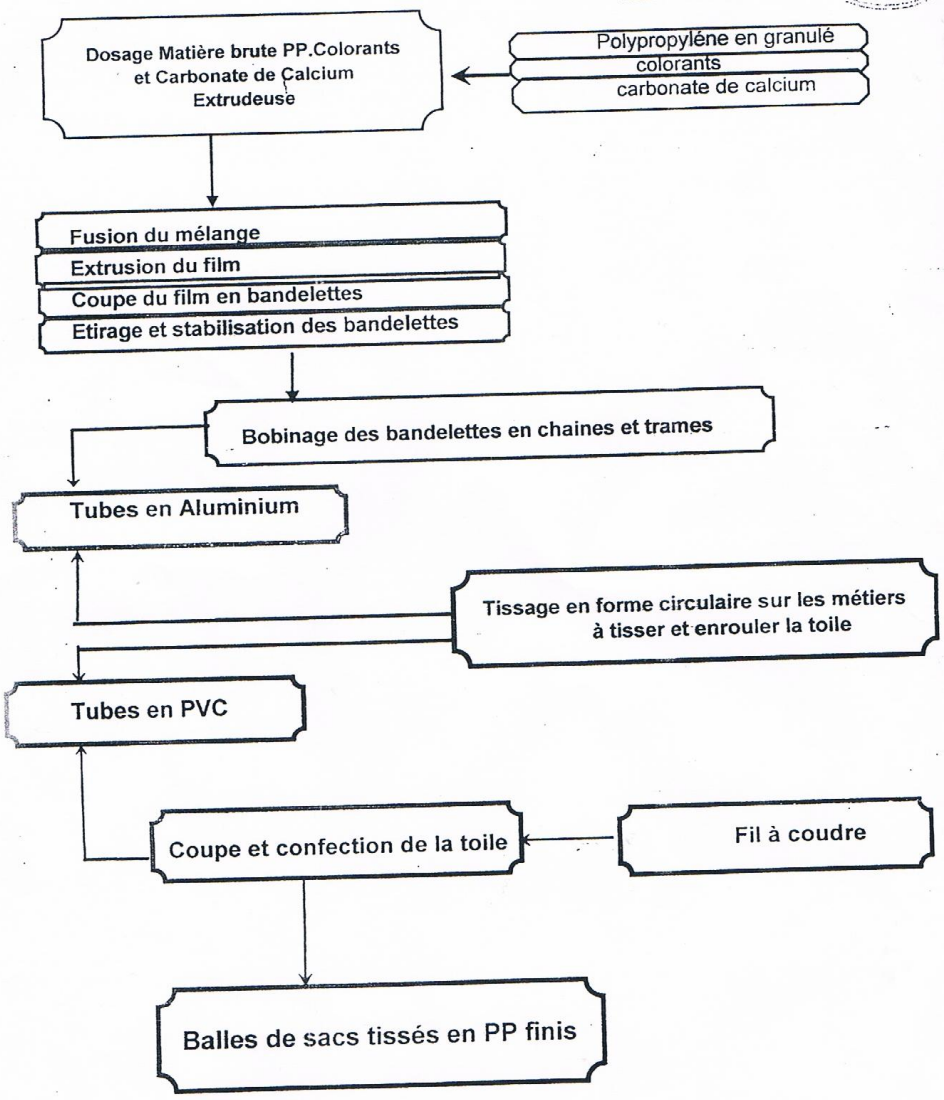
TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT (Par Nature)

DESIGNATION	Note	MONTANT N	MONTANT N-1
Vente et Produits annexes	R01	695 885 570,29	594 069 230,93
Variation stocks produits finis et en cours	R02	-403 690,00	-15 270,00
Production immobilisée	R03		
Subvention d'exploitation	R04		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		695 481 880,29	594 053 960,93
Achats consommés	R05	478 624 375,27	412 400 790,97
Services exterieurs et autres consommations	R06	5 665 792,75	18 617 981,53
II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		484 290 168,02	431 018 772,50
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		211 191 712,27	163 035 188,43
Charges du personnel	R07	86 983 354,76	71 670 200,40
Impôts,taxex et versements assimilés	R08	7 973 073,00	6 588 704,00
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		116 235 284,51	84 776 284,03
Autres produits operationnels	R09	7 353 414,35	2 099 329,81
Autres Charges operationnelles	R10	912,69	
Dotation aux Amortissements,provisions et pertes valeur	R11	55 082 016,21	53 737 955,79
Reprises sur pertes de valeur et provisions	R12		
V RESULTAT OPERATIONNEL		68 505 769,96	33 137 658,05
Produits Financiers	R13	2 153 977,69	585 050,29
Charges Financières	R14	7 179 571,59	14 847 100,08
VI RESULTAT FINANCIER		-5 025 593,90	-14 262 049,79
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		63 480 176,06	18 875 608,26
Impôts exigibles sur resultats ordinaire	R15	12 061 200,00	2 423 600,00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaire	R16		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		704 989 272,33	596 738 341,03
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		653 570 296,27	580 286 332,77
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		51 418 976,06	16 452 008,26
Elements extraordinaires(Produits à preciser)	R17		
Elements extraordinaires (charges à preciser)	R18		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	R19	51 418 976,06	16 452 008,26

الملحق رقم 12

I. Diagramme Processus de Production Extension

Processus de Production



تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم
(دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية)

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في التغلب على مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وتأثيرا تها على الإفصاح في القوائم المالية، وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع، والتعرف على عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي، وتطبيق كل ذالك على مؤسسة **POLYBEN.**

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن عمليات إعادة التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي اقتصرت على الأصول الثابتة فقط، كما أن المؤسسة محل الدراسة لم تطبق تلك العمليات إلا على الأراضي والمباني،كما تبين لنا من هذه الدراسة أن هناك فروق كبيرة بين المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية، وتلك المعلومات المفصح عنها في ظل تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، وهذا ما لاحظناه عند تعديل كلا من الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة **POLYBEN**، حيث أن القيم الدفترية لكلا من للأصول الثابتة، المخزون ورأسمال تقل بكثير عن تكلفتها التاريخية المعدلة، كما أن الأرباح المحققة من طرف المؤسسة هي في الواقع أرباح وهمية يترتب عليها دفع ضرائب إضافية، وتآكل تدريجي لرأسمال وبالتالي فإن المعلومات المعدة وفق وحدة النقد الثابتة أكثر تعبيرا عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من تلك المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية:

القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، التضخم، التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية المعدلة، الأرقام القياسية، النظام المحاسبي المالي.

The Effect of Accounting Measurement on the Disclosure in the Financial Statements In The Case Of Inflation
(The Study Case of an Algerian Economic Company)

Abstract:

This research aims to study and analyze the financial accounting system contribution to overcome the accounting measurement problems that are resulted from the inflation and its impact on disclosure in the financial statements, and by addressing the theoretical concepts on the subject, and the identification of re-evaluation accordance the financial accounting system, and the application of all of that on the POLYBEN company.

Results reached by the study including the re-evaluation processes brought by the financial accounting system was limited to the fixed assets only, and that the company under study didn't apply these processes only on the grounds and buildings, as we can understand from this study that there are significant differences between the disclosed information in the financial statements prepared according to the historical cost basis, and these disclosed information under the application modified historical model, and that what we had noticed in modifying both the budget and the accounts results schedule of POLYBEN's company, where the carrying values for each of the fixed assets, In fact the profits earned by the company is fictitious profits not real consequent the payment of additional taxes and the gradual erosion of capital there for the prepared information according to the fixed exchange unit more explicit on the real situation of the company these prepared.

Keywords:

Measurement accounting, disclosure of accounting, financial statements, inflation, historical cost, historical cost convention as modified, indexes, financial accounting system.

L'effet de mesure comptable sur la divulgation dans les états financiers dans le cas de l'inflation
(Étude de cas de l'institution économique algérienne)

Résumé:

Cette recherche vise à étudier et analyser la contribution du système de comptabilité financière pour surmonter les problèmes de mesure comptable résultant de l'inflation et son impact sur les informations fournies dans les états financiers, et en abordant les concepts théoriques sur le sujet, et d'identifier les opérations de réévaluation selon le système de comptabilité financière, et l'application de tout le morceau POLYBEN l'institution.

L'étude a révélé un certain nombre de résultats, y compris les processus de réévaluation apportés par le système de comptabilité financière limitée aux immobilisations seulement, et que l'institution à l'étude, ces opérations n'a pas appliqué seulement aux terrains et bâtiments, que nous avons trouvé de cette étude qu'il existe des différences significatives entre les informations divulgués dans les états financiers préparés conformément à la méthode du coût historique, et que les renseignements divulgués en vertu de l'application de la convention du coût historique comme façon modifiée, et voici ce que nous avons observé lors de l'ajustement à la fois le budget et le calendrier des comptes Résultats Fondation POLYBEN, où les valeurs comptables à la fois du immobilisations, l'inventaire et le capital est beaucoup moins coût historique ajusté, et les bénéfices réalisés par l'institution est en fait un faux profits auraient à payer des impôts supplémentaires, l'érosion progressive du capital et donc l'information préparée conformément à l'unité change fixe plus le reflet de la situation réelle de l'institution de ceux qui sont préparés sur la base du coût historique.

Mots clés:

Mesure la comptabilité, la divulgation de la comptabilité, des états financiers, l'inflation, le coût historique, la convention du coût historique tel que modifié, disques, système de comptabilité financière.