جامعة أحمد دراية ادرار-الجزائر-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (ل . م . د)

تخصص مالية ومحاسبة

موسومة بـ

أهمية المحاسبة عن التغيرات في مستوى الأسعار في إعداد الموازنات التخطيطية:

دراسة حالة الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار

إعـــداد: لهبيل بوجمعة

إشراف: د . حروشي جلول

نوقشت وأجيزت علنا أمـــام اللجنـــة المكونـــة مـــن الســـادة:

أ.د. تيقاوي العربي	أستاذ التعليم العالي	جامعة أحمد دراية ادرار	رئيسا
د. حروشي جلول	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أحمد دراية ادرار	مشرفا ومقررا
د. بوكار عبد العزيز	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أحمد دراية ادرار	ممتحنا
د.هداجي عبد الجليل	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أحمد دراية ادرار	ممتحنا
د. بن جيمة عمر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة طاهري محمد بشار	ممتحنا
د. حاجي كريمة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة طاهري محمد بشار	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019- 2020

الإهداء :

إلـــــــــى:

كل من ساعد في انجاز هذا العمل..... كل من أمدني بلمحة أو بفكرة

الوالـــــــــدين الكـــــــريمين رحـــــــمة ودعـــــــــــاء

الزوجة الكريمة مودة وسكنا..... الأبناء حبا وتعليما

الإخوة والأخوات ...محبة وتقديرا ..... كل العائلة احتراما وتوقيرا

الزملاء والأصدقاء في جميع الساحات . ....وفاء وتوجيها

إلى كل أولائك أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

الشكر:

من باب من لم يشكر الناس لم يشكر الله . ومن باب وجوب إحقاق الحق وانساب الفضل لأهله:

بعد شكر المولى عز وجلا الذي وفقني لإتمام هذا العمل. لا يسعني إلا أن أتوجه بالشكر إلى الأسرة البيداغوجية والإدارية لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وبالأخص أعضاء فرقة التكوين في الدكتوراه وعلى رأسهم الأستاذ المشرف. كما نشكر القامات العلمية التي جاءتنا من الجامعات الأخرى، ومدى حجم الاستفادة التي قدموها وعلى رأسهم أ.د قدي. كما نشكر الزملاء من التدرج إلى ما بعد التدرج، لمدهم يد العون ولو بكلمة تحفز لبذل الجهد المضاعف.

الملخص:

استهدف البحث دراسة اثر تغيرات مستويات الأسعار على البيانات المالية للمؤسسات الاقتصادية ، ومدى انعكاس هذا الأثر على النسب المالية المشتقة من تلك البيانات. ودراسة الأثر المحتمل لتعديل البيانات المالية حسب التغير الذي يطرأ في مستويات الأسعار، على دلالة الموازنات التخطيطية وقابلية معلوماتها للتحقيق والرقابة من خلال معاينة حجم الانحراف الذي تحققه موازنة الأداء عن المقدرة.

ولتحقيق هدف الدراسة استخدم البحث المنهج الوصفي من خلال تقديم العرض النظري لأهم النماذج المقترحة في الأدبيات المحاسبية لمعالجة اثر تغيرات مستويات الأسعار على البيانات المالية. ثم محاولة إسقاط هاته النماذج من الناحية العملية على بيانات المؤسسة محل الدراسة.

حيث من خلال دراستنا حاولنا تطبيق نموذجي التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية في تعديل البيانات المالية الحقيقية والتنبؤية للمؤسسة باستخدام الأرقام القياسية للأسعار. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهما:

- المعالجة المحاسبية لأثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية تزيد من جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي سلامة القرار الاقتصادي.
- لم تعكس الدراسة وجود الأثر البالغ لعملية التعديل على النسب المالية المستخرجة من تلك البيانات.
- استخدام النماذج المحاسبية لمعالجة تغيرات الأسعار في إعداد الموازنات التخطيطية يحقق مبدأ قابلية المقارنة مما يساهم في عملية الرقابة على الموازنة.

كلمات مفتاحية: مستوى الأسعار؛ موازنة تخطيطية ؛ رقم قياسي للأسعار؛ تكلفة تاريخية؛ تضخم؛ قياس محاسبي

Abstract :

This research aimed to study the effect of price level changes on the financial statements of economic companies, and the extent of this impact on the financial ratios derived from those data.Besides studying the potential impact of adjusting the financial statements according to the change in price levels on the significance of planning budgets and the viability of their information for investigation and control by examining the size of the deviation that the performance budget achieves compared to the estimated one.

To achieve the aim of the study, the research used the descriptive approach by providing a theoretical presentation for the most important models proposed in the accounting literature to deal with the effect of price level changes on the financial statements. Then applying using the data from the studied companies.

Whereas, the study tried to apply the modified historical cost and current cost models in adjusting the real and predictive financial data of the companies using price index numbers. The study reached several results, the most important of which are:

-Accounting treatment of the impact of price changes on the financial statements increases the quality of accounting information and thus the soundness of the economic decision.

- The study did not reflect the significant impact of the adjustment process on the financial ratios extracted from these data.

- The use of accounting models to deal with price changes in preparing planning budgets achieves the principle of comparability, which contributes to the budget control process.

Key words : price level ; planning budgets ; price index; historical cost; inflation; accounting measurement

فهرس المحتويات

إهداء
شكر
فهرس المحتويات
قائمة الأشكال والجداول
قائمة الملاحق
قائمة المصطلحات و الاختصارات
مقدمة **01**

الفصل الأول: الإطار الفكري المحاسبي والاقتصادي لمشكل تغيرات مستويات الأسعار وآثارها على البيانات المالية والمحاسبية

تمهيد..... 13

المبحث الأول: تغيرات مستويات الأسعار نظرة اقتصادية ومحاسبية

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لتغيرات مستويات الأسعار.....14
01.مفهوم التغير في الأسعار:.....14
02.مستويات تغيرات الأسعار.....15
1.2 التغيرات في المستوى العام للأسعار:.....15
2.2 التغيرات في المستوى الخاص للأسعار:.....16
3.2 التغير في المستوى النسبي للأسعار:.....17
03. ماهية الرقم القياسي للأسعار: 17
1.3 مفهوم الرقم القياسي للأسعار.....17
2.3 المقاييس الشائعة للأسعار.....18
المطلب الثاني: التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية في ظل ظاهرة تغير الأسعار.....**20**
01.مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.....21
02.أوجه القصور في القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية في ظل تغيرات الأسعار.....22
03.الموازنة بين الملاءمة و الموثوقية.....25

المبحث الثاني: موقف الفكر المحاسبي من التغيرات في مستويات الأسعار

المطلب الأول: أثار التغير في مستويات الأسعار على الفروض والمبادئ المحاسبية.....**26**
01.فرض ثبات وحدة النقد والتغيرات في مستويات الأسعار.....26
02.الأهمية النسبية والتغيرات في مستويات الأسعار.....27

03.مبدأ الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار.....28
04.مبدأ الثبات والتغيرات في مستويات الأسعار.....29
05.مبدأ المحافظة على رأس المال والتغيرات في مستويات الأسعار..... 29
06.الإفصاح المحاسبي و تغيرات مستويات الأسعار.....32
1.6 مفهوم الإفصاح المحاسبي.....33
2.6 الأسباب المرتبطة بالإفصاح في التقارير المالية.....35
3.6 أساليب الإفصاح المحاسبي.....35
4.6 الإفصاح المحاسبي عن تغيرات الأسعار.....37
المطلب الثاني: القياس المحاسبي والتغيرات في مستويات الأسعار.....39
01.ماهية القياس المحاسبي.....39
1.1 تعريف القياس المحاسبي.....40
2.1 مضمون القياس المحاسبي.....40
3.1 أسس القياس المحاسبي.....41
02. اثر تغيرات الأسعار على القياس المحاسبي.....42
03. تغيرات مستويات الأسعار وموضوعية القياس المحاسبي.....43
04. أهداف استخدام نماذج القياس المختلفة لإزالة آثار التغيرات في مستويات الأسعار.....44
المبحث الثالث: التغيرات في مستويات الأسعار وتأثيرها على بيانات القوائم المالية
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.....45
01. مفهوم القوائم المالية.....45
02.أهمية القوائم المالية.....47
03.أهداف القوائم المالية.....48
04. الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية.....49
05. أنواع القوائم المالية.....50
1.5 قائمة المركز المالي(الميزانية) 50
2.5 قائمة الدخل 51
3.5 قائمة التدفقات النقدية 52
4.5 قائمة التغير في حقوق الملكية.....54
5.5 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.....54
06. الخصائص النوعية للقوائم المالية.....55
07.القيود المتعلقة بالقوائم المالية.....56

08.مستخدمي القوائم المالية.....57
المطلب الثاني: آثار تغيرات الأسعار على القوائم المالية.....61
01.آثار التغيرات السعرية على قياس المركز المالي.....61
02. آثار التغيرات السعرية على قياس نتيجة الأعمال.....64

الفصل الثاني: بدائل القياس المحاسبي للتكلفة التاريخية في ظل تغيرات مستويات الأسعار

تمهيد:.....68

المبحث الأول: نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار أو التكلفة التاريخية المعدلة

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية المرتبطة بمحاسبة المستوى العام للأسعار.....69
01.أسس الأرقام القياسية للأسعار.....70
02. اقتراحات معالجة المستوى العام للأسعار.....72
03.أهمية تعديل المعلومات المحاسبية بآثار التغير في المستوى العام للأسعار.....73
المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية في ظل تغير المستوى العام للأسعار.....74
01. تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير النقدية.....75
02.تعديل قائمة الدخل.....78
03.قياس ومعالجة مكسب وخسارة المستوى العام للأسعار.....80
04.تعديل البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي.....81
05.تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار.....82
1.5 المشاكل التي تواجه تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.....82
2.5 مميزات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.....83
3.5 أهم الانتقادات الموجهة للقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة.....84

المبحث الثاني: محاسبة تغيرات المستويات الخاصة والنسبية للأسعار

المطلب الأول: محاسبة تغيرات المستويات الخاصة للأسعار أو نموذج التكلفة الجارية.....86
01. الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكلفة الجارية.....87
02. الأسس النظرية لطريقة التكلفة الجارية.....89
03.أهم مداخل محاسبة القيمة الجارية.....90
1.3 نموذج القيمة الحالية.....91
2.3 مدخل محاسبة تكلفة الاستبدال(سعر الدخول الجاري).....91
1.2.3 تحديد الدخل وفق تكلفة الاستبدال.....93

2.2.3 تعديل قيمة الأصول الثابتة.....94
3.2.3 إجراءات تعديل الأصول الثابتة وفق التكلفة الاستبدالية.....94
4.2.3 تعديل قيمة المخزون السلعي.....95
5.2.3 المعالجة المحاسبية لمكاسب وخسائر الحيازة.....95
6.2.3 تقييم محاسبة تكلفة الاستبدال.....97
3.3 نموذج سعر الخروج الجاري أو صافي القيمة البيعية.....99
1.3.3 خصائص نموذج محاسبة سعر الخروج الجاري.....100
2.3.3 المعالجة المحاسبية لدخل أسعار الخروج الجارية.....100
3.3.3 تقييم محاسبة سعر الخروج الجاري.....101
3.4 ايجابيات وسلبيات القوائم المالية المعدلة حسب التكلفة الجارية أو المستوى الخاص للأسعار..102
المطلب الثاني: محاسبة التغيرات في المستوى النسبي للأسعار.....103
01.نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة.....104
02. نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة.....105

المبحث الثالث : نموذج محاسبة القيمة العادلة

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة.....107
01.مفهوم القيمة العادلة.....107
02.شروط تطبيق القيمة العادلة.....108
المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة والاعتراف بها من منظور المعايير الدولية.....109
01.أسس تحديد القيمة العادلة للأصول المالية 109
02.مداخل قياس القيمة العادلة.....110
03.الإفصاح عن القيمة العادلة.....110
04. الاعتراف بالربح والخسارة الناتجة عن القيمة العادلة.....111
05.اثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للقوائم المالية.....111
06.تحديات القيمة العادلة.....113
07.تقييم محاسبة القيمة العادلة.....114
1.7 مزايا استخدام القيمة العادلة.....114
2.7 عيوب القيمة العادلة.....115
خلاصة الفصل.....116

الفصل الثالث : أهمية اعتماد نموذج محاسبي يراعي مستويات الأسعار في تحسين القدرة التنبؤية للمؤسسة

تمهيد.....119

المبحث الأول: المعلومة المحاسبية المالية كأداة لترشيد العمل الإداري

المطلب الأول: علاقة نظم المعلومات المحاسبية بالوظائف الإدارية.....120

01. نظم المعلومات المحاسبية ووظيفة التخطيط.....120
02. نظم المعلومات المحاسبية ووظيفة الرقابة.....121
03. نظم المعلومات المحاسبية ووظيفة اتخاذ القرارات.....122

المطلب الثاني: المعلومة المحاسبية كمصدر اتخاذ القرار الإداري.....123

01. أهمية المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار.....123
02. دور المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية.....124
03. ترشيد القرارات الإدارية باستخدام القيم الجارية.....125

المبحث الثاني: الموازنات التخطيطية كآلية من آليات التخطيط المالي والرقابة المالية

المطلب الأول: ماهية الموازنات التخطيطية..... 128

01. مفهوم الموازنة.....129
02. الفرق بين الميزانية والموازنة.....130
03. أهداف الموازنات.....131
04. المبادئ العلمية التي تحكم الموازنات..... 131
05. أهمية الموازنات التخطيطية..... 132
06. متطلبات الموازنة التخطيطية.....132
07. العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التخطيطية.....133
08. مزايا استخدام الموازنات التخطيطية.....133
09. أساليب وضع الموازنات التخطيطية.....134
10. أنواع الموازنات التخطيطية.....135
11. المشاكل المتعلقة بالموازنة وتنفيذها.....137

المطلب الثاني : فاعلية الموازنة التقديرية في تخطيط أرباح المنشأة.....137

01. المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية.....137
02.طبيعة نماذج الموازنة في مجال تخطيط الأرباح.....138
03.حدود استخدام الموازنات في تخطيط الأرباح.....140

المطلب الثالث : الموازنات التخطيطية في ظل تغيرات مستويات.....141
01. اثر تغيرات مستويات الأسعار على الموازنات التخطيطية.....141
1.1 مرحلة التخطيط.....141
2.1 مرحلة الرقابة.....142
3.1 تقييم الأداء.....143
02. تأثير تغيرات مستويات الأسعار على تقويم الاقتراحات و المشاريع الاستثمارية.....144
1.2 استرداد تكلفة الاستثمار.....145
2.2 الفوائد المقترضة.....145
03. قرارات تسعير المنتجات في ظل ارتفاع مستويات الأسعار.....146
04.أهمية استخدام البيانات المعدلة وفق تغيرات الأسعار في اتخاذ وتحليل قرارات الموازنة الرأسمالية.....147

الفصل الرابع: تصوير القوائم المالية الختامية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار في ضوء محاسبة مستويات الأسعار

المبحث الأول: تقديم عام للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار

المطلب الأول: تعريف عام بمؤسسة سونلغاز.....151
01. تعريف مؤسسة سونلغاز 151
02. أهداف مؤسسة سونلغاز.....151
03. مهام شركة سونلغاز.....151
المطلب الثاني: تعريف بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء.....152
01. تعريف بشركة إنتاج الكهرباء.....152
02. تقديم الوحدة الإنتاجية لولاية ادرار.....152
03. الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء بأدرار ومهام كل مصلحة.....153

المبحث الثاني : تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار وفق التكلفة التاريخية المعدلة

المطلب الأول : تعديل القوائم المالية لسنة 2018 وفق التكلفة التاريخية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار.....155

01. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية للشركة.....155
02. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات لسنة 2018.....156
03. تعديل تكلفة المخزونات المستهلكة لسنة 2018 وفق المستوى العام للأسعار 159
04. حساب مكاسب أو خسارة القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2018.....161
05. تعديل قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار لسنة 2018.....163
06. تعديل قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018.....165

المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية لسنة 2019 وفق التكلفة التاريخية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار.....169

01. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية للشركة لسنة 2019.....169
02. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات لسنة 2019.....170
03. تعديل تكلفة المخزونات المستهلكة لسنة 2019.....171
04. حساب مكاسب أو خسارة القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2019.....173
05. تعديل قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار لسنة 2019 وفق وحدة النقد المتجانسة.....174
06. تعديل قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 وفق وحدة النقد المتجانسة.....176

المبحث الثالث : تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنتي 2018-2019 وفق التكلفة الجارية

المطلب الأول: تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018 وفق سعر الدخول الجاري.....181

01. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات 181
02. تحديد التكلفة الاستبدالية لمخزونات الشركة في سنة 2018.....183
03. حساب إجمالي مكاسب الحيازة 185
04. تعديل قائمة الدخل الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2018..... 187
05. تعديل قائمة المركز المالي للشركة لسنة 2018 وفق نموذج سعر الدخول الجاري.....189

المطلب الثاني : تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 وفق نموذج سعر الدخول الجاري.....191

01. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات لسنة 2019 وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار.....191

02. تحديد التكلفة الاستبدالية للمخزونات في سنة 2019 193

03. حساب إجمالي مكاسب الحيازة لسنة 2019 195

04. تعديل قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2019..... 196

05. تعديل قائمة المركز المالي للشركة لسنة 2019 وفق نموذج سعر الدخول الجاري.....198

الفصل الخامس :تعديل البيانات المالية حسب مستويات الأسعار وأثره على النسب المالية والموازنات التقديرية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار

تمهيد:.....204

المبحث الأول: انعكاسات تغير مستويات الأسعار على دلالة المؤشرات المالية المشتقة من القوائم المالية

المطلب الأول: حساب نسب السيولة التاريخية والمعدلة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار.....206

01.نسبة التداول Current Ratio.....206

02.نسبة السيولة السريعة Quick Ratio.....207

03.حساب نسب النشاط التاريخية والمعدلة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار.....208

المطلب الثاني: حساب نسب الربحية التاريخية والمعدلة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار.....209

01. نسبة مجمل الربح إلى المبيعات 209

02. نسبة العائد على حقوق الملكية.....210

03. نسبة العائد على الاستثمار أو الموجودات Return On Investment..... ...211

04. مؤشر الرافعة المالية Financial Leverage Index..... 212

المبحث الثاني : أهمية اعتماد البيانات المحاسبية المعدلة حسب مستوى الأسعار في الرقابة على الموازنة الاستثمارية

المطلب الأول: تعديل الموازنة الاستثمارية لسنة 2018.....214

01. تعديل الموازنة الاستثمارية التقديرية للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2018.....214

02.تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية (المنجزة) للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2018....216

03.حساب الانحراف الكلي للموازنة التقديرية عند التعديل حسب مستويات الأسعار بتاريخ 2018/12/31.....218

المطلب الثاني : تعديل الموازنة الاستثمارية لسنة 2019.....221

01. تعديل الموازنة الاستثمارية التقديرية للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2019.....221

02.تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2019.....223

03.حساب الانحراف الكلي للموازنة التقديرية لسنة 2019عند التعديل حسب مستويات الأسعار....226

المبحث الثالث: آثار تعديل بنود الموازنة النقدية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار– حسب تغير مستويات الأسعار

المطلب الأول: تعديل الموازنة النقدية للشركة لسنة 2018 حسب مستويات الأسعار.....228

01. تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 228

1.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار.....229

2.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار.....230

02. تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018.....232

1.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار.....232

2.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار....234

03. حساب انحرافات الموازنة النقدية التاريخية والمعدلة لسنة 2018.....236

المطلب الثاني : تعديل الموازنة النقدية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019.....241

01. تعديل الموازنة النقدية التقديرية لسنة 2019.....241

1.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية حسب المستوى العام للأسعار.....241

2.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية حسب المستويات الخاصة للأسعار.....243

02. تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب مستويات الأسعار.....244

1.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار.....244

2.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستويات الخاصة للأسعار.....246

03. حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية التاريخية والمعدلة حسب مستويات الأسعار لسنة 2019.....247
خاتمة.....253
قائمة المصادر والمراجع.....259
الملاحق.....271

قائمة الجداول:

الرقم	جدول	البيان	صفحة
01	1-1	نموذج الارتباط بين المقياس والكلفة والقيمة	25
02	1-2	أساليب الإفصاح المحاسبي	36
03	1-3	مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم	59
04	2-1	تصنيف أهم بنود قائمة المركز المالي إلى بنود نقدية وأخرى غير نقدية	77
05	3-1	مقارنة التكلفة التاريخية والجارية من حيث استرداد التكاليف	126
06	4-1	: التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار لسنة 2018	156
07	4-2	قيم التثبيتات حسب النوع معدلة وفق الرقم القياسي العام للأسعار بتاريخ 2018/12/31	157
08	4-3	تعديل قيمة المخزونات للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018	160
09	4-4	صافي البنود النقدية بداية الفترة لسنة 2018	162
10	4-5	مكاسب القوة الشرائية العامة للبنود النقدية لسنة 2018	162
11	4-6	تعديل قائمة الدخل الخاصة بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار سنة 2018	164
12	4-7	تعديل ميزانية الأصول الخاصة بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018	166
13	4-8	تعديل ميزانية الخصوم الخاصة بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018	167
14	4-9	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار لسنة 2019	169
15	4-10	تعديل الأصول الثابتة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار لسنة 2019	170
16	4-11	تعديل قيمة المخزونات لسنة 2019 وفق التكلفة التاريخية المعدلة.	172
17	4-12	حساب صافي البنود النقدية بداية الفترة لسنة 2019	173
18	4-13	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2019	174
19	4-14	قائمة الدخل المعدلة وفق وحدة النقد المتجانسة للشركة الجزائرية لإنتاج	175

		الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019.	
20	4-15	تعديل ميزانية الأصول للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 وفق وحدة النقد المتجانسة	177
21	4-16	تعديل ميزانية الخصوم للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 حسب وحدة النقد المتجانسة	178
22	4-17	: تعديل الأصول الثابتة لسنة 2018 وفق التكلفة الاستبدالية	181
23	4-18	تعديل قيمة المخزونات المستهلكة للشركة حسب النوع لسنة 2018 وفق التكلفة الاستبدالية	184
24	4-19	حساب إجمالي مكاسب الحيازة للأصول غير النقدية لسنة 2018	185
25	4-20	قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2018	188
26	4-21	ميزانية الأصول للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري	189
27	4-22	ميزانية الخصوم للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري	190
28	4-23	تعديل الأصول الثابتة لسنة 2019 وفق التكلفة الاستبدالية	191
29	4-24	تعديل قيمة المخزونات المستهلكة للشركة حسب النوع لسنة 2019 وفق نموذج سعر الدخول الجاري	194
30	4-25	حساب إجمالي مكاسب الحيازة للأصول غير النقدية لسنة 2019	195
31	4-26	قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق نموذج سعر الدخول الجاري لسنة 2019	197
32	4-27	ميزانية الأصول للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري	199
33	4-28	ميزانية الخصوم للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري	200
34	5-1	حساب نسبة التداول التاريخية والمعدلة للشركة	206
35	5-2	حساب معدل السيولة السريعة التاريخية والمعدلة	207
36	5-3	حساب معدل دوران المخزون التاريخي والمعدل	208
37	5-4	حساب نسبة مجمل الربح إلى المبيعات التاريخية والمعدلة	209
38	5-5	حساب نسبة العائد على حقوق الملكية	210

39	5-6	حساب معدل العائد على الاستثمار التاريخي والمعدل	211
40	5-7	حساب الرافعة المالية التاريخية والمعدلة	212
41	5-8	الموازنة التقديرية الاستثمارية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار لسنة 2018 بتاريخ 31-12-2018	215
42	5-9	الموازنة التقديرية الاستثمارية لسنة 2018 المعدلة حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار بتاريخ 2018/12/31	216
43	5-10	تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار (في 2018/12/31)	217
44	5-11	تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى الخاص للأسعار(2018/12/31)	218
45	5-12	انحراف الموازنة الاستثمارية التاريخية والمعدلة حسب مستوى الأسعار لسنة 2018	220
46	5-13	الموازنة التقديرية الاستثمارية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار لسنة 2019	221
47	5-14	الموازنة التقديرية الاستثمارية المعدلة حسب مستويات الأسعار الخاصة لسنة 2019	222
48	5-15	الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2019 المعدلة حسب المستوى العام للأسعار	224
49	5-16	تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2019 حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار	225
50	5-17	حساب انحراف الموازنة الاستثمارية التاريخية والمعدلة للشركة في سنة 2019	227
51	5-18	تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار	229
52	5-19	تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار	231
53	5-20	تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار	233
54	5-21	تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار	235

55	5-22	حساب انحراف موازنة المدفوعات النقدية التاريخية لسنة 2018	237
56	5-23	حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية المعدلة حسب مستويات الأسعار لسنة 2018	238
57	5-24	تعديل الموازنة النقدية التقديرية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار	242
58	5-25	تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2019 حسب المستويات الخاصة للأسعار	243
59	5-26	تعديل الموازنة النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار	245
60	5-27	تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستويات الخاصة للأسعار	246
61	5-28	حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية التاريخية لسنة 2019	248
62	5-29	حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية المعدلة حسب مستويات الأسعار لسنة 2019	250

قائمة الأشكال:

الرقم	شكل رقم	البيان	الصفحة
01	3-1	أهمية المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاستثمارية	124
02	3-2	نماذج الموازنات الرئيسية	139
03	4-1	الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء –وحدة ادرار	154

قائمة الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
01	نموذج من الموازنة النقدية التقديرية الشهرية المعدة من طرف الشركة	269
02	نموذج من الموازنة النقدية الفعلية المعدة في نهاية كل شهر	270
03	نموذج الموازنة الاستثمارية التقديرية للشركة لسنة2018	272
04	نموذج الموازنة الاستثمارية التقديرية لسنة 2019	273
05	ميزانية الأصول لسنة 2019	275
06	ميزانية الخصوم للشركة في سنة 2019	276
07	جدول حسابات النتائج لسنة 2019	277
08	نماذج من الأرقم القياسية للأسعار	278

قائمة الاختصارات

IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
AICPA	American Institute of certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GAAP	General Accepted Accounting Principales	المبادئ المحاسبة المقبولة عموما
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
SEC	U.S Securities and Exchange Commission	لجنة البورصة و الأوراق المالية الأمريكية
FIFO	First in first out	طريقة الوارد أولا الصادر أولا

قائمة المصطلحات

Purchasing Power	القوة الشرائية
Inflation Accounting	محاسبة التضخم
Measurement Basis	أساس القياس
Measurement unit	وحدة القياس
Monetary Unit Assumption	فرض وحدة النقود للقياس
Price Index	رقم قياسي للأسعار
Whole Sale Price Index	الرقم القياسي لأسعار الجملة
General Price Index	الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار
GNP Implicit Price Deflator	الرقم القياسي للناتج الإجمالي القومي
Current Cost Accounting	محاسبة التكلفة الجارية
Historical Cost Accounting	محاسبة التكلفة التاريخية
General Price Level Adjusted Historical Cost	التكلفة التاريخية المعدلة
Fair Value	القيمة العادلة
Exit Value	القيمة البيعية للأصل
Realizable Value	قيمة قابلة للتحقق
Market Value	القيمة السوقية
Realization Holding Gains and Losses	مكاسب وخسائر حيازة محققة
Unrealized Holding Gains and Losses	مكاسب وخسائر حيازة غير محققة
Prediction	تنبؤ
Profitability	ربحية
Budget	موازنة تقديرية
Cash Budget	موازنة نقدية تقديرية

مقـــدمة

تهدف المحاسبة إلى قياس نتائج منشآت الأعمال ومراكزها المالية والتحقق من هده النتائج وإرسالها بصورة تقارير وقوائم مالية إلى الجهات المستخدمة لاتخاذ القرارات الصحيحة. وحيث أن المحاسبة نظاما للمعلومات المعدة لمستخدمي القوائم المالية والتي أكد عليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1975 عندما حدد هدف المحاسبة على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وأنه إذا تم توفيرها ستحقق مزيدا من الرفاه . وباعتبار أن المصداقية والجودة في المعلومة المحاسبية تقتضي التعبير عن الحقيقة الاقتصادية وعن نتيجة العمليات والمركز المالي للمنشأة، والتي قد تفقد في ظل التغيرات المستمرة في مستويات الأسعار. حيث أن الأسعار تعكس القيمة التبادلية للسلع والخدمات من خلال وحدة النقد كمخزن للقيمة؛ فالتغير في الأسعار يؤثر على كل المعاملات التي تتخذ من وحدة النقد كوحدة قياس ثابتة القيمة.

تعتبر ظاهرة التغير في مستويات الأسعار من أهم المشاكل المعاصرة التي تستأثر باهتمامات البحث الاقتصادي والمحاسبي على حد سواء، من اجل وضع مواقف مهنية موحدة لمواجهة هذه الظاهرة، بغض النظر عن طبيعتها المركبة والمعقدة مما يزيد من صعوبة عملية الرقابة والتنبؤ العلمي بتطورها. الأمر الذي أثار الكثير من التساؤلات من قبل العديد من الكتاب والجمعيات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالمحاسبة والمستخدمين للقوائم المالية، حول مدى جدوى وملائمة المعلومات والبيانات التي تشتمل عليها القوائم والسجلات المالية المبنية على أساس التكلفة التاريخية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فرضية القياس المحاسبي وفق معيار ثبات الوحدة النقدية والتكلفة التاريخية قد يثبت محدوديته؛ خاصة في حالة التغيرات المستمرة في قيمة الوحدة النقدية في حد ذاتها. أو تقلبات في القيمة السوقية للأصول، وهو ما يؤثر في المعلومات المالية المقدمة. فمحاسبة التكاليف التاريخية قائمة على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي؛ أي أنها تفرض ثبات أسعار السلع والخدمات عبر الفترات المحاسبية. وهذا ما يجعل البيانات المحاسبية المعدة وفق هذا الأساس غير موثوق بها لاتخاذ القرارات المالية الصحيحة. ولذلك ظهرت عدة مبادرات ومحاولات من طرف المفكرين و الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية من اجل تحسين نموذج التكلفة التاريخية أو إيجاد بديل أخر للقياس المحاسبي والذي من شأنه تفادي الانتقادات الموجهة للقياس المحاسبي التقليدي . وفي هذا السياق أخذت لجنة معايير المحاسبة الدولية مشكلة تغيرات الأسعار بعين الاعتبار وألقت الضوء على موضوع معالجة آثار تغيرات الأسعار على البيانات المالية والحسابات الختامية في إطار المعيار المحاسبي رقم (29) المتعلق بالتقارير المالية في الاقتصادات ذات معدلات التضخم المرتفعة . وكذا المعيار الدولي رقم (15) الخاص بالمعلومات المتعلقة بآثار التغير في الأسعار . ولقد اتجهت اغلب البلدان المتقدمة في العصر الحديث إلى الأخذ بمعايير التطبيق المحاسبي فيما يتعلق بآثار

التغيرات التي تطرأ على مستويات الأسعار وتأثيرها المباشر على محتوى القوائم المالية من حيث الملاءمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية المنشورة من وجهة نظر المهنيين ومستخدمي المعلومة المحاسبية. ولعل أهم التحديات التي تواجه المهنيين في هذا الإطار هو تحقيق الاتفاق على نوع طريقة التقييم التي ينبغي تطبيقها على بنود القوائم المالية من اجل توفير معلومات محاسبية تفي باحتياجات مختلف الأطراف المستخدمة لها.

والمحاسبة الإدارية هي شكل من أشكال النظم المحاسبية تعمل على رسم السياسات والتنبؤات والموازنات، والاستعانة بالبيانات المحاسبية لتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. حيث تشكل الموازنات التخطيطية آلية من آليات الإدارة لممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات. فهي تمثل خطط المنشاة المستقبلية بالتعبير الرقمي.

بناء على ما تقدم يمكن القول أن القوائم المالية والموازنات التخطيطية تعد لتكون معبرة عن حقيقة المنشاة الحالية والمستقبلية. فالمعلومات المحاسبية المالية تعد أساسا لبناء الموازنات التخطيطية.ففي فترات ارتفاع مستويات الأسعار تتغير التكاليف والأسعار وهو ما يدفع معدو الموازنات التخطيطية للاهتمام والبحث في الظاهرة لان النتائج تختلف كثيرا عن المخطط ولا تمت للواقع بأي صلة. فإذا لم تتم المقارنة على أسس موحدة وثابتة فسيؤدي ذلك حتما إلى تقييم غير صحيح. ومن هذا الطرح انطلقت دراستنا من مشكل تغير مستويات الأسعار وأثره على البيانات المالية والمحاسبية وأساليب معالجته ومن ثم إسقاط ذلك عل احد أساليب المحاسبة الإدارية لمعرفة أهمية ذلك في إعداد الموازنات التخطيطية.

<u>الإشكالية:</u>

تمحورت إشكالية دراستنا حول الآثار التي تتركها تغيرات مستويات الأسعار على البيانات المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية مما يجعلها مضللة وغير دالة عن واقع المؤسسة. وما مدى انعكاس ذلك الأثر على النسب المالية المشتقة من تلك القوائم المالية التاريخية. كما أن إعداد الموازنات التخطيطية بالاعتماد على أسس تاريخية في ظل اقتصاد يعاني من عدم ثبات في القوة الشرائية العامة للنقد من جهة، والتغير المستمر في مستويات الأسعار من جهة أخرى، لا يخدم بحد كبير الأهداف التي على أساسها تعد هده الموازنات. حيث أنها ستعد على معلومات مضللة وغير واقعية. على ضوء هذا الطرح يمكن أن نمحور إشكالية الدراسة في التساؤل التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتبار أن اعتماد المحاسبة في ضوء تغير مستويات الأسعار من شأنها أن تؤثر على دلالة الموازنات التخطيطية المعدة لرسم الخطط المستقبلية للمنشأة؟

التساؤلات الفرعية:

- في ظل الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية هل يمكن بصفة قطعية الاستغناء عن تطبيق هذا النموذج للقياس المحاسبي ؟
- ما مدى فاعلية نماذج القياس المحاسبي التي تراعي التغير في مستويات الأسعار في استبعاد آثارها من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة والمحافظة على رأس المال؟
- هل يوجد فرق جوهري بين القوائم المالية المعدة على ضوء التكلفة التاريخية، وبين القوائم المعدة في ظل تطبيق محاسبة التغيرات في مستوى الأسعار؟
- هل يؤثر التغير في مستويات الأسعار على نتائج التحليل المتعلقة بأداء المؤسسة من حيث الربحية والسيولة؟
- هل تعتبر المعلومات المحاسبية المعدة في ضوء المحاسبة عن تغيرات الأسعار أكثر ملائمة لإعداد الموازنات التخطيطية؟

فرضيات الدراسة

1) تبني نماذج القياس المحاسبي الآخذة بالحسبان تغيرات مستويات الأسعار من شانها المحافظة على رأس المال والتأثير على البيانات المالية للمؤسسة من اجل تقديم معلومات ذات أهمية اكبر بالنسبة لمستخدمي المعلومة المحاسبية.
2) تعديل البيانات المالية حسب مستويات الأسعار سيكون له الأثر البالغ على النسب المالية المشتقة من تلك القوائم المالية.
3) اعتماد البيانات التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية لا يكفل الوصول إلى تقديرات دقيقة لتحقيق أهداف المنشأة.
4) إعداد الموازنات التخطيطية في ضوء محاسبة تغيرات الأسعار يحقق مبدأ قابلية البيانات للمقارنة ويعطي أكثر دلالة للانحرافات المسجلة.

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من خلال دراسة اثر تغيرات مستويات الأسعار على القوائم المالية و بيان اثر ذلك على النسب المالية المشتقة من تلك القوائم ومن ثم إدراك أهمية مراعاتها أثناء إعداد الموازنات التخطيطية للمنشاة. وذلك من خلال تصوير نموذج عملي متكامل يراعي جوانب الإشكال المتعلق بالموضوع، وإسقاطه على بيانات المؤسسة الاقتصادية المختارة محلا للدراسة.

أهداف الدراسة:

هدفنا من خلال هذه الدراسة إلى بيان اثر التغير في مستويات الأسعار (العامة والخاصة) على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ومدى انعكاس هذا الأثر على القدرة التنبؤية للمؤسسة من خلال موازناتها التقديرية و كذا النسب المالية المشتقة من تلك القوائم المالية. حيث تعمد الدراسة إلى إبراز كفاءة استخدام نماذج التقييم التي تأخذ في عين الاعتبار مستويات الأسعار وقدرتها في التأثير على دلالة النسب المالية والموازنات التخطيطية.

حدود الدراسة:

قيما يخص الإطار المكاني للدراسة بحكم طبيعة الدراسة التي تنتمي إلى مجموعة البحوث التي تعنى بالجانب المحاسبي والمالي . فلكي تعكس الدراسة النتائج المنشودة ارتأينا أن تكون الدراسة قائمة على النهج التطبيقي الحسابي على احد المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الإقليم . لذلك اخترنا المؤسسة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار المنتمية إلى مجمع سونلغاز الذي يملك سمعة دولية وإقليمية في مجاله.

أما فيما يخص الإطار الزماني للدراسة استهدفنا سنوات 2019،2018،2017 كسنوات دراسة من اجل إسقاط النماذج المستخدمة في الدراسة على البيانات المالية والمحاسبية لهذه السنوات. وبعد الشروع في عملية الدراسة تعذر استعمال البيانات المتعلقة بسنة 2017، لأنها اتسمت بالخلط وعدم الوضوح مما يجعلها غير قابلة للاستعمال. وذلك لأنها تزامنت مع فصل المحاسبة للوحدة عن المجمع الغربي الذي تنشط المؤسسة تحت لوائه.

منهج الدراسة:

استخدمنا في دراستنا المنهج الاستقرائي ومن أدواته الوصف والتحليل من خلال العرض النظري للنماذج المستخدمة، ثم محاولة تطبيقها على بيانات المؤسسة محل الدراسة ثم تحليل النتائج الانحرافات المسجلة.

الدراسات السابقة:

- **دراسة موسى علي أبو عواد1991**؛ القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار وآثارها على دلالة النسب المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. هدفت الدراسة إلى استجلاء اثر التغير في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. توصلت الدراسة إلى ضرورة اعتماد تشريع ملزم للمحاسبة عن التغيرات في مستوى الأسعار.
- **دراسة زينة عبد اللطيف عبس1999**، دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم للمالية للمنشآت المتعددة الجنسيات. حيث هدف البحث إلى دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية

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

- **دراسة محمد حسن محمد الجديلي 2005**؛ دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة. تمحورت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل إلى أي مدى تؤشر الموازنة على القرارات المتخذة والتخطيط المالي في إدارة المنظمات. توصلت الدراسة إلى أن استخدام الموازنات يرتبط إلى حد ما بالمؤهلات العلمية لصانعي القرارات. كما توصل الباحث إلى نتيجة أن المنظمات تعاني من عدم الاستفادة من تحليل الانحرافات بين المخطط والفعلي.
- **دراسة مدحت فوزي عليان وادي 2006** ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية. هدفت الدراسة إلى اختيار طريقة ملائمة لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين نتائج القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية وبين النموذج المقترح . كما أوصى الباحث بضرورة اعتماد النموذج المقترح كقوائم إضافية بجانب القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.
- **دراسة– فريد زعرات**، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. حيث تطرقت هذه الدراسة إلى موضوع المعايير المحاسبية الدولية ومساهمتها في معالجة القوائم المالية، من خلال ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقمIas29 والمتعلق بالتقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع، من أجل تحسين نظام القياس المحاسبي. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم يضل كثيرا بفعالية القوائم المالية كأداة للتحليل الاقتصادي و اتخاذ القرارات. ومن أهم البدائل المطروحة لعلاج آثار الظاهرة تلك المقترحة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والمتمثلة في طريقة وحدة النقد الثابتة ونموذج القيمة العادلة.
- **دراسة بالرقي تيجاني 2008**؛ القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم. هدفت الدراسة إلى التعرف على وظيفة القياس المحاسبي في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار مثل ما تحدثه ظاهرة التضخم. فمحاسبة التضخم فيما يتعلق بمستويات الأسعار ليس بالسهل خاصة فيما يتعلق باختيار الرقم القياسي المناسب والقيم المحاسبية الواجب إخضاعها للتعديل ودرجة الموضوعية

التي توفرها البيانات المعدلة والاستعداد المهني للمحاسب لإجراء التعديلات اللازمة. فبالرغم من ذلك أصبحت المحاسبة للتقلبات في المستوى العام للأسعار من الأهمية بمكان بما يجعل إي حل لها حتى ولو جزئيا أمرا مرغوبا.

- **دراسة عبد الوهاب جبريل عبد الله 2010**؛ اثر التغير في المستوى العام للأسعار على مصداقية معلومات القوائم المالية. هدف البحث إلى معرفة اثر الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد على مصداقية بيانات القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى وجود خطأ القياس والتقدير في كافة أساليب القياس المحاسبي.
- **دراسة حلقوم الحاج 2010**؛ دراسة اثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي. انطلقت الدراسة من مشكل التأثير السلبي لظاهرة التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية على الكشوفات المالية من حيث فائدة هذه المعلومات لمتخذي القرار . هدفت الدراسة إلى معرفة عمل نظام المعلومات المحاسبي في فترات التضخم ودراسة آثار التغيرات في مستويات الأسعار على مخرجاته وعرض الحلول والبدائل المتاحة في الفكر المحاسبي . وقد أظهرت الدراسة الميدانية التي أجريت بمجمع الرياض سطيف وجود فروقا جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي توفرها القوائم المالية التقليدية والمعدة وفقا للتكاليف التاريخية مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.
- **دراسة كويسي محمد 2011** ؛ آثار التضخم المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. تمحورت الدراسة حول ماهية آثار التضخم المالي على القوائم المالية للمؤسسة وكيف يتم معالجتها محاسبيا. واكتسى الموضوع أهميته من خلال تزامنه مع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر. توصلت الدراسة إلى نتيجة أن ظاهرة التضخم تؤثر في القياس والإفصاح المحاسبي. كما أوصى الباحث بوجوب تكامل بين المحاسبين والخبراء و الإحصائيين حتى تكون نتائج القياس المحاسبي ناجعة.
- **دراسة زهير عبد السلام محمد احمد حمد 2012**؛ اثر التضخم على معلومات القوائم المالية في أسواق المال. هدفت الدراسة إلى دراسة أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على عناصر القوائم المالية. بعد دراسة في مجموعة من المصارف السودانية. توصلت الدراسة إلى أن نموذج التغيرات النسبية في الأسعار والذي يجمع بين مزايا النموذجين التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية يعتبر أكثر تعقيدا وتكلفة. كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المراجع الخارجي بالإفصاح عن رأيه الفني عن مدى صدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية في ظل ظروف التضخم.
- **دراسة محمد مساعد الماحي 2012** ؛ اثر التضخم على جودة المعلومات بالقوائم المالية المنشورة. تمثلت مشكلة الدراسة في التأثير السلبي للتضخم على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أن التضخم يؤثر على خصائص جودة المعلومات بالقوائم المالية. كما توصلت أيضا إلى

تقسيم عناصر قائمة المركز المالي إلى عناصر نقدية وأخرى غير نقدية؛ عند تحديد اثر التضخم على هده العناصر.

- **دراسة م.م علي عباس كريم2012**؛ أهمية استخدام محاسبة التضخم في إعداد الموازنات التخطيطية. ركزت الدراسة على تسليط الضوء على أهمية استخدام محاسبة التضخم في إعداد الموازنات التخطيطية لتكون فاعلة وقابلة للتنفيذ وتسهل عملية تحقيق الرقابة عليها. توصلت الدراسة إلى أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية لا يؤدي الهدف الذي من اجله أعدت هده الموازنات.
- **دراسة احمد قايد نور الدين 2013**؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية . هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير التضخم على المعلومات المحاسبية وعلى عناصر القوائم المالية، من خلال التطرق للدراسات المحاسبية والأساليب التي اتبعت لمواجهة القصور في المعلومات المحاسبية. توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها عدم قدرة الأساليب المنتهجة من التخلص من أساس التكلفة التاريخية مما يجعل مجال الدراسة مفتوحا أمام المحاسبين المهنيين والأكاديميين.
- **دراسة سعاد نصر الدين عوض عطا 2015**؛ اثر التضخم على قرارات الاستثمار طويلة الأجل. تناولت الدراسة أثر التضخم على قرارات الاستثمار طويلة الأجل. هدفت الدراسة إلى بيان أثر التكلفة التاريخية على قرارات الاستثمارات طويلة الأجل. وخلصت الدراسة إلى نتيجة أن التكلفة التاريخية توفر معلومات موضوعية يمكن الاعتماد عليها في قرارات الاستثمار طويل الأجل وان التغير في تكلفة إحلال الأصول التي يحتفظ بها لتاريخ إعداد الميزانية يؤثر على قرار الاستثمار طويل الأجل. كما أوصت الدراسة بضرورة إظهار الصورة الحقيقية والعادلة للوضع المالي من خلال اخذ التغير في مستوى الأسعار في الاعتبار.
- **دراسة مهند مجيد طالب 2016**؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية. تمحورت إشكالية الدراسة من أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية مضللة ولا تعبر عن حقيقة صافي الدخل والمركز المالي للوحدة الاقتصادية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار. مما يقلل كثيرا من درجة ملاءمة وموثوقية تلك المعلومات لمستخدميها في مجالات اتخاذ القرارات الاستثمارية. ومن خلال دراسة ميدانية على بعض شركات المساهمة العراقية توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها؛ ضرورة إعداد قوائم مالية تكميلية تأخذ بأحد الأساسين البديلين للتكلفة التاريخية (التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية) لكي تفي بأغراض المستخدمين من حيث الملائمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية المستخدمة في مجالات اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- **دراسة عبد السلام عوض خير السيد ادم 2016**؛ دور المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في بيئة التضخم للتنبؤ بالأزمة المالية في المصارف السودانية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن المصارف تعد أكثر المؤسسات المالية تأثرا بالأزمات المالية والتضخم. نبعت أهمية الدراسة من أهمية المحتوى

الإعلامي للتقارير المالية المنشورة في بيئة التضخم للمستخدمين وكيفية الاستفادة منها للتنبؤ باحتمال حدوث أزمة مالية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج متمثلة في أن إفصاح البنوك عن ارتفاع الأسعار يجذب رؤوس الأموال للداخل ويؤخر السيولة، مما يطمئن المودعين ويساعد في التنبؤ بعدم حدوث أزمة ، وان إفصاح البنوك عن القيم الجارية لأصولها في ظروف التضخم يجذب مزيدا من المودعين ويشجعهم على زيادة ودائعهم مما يساعد في التنبؤ بالأزمة المالية.

- **دراسة سي محمد لخضر 2017**؛ أسس وقواعد التقييم المحاسبي. انطلقت الدراسة من التساؤل حول اعتبار أسس وقواعد التقييم الحالية محل خلاف بين المحاسبين. هدفت الدراسة إلى إبراز دور علم الاقتصاد في تطوير التقييم المحاسبي والأساليب الكامنة وراء تعدد بدائل التقييم المحاسبي. وصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها ضرورة استعمال نماذج أخرى بديلة للتقييم المحاسبي وذلك انسجاما مع التغير في القدرة الشرائية للنقود وتجاوبا مع احتياجات المستثمرين و الأسواق المالية وغيرهما.
- **دراسة عبد المنعم محجوب عبد الله محمد (2017)** تناولت المشكلات التي تواجه إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في ظل ارتفاع معدلات التضخم. هدفت الدراسة إلى معرفة طريقة إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية بهيئة مياه ولاية الجزيرة والمشكلات التي تواجهها في ظل ارتفاع معدلات التضخم؛ والمعالجات الممكن عملها في الموازنات التخطيطية لتلافي الآثار السالبة لارتفاع معدلات التضخم. استعملت الدراسة استبانه وزعت على رؤساء الأقسام والمدراء التنفيذيين وكل من يشارك ويساهم في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية . أظهرت الدراسة أن للتضخم أثر على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط مما يخلق عجزا بالموازنة.

SURENDRA P . AGRAWAL 1977 ; Accounting for the impact of inflation an business enterprise

تمحورت الدراسة حول اثر التضخم على المشاريع الاستثمارية. حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التضخم في تحديد صافي الدخل. توصلت الدراسة إلى أن استخدام طريقة حساب التغير في المتوسط المرجح لأسعار مختلف السلع والخدمات المستخدمة من قبل الكيان؛ يساعد الكيان للاحتفاظ بالموارد والحفاظ على القدرة الإنتاجية بطريقة منهجية.

JOHN B.SHOVEN . JEREMY .I 1975; Inflation accounting and non financial corporate profits physical assets

تناولت الدراسة القضايا المفاهيمية والعملية العامة في تحديد إجراءات علاج الأصول قابلة الاهتلاك والمخزونات وفقا للتضخم لتظهر بعد ذلك بتحليل الممارسات المحاسبية للموجودات والمطالب المالية.

SIDNEY DAVIDSON AND ROMAN L.WEIL 1976; Inflation accounting: The SEC proposal for replacement cost disclosure

تمحورت الدراسة حول اقتراح الإفصاح عن استبدال التكلفة . وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة المعدلة وفق المستوى العام للأسعار تغير المبالغ لا الوقت. بينت أهمية المنافع التي تقدمها تكلفة الاستبدال على مصداقية البيانات المالية المنشورة ودور محاسبة التضخم في حماية المستخدمين من عدم مصداقية القوائم المالية.

FREDERICK E.WEBSTER JR.JAMES.A LARGAY.T 1980 ; The impact of inflation accounting on marketing decisions

تمحورت الدراسة حول تأثير محاسبة التضخم على قرارات التسويق. بينت الدراسة أن الإفصاح عن محاسبة التضخم تحدث تغيرات كبيرة في تقديرات التكاليف وأسعار الأصول . ومن المرجح أن تنعكس على إجراءات المحاسبة الإدارية . مع آثار محددة لاتخاذ القرارات التسويقية في مجالات إستراتيجية التسعير وتقييم العملاء من الأفراد وقطاعات السوق.

ERIC NOREEN AND JAMES SEPE1981; Market reaction to accounting policy deliberations: the inflation accounting case .

تمحورت الدراسة حول بيان ردود فعل السوق حول مداولات مجلس المحاسبة حول محاسبة التضخم. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك بالفعل رد فعل السوق لهذه المداولات حول محاسبة التضخم.

LAWRENCE REVSINE 1981; Inflation accounting for debt

تمحورت الدراسة حول محاسبة التضخم في الديون . هدفت إلى بيان نتائج مكاسب القوة الشرائية على الديون. وتوصلت الدراسة إلى أن انخفاض القيمة السوقية للديون يشكل زيادة صافية في حقوق الملكية.

Z.P. MATOLCSY 1984; Evidence on the joint and marginal information content of inflation adjusted accounting income numbers

هدفت الدراسة إلى تقديم أرقام هامشية للدخل المحاسبي وفقا للتضخم. وقد بينت الدراسة أن الفشل في الكشف على محتوى المعلومات الهامشية عن أرقام الأرباح المعدلة على مستوى الأسعار قد يكون راجعا إلى أن إجراءات ضبط التضخم غير دقيقة لاحتساب آثار التضخم عن طريق السوق.

Eddie Chamisa et al (2007) ; Financial reporting in hyperinflationary economies and the value relevance of accounting amounts : hard evidence from Zimbabwe.

تناولت الدراسة الأهمية النسبية والإضافية لمبالغ التكلفة التاريخية المعدلة حسب التضخم في اقتصاد مفرط التضخم. باستخدام مجموعة من البيانات المستمدة من التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة زيمبابوي للفترة 2000-2005. توصلت الدراسة إلى أن القيم المعدلة حسب التضخم أكثر قدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. كما وضحت الدراسة انه بشكل عام في فترات التضخم المنخفض تكون قيم التكلفة التاريخية أكثر أهمية. في حين توفر القيم المعدلة حسب المستوى العام للأسعار في فترات التضخم المرتفع معلومات إضافية تتجاوز تلك المقدمة من قبل التكلفة التاريخية.

EVI Rahmawati (2018) ; Support and against historical cost accounting . Is it value relevance for decision making ?

استعرضت الدراسة القضايا المتعلقة بدعم وانتقاد محاسبة التكاليف التاريخية ومحتوى المعلومات الإضافية عن الإفصاح عن التكاليف الحالية. واستنادا إلى استعراض الأدبيات تجد هذه الدراسة أن التكلفة التاريخية لا تزال ذات صلة بالاستخدام في صنع القرار. بينت الدراسة تأثر القضايا المتعلقة بالتكلفة التاريخية بالحالة الاقتصادية والتضخم والتغير في بيئة التكنولوجيا العالية وتحركات الأسعار. وبينت كذلك أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تزال تتمتع بسلطة تفسيرية للمستثمرين مما يشير إلى أن فوائدها تفوق تكلفتها. كما أثبتت الدراسة إلى وجود نقاط ضعف للمحاسبة وفق التكلفة التاريخية.

England David and Mikaelsson Elin (2018) ; Effects of inflation adjustments on IFRS Financial Reporting In Brazil.

بحثت الدراسة في كيفية تأثير التضخم على بيانات الدخل والميزانيات الجزئية لتسع شركات برازيلية المنشأة وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ومحاولة المقارنة بين محاسبة التكاليف التاريخية ومحاسبة مستوى الأسعار. وأكدت نتائج الدراسة أن الاختلافات في القياسات والنسب المالية المختلفة صغيرة على مستوى إجمالي جميع الشركات ؛ ولكن تحدث اختلافات اكبر بين الشركات الفردية.

Ebiaghan Orits Frank (2019) ; Acomparative analysis of inflation –adjusted and Historical cost accounting information: implications for The value Relevance of corporate Reports.

بحثت الدراسة في تأثير محاسبة التكاليف التاريخية على الأرباح المصرح بها للشركة؛ مع تقديم محاسبة التكاليف الجارية كطريقة بديلة للإبلاغ في اقتصاد عالي التضخم ومتقلب. وذلك باستخدام البيانات الثانوية المستقاة من التقارير والحسابات السنوية لعشر شركات تصنيع في القطاع الصناعي للسلع الاستهلاكية في البورصة النيجيرية من 1996-2016. استعملت نموذج انحدار متعدد يشمل مصاريف الاستهلاك والضرائب والأرباح كمتغيرات مستقلة باعتبار الأرباح التاريخية والحالية المصرح بها كمتغيرات تابعة. كشفت

الدراسة أن كل من التكلفة التاريخية ومحاسبة التكاليف الجارية لها تأثير كبير على الأرباح المصرح بها، حيث أن زيادة مصاريف الاهتلاك والفواتير الضرورية وأرباح الأسهم التي أعلنتها الشركات ستسبب انخفاضا في الأرباح المصرح بها.

الإضافة العلمية للبحث: تتجلى قيمة بحثنا هذا من خلال ربط جودة معلومات المحاسبة المالية المنشورة في شكل قوائم مالية والتي تلخص الأداء المالي السنوي للمنشأة وآثارها على دلالة الموازنات التخطيطية التي ترسم الخطط المالية المستقبلية؛ في ظل قياس محاسبي يراعي التغيرات في مستويات الأسعار بعين الاعتبار.

محاور الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة التساؤلات الفرعية المرتبطة بها قمنا بتقسيم هاته الدراسة إلى خمس فصول على النحو التالي:

الفصل الأول نتناول من خلاله الإطار الفكري الاقتصادي والمحاسبي لمشكل تغيرات مستويات الأسعار وآثارها على البيانات المالية والمحاسبية. من خلال العرض النظري و المفاهيمي لمشكل تغيرات الأسعار وأثره على المفاهيم والمبادئ المقبولة في مختلف الأدبيات المحاسبية.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة مختلف بدائل القياس المحاسبي للتكلفة التاريخية في ظل تغيرات مستويات الأسعار. من خلال سرد لأهم النماذج التي أقرتها الاتحادات والتنظيمات المهنية كبدائل للقياس المحاسبي لمجابهة الظاهرة . مع تقديم لأهم محاسن ومساوئ كل طريقة.

خصص الفصل الثالث ليبرز أهمية اعتماد نموذج محاسبي يراعي مستويات الأسعار في تحسين القدرة التنبؤية للمؤسسة. وذلك من خلال إبراز أهمية المعلومة المحاسبية لمتخذي القرار ومدى تأثير تغيرات مستويات الأسعار في القرارات الإدارية والمالية. والتي من ضمنها الموازنة التقديرية التي تعد آلية من آليات التخطيط والرقابة المالية في المؤسسة.

أما الفصل الرابع فقد ضم الجزء الأول من الدراسة التطبيقية، تناولنا من خلاله تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار حسب مستويات الأسعار . حيث اعتمدنا في دراستنا استخدام نموذجي التكلفة التاريخية المعدلة ونموذج التكلفة التاريخية كنموذجين مختلفين لتعديل قائمتي الدخل والمركز المالي للمؤسسة خلال فترة الدراسة

أما الفصل الخامس فقد تعرضنا من خلاله إلى دراسة اثر تعديل البيانات المالية حسب مستويات الأسعار على النسب المالية والموازنات التخطيطية للشركة. وذلك من خلال دراسة لبعض المؤشرات والنسب المالية ومحاولة إظهار اثر تعديل البيانات المحاسبية حسب مستويات الأسعار في الرقابة على الموازنات التخطيطية المعدة من قبل المنشاة.

الفصل الأول:

الإطـــــار الفـــــكري الاقتصادي والمـــــحاسبي لمشـــكل تغيـــــرات مستـــويات الأسـعار وآثـارها علـــى البيـــانات المـــالية والمـحاســـبية

تمهـيد:

أثبتت الوقائع والأحداث نمو معدلات التضخم بمرور الزمن في معظم الاقتصادات العالمية؛ منذ بداية القرن التاسع عشر ومرورا بالحربين العالميين الأولى والثانية حتى عام 1973 الذي شهد ارتفاعا كبيرا في الأسعار. لذلك كان على المنشآت الاقتصادية أن تأخذ هذا التطور بعين الاعتبار وبشكل صريح وواضح في استراتيجيات نموها وتوسعها. وما شكلته من عوائق وتحديات في قدرة الأنظمة المحاسبية في تحقيق أهدافها ودورها في كونها أداة فاعلة ونظاما متكاملا للمعلومات في خدمة القرارات الإدارية والمالية والاقتصادية . ولتجسيد هذا الدور أصبح لزاما على الفاعلين تكييف المعلومة المحاسبية لخدمة كافة الأطراف المستخدمة. وهذا ما سرع في البحث في تقييم التكلفة التاريخية كأساس للقياس ؛ والتي أصبح من الواضح أن الحلول الجزئية التي كانت مقترحة لمعالجة التضخم والمتمثلة في استخدام طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا في تقييم المخزون السلعي ، وطريقة الاهتلاك المعجل في تقويم الأصول. أصبحت غير كافية لمجابهة الظاهرة في ظل استمرار ارتفاع مستويات الأسعار.

تعد دراسة الأستاذ Henry Sweeney في سنة 1927 بالولايات المتحدة الأمريكية كأول محاولة علمية متكاملة لمواجهة ظاهرة التضخم وارتفاع مستويات الأسعار. وفي عام 1936 نشر Sweeny كتاب المحاسبة المستقرة Stabilizes Accounting كمقدمة لمعالجة التغير في المستوى العام للأسعار[1]. ومن الناحية العملية ومع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة لم يعد مقبولا تجاهل ظاهرة ارتفاع مستويات الأسعار والتضخم عند إعداد البيانات المالية للمنشآت الاقتصادية. فنتيجة لذلك جاءت الدراسة البحثية الأولى الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين متضمنة ضرورة إعداد التقارير المحاسبية باستخدام وحدة قياس ثابتة. وفي عام 1979 اصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الدراسة رقم 33 ألزم فيها الشركات الكبيرة بتقديم إفصاحات إضافية في ملاحق القوائم المالية عن كل من التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية المعدلة وفق وحدة النقد المتجانسة . وبحلول عام 1977 أصدرت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC المعيار رقم 06. وفي عام 1981 ألغي هذا المعيار ليحل محله المعيار رقم 15 " المعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار" وقد تم إلغاؤه أيضا في سنة 2005. وفي سنة 1989 تم إصدار المعيار رقم 29 " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والمعدل سنة 1994.

[1] عباس يحي التميمي و عادل علي حسين؛ تحليل السيولة والربحية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار– دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك؛ مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ؛ المجلد 18 العدد 66 ؛ ص– ص 441–471ح

المبحث الأول: تغيرات مستويات الأسعار نظرة اقتصادية ومحاسبية

يعد التضخم والتغير في مستويات الأسعار من المشاكل الكبيرة التي تواجه الاقتصاديات في العالم المعاصر. وأصبح لها أدبيات اقتصادية ومالية وإحصائية ومقاييس ومعالجات على المستوى الكلي والجزئي. كما لا بد من التأكيد بأنه ليس كل ارتفاع في الأسعار يعد تضخما؛ فقد يحصل ارتفاع في أسعار سلعة معينة أو مجموعة سلعية دون أخرى. حيث اعتبرت ظاهرة تغير مستويات الأسعار إحدى المشكلات الاقتصادية الرئيسة التي تعاني منها الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء. إلا أن الفكر الاقتصادي اخذ يرسي دعائم وشواهد حكمه الايجابي على اعتبار التغير في مستوى الأسعار ظاهرة اقتصادية في مضمار النمو واستحداث التنمية وجب البحث في كيفية التحكم فيها ومعالجة المشاكل الناجمة عنها.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لتغيرات مستويات الأسعار:

شهدت الفترة من سنة 1971 إلى يومنا هذا الكثير من الدراسات التي تتعلق بموضوعية المعايير المحاسبية وقد تساءل البعض في أمر المحاسبة هل افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد يعتبر افتراضا موضوعيا.

مع نهاية الحرب العالمية الثانية بصفة خاصة بدأت القوة الشرائية لوحدة النقد في كل دول العالم في الانخفاض المستمر نتيجة التضخم؛ مما جعل الاقتصاديين يطالبون المحاسبين بالتخلي عن مدخل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي. خاصة إذا أرادوا الموضوعية في عملهم. لأنه في رأيهم نجاح الأعمال يتوقف على صدق التقارير وصدق التقارير يتوقف على صدق المحاسبة وصدق المحاسبة يتوقف إلى حد كبير على صدق وحدة النقد.[1]

01.مفهوم التغير في الأسعار:

يعد التغير في الأسعار من أهم المشاكل التي كانت ولا تزال تحضى باهتمام البحث المحاسبي، حيث من المعروف أنه لا يوجد حتى الآن مبدأ متفق عليه ولا حتى موقف مهني موحد لمواجهة هذه الظاهرة ، ويرجع ذلك إلى أن التغير في الأسعار هي ظاهرة مركبة وذات جوانب وتأثيرات متعددة.[2]

[1] ياسر عبد المجيد محمد يسن ؛ اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية بالقطاع الصناعي السوداني؛ أطروحة دكتوراه في المحاسبة ؛ جامعة شندي السودان 2018 ؛ ص 107

[2] سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة ؛ دار المسيرة عمان الأردن؛ الطبعة الأولى 2011؛ ص 276

فمن حيث المصدر أو السبب فإنه يمكن إرجاع التغير في سعر أي أصل من الأصول إلى سبب أو أكثر من الأسباب الآتية:[1]

- ✓ التغير في السعر نتيجة التغير في سوق التعامل، ويقصد به الأثر الناتج عن الانتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع أو بالعكس أو بتعبير آخر الانتقال من سوق عوامل الإنتاج إلى سوق المنتجات.
- ✓ نتيجة إضافة منافع اقتصادية إضافية كتغيير الوقت أو الشكل أو المكان أو تسريع التسليم أو التسليم في أماكن أكثر ملاءمة.
- ✓ نتيجة تغير الظروف البيئية المحيطة سواء الاقتصادية وغير الاقتصادية، ويقصد به تغير الأصل في نفس السوق والذي قد يأتي نتيجة اتجاهات تضخمية أو انكماشية عامة أو نتيجة تغيرات العرض والطلب في سوق السلعة أو الخدمة.

النموذج المحاسبي المعاصر ، النموذج المقبول عموما في الحياة العملية يتجاهل جميع التغيرات السعرية السابقة وقت وقوعها. فالقاعدة المحاسبية العامة هي الاعتراف بالتغيرات السعرية فقط عندما يتم تبادل الأصل مع طرف خارجي. وفي حالات استثنائية يتم الاعتراف بالتغيرات السعرية عند توفر قياسات موضوعية يمكن التحقق منها والتثبت من صحتها.[2]

02. مستويات تغيرات الأسعار

يرى (hendriksen) وزميله (vanbreda) أن دراسة ظاهرة التغير في الأسعار يمكن أن تتم على ثلاث مستويات: [3]

- التغير في المستوى العام للأسعار
- التغير في المستوى الخاص للأسعار
- التغير في المستوى النسبي للأسعار.

1.2 التغيرات في المستوى العام للأسعار:

يقصد به زيادة أو نقصان أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاقتصاد ككل، مما يؤدي إلى تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المتعامل بها. ارتفاع الأسعار بصورة عامة تعني

[1] سامي محمد الوقاد ؛ نظرية المحاسبة ؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 277

[2] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ دار وائل للنشر الطبعة الأولى 2003؛ ص 59

[3] رضوان حلوه حنان ؛ نفس المرجع السابق؛ ص 59-60

التضخم، وهو ينعكس في انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد. وانخفاض الأسعار بصورة عامة يعني الانكماش، ينعكس في زيادة القوة الشرائية لوحدة النقد، وانخفاض الأسعار بصورة عامة يعني الانكماش.[1]

يتم قياس التغيرات في المستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار. حيث تتعدد الأرقام القياسية للأسعار على حسب وظيفة كل منها، فهناك الأرقام القياسية لأسعار الاستهلاك والأرقام القياسية لأسعار الإنتاج وكلاهما يعبر عن متوسط لأسعار مجموعة من السلع والخدمات. إلا أن أهم الأرقام القياسية للأسعار ما يعرف باسم مخفض الناتج القومي؛ ونظرا لأنه يختص بالتغيرات التي تحدث في أسعار السلع والخدمات التي ينتجها المنتج ، ونظرا لعدم توفر نشرات دورية مختصة ، يميل الاقتصاديون إلى استخدام الرقم القياسي لتكاليف المعيشة الذي يقيس التغيرات في الأسعار التي تمس حياة غالبية أفراد المجتمع.[2]

تمثل الأرقام القياسية السعرية النسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين لنفرض السنة الحالية، وبين متوسط الأسعار لنفس المجموعة من السلع والخدمات في تاريخ سابق لنفرض السنة السابقة. وهناك عدة أرقام قياسية عامة يمكن الاعتماد عليها لقياس التغير في المستوى العام للأسعار مثل الرقم القياسي لإجمالي الناتج القومي أو الرقم القياسي لأسعار الجملة أو الرقم القياسي لأسعار التجزئة أو كما يسمى بالرقم القياسي لأسعار المستهلك.3

2.2 التغيرات في المستوى الخاص للأسعار:

يقصد به التغير في سعر سلعة أو خدمة معينة في سوق معينة بذاتها ووفق شروط متعارف عليها. وتقاس التغيرات السعرية الخاصة على أساس مقارنة أسعار سلع مقاسة في سوق المدخلات أو المخرجات بالأسعار التي كانت سائدة في فترة سابقة ولا يرجع السبب في حدوث التغيرات السعرية الخاصة إلى تقلب القوة الشرائية العامة للنقود بل يرجع إلى عوامل عديدة منها:[4]

- التغير في أذواق المستهلكين
- تحسينات تكنولوجية
- المضاربة
- تغيرات طبيعية أو اصطناعية في عرض منتجات خاصة أو كنتيجة للتغيرات في قيمة النقود.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 60

[2] حسام علي داود ؛ مبادئ الاقتصاد الكلي ؛ دار المسيرة للنشر عمان الأردن؛ الطبعة الأولى 2010 ؛ ص 165

[3] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 60

[4] علي احمد أبو الحسن و محمد سمير الصبان؛ المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي؛ الدار الجامعية للنشر؛ الإسكندرية 1997؛ ص 109

والتغير في المستوى الخاص للأسعار قد يجاري التغير في المستوى العام للأسعار في الاتجاه ولكن بدرجات متفاوتة (زيادة أو نقصان) ، وقد يجري في اتجاه معاكس للتغير في المستوى العام للأسعار.

دراسة التغير في المستوى الخاص للأسعار هي دراسة تغير أسعار سلع أو خدمات معينة وليست دراسة للتغير في القوة الشرائية العامة للنقود. بحيث يتم قياس التغير في المستوى الخاص للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة التي تصدرها الهيئات الحكومية و الاتحادات المهنية عن مجموعات متجانسة من السلع والخدمات، يمكن الاعتماد عليها كأساس موضوعي لقياس التغير في قيمة الأصول الناجم عن التغير في المستوى الخاص للأسعار.[1]

3.2 التغير في المستوى النسبي للأسعار:

يوضح التغير النسبي للأسعار إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار. وهكذا فان التغير في المستوى النسبي للأسعار عبارة عن التغير في المستوى الخاص للأسعار مع مراعاة اثر التغير في المستوى العام للأسعار.

يمثل التغير السعري النسبي إلى أي حد تتحرك الأسعار الخاصة بمعدل مختلف أو اتجاه مختلف مقارنة مع الرقم القياسي العام للأسعار.[2]

03. ماهية الرقم القياسي للأسعار:

1.3 مفهوم الرقم القياسي للأسعار

هو نسبة مئوية تستخدم لقياس التغير في الظواهر الكمية في فترة معينة هي فترة المقارنة استنادا إلى فترة ثابتة تسمى فترة الأساس. ويمثل الرقم القياسي للأسعار أداة ملائمة لقياس تقلبات قيمة . أي نستطيع بواسطته معرفة تقلبات قيمة النقود. فارتفاع هذا الرقم وانخفاضه من سنة لأخرى يدل على انخفاض أو ارتفاع قيمة النقود.

يتم تركيب رقما قياسيا للأسعار بتكوين رقم متوسط لأثمان مجموعة من السلع والخدمات في وقت معلوم. ومتوسط الأسعار النسبية لهذه المجموعة يعبر عن مستوى أسعار تلك المجموعة من السلع والخدمات في ذلك الوقت وينسب إلى الرقم الذي حصلنا عليه رقما آخر حصلنا عليه بنفس الطريقة في وقت آخر؛ وبهذه الطريقة يمكن معرفة التغير الذي لحق بمستوى الأسعار خلال فترة الدراسة.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 61

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص60

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

- ✓ الرقم القياسي لأسعار الجملة: حيث يعتمد عند قياسه على أسعار الجملة لأهم المجموعات السلعية في البلاد.
- ✓ الرقم القياسي لأسعار التجزئة: يعتمد على اختيار مجموعة من السلع والخدمات المستهلكة لعينة تمثل شرائح المجتمع.
- ✓ الرقم القياسي الضمني: يتضمن كل من أسعار الجملة والتجزئة.[1]

2.3 المقاييس الشائعة للأسعار

الدليل القياسي للأسعار هو نسبة عن طريقها يمكن تحديد العلاقة بين قيمة وحدة النقد في فترة زمنية معينة وقيمتها في فترة زمنية أخرى. وهذه النسبة عبارة عن علاقة بين قيمتين ويتم تحديد هذه النسبة عن طريق إتباع إحدى الطرق الخاصة بالمقاييس الضالعة لدليل الأسعار. حيث كما ذكرنا سابقا توجد عدة أرقام قياسية مثل الأرقام القياسية لأسعار الجملة أو التجزئة أو أسعار مجموعات خاصة من السلع كمجموعة المواد الخام والسلع الوسيطية ومجموعة من السلع الاستثمارية ...الخ . غير أنه توجد أربعة مقاييس شائعة للدليل القياسي للأسعار وهي :

أ) مقياس لاسبيرز:

ويقوم هذا المقياس على استخراج متوسط التغيرات في الأسعار الخاصة بكمية ثابتة من كل من السلع والخدمات الممثلة في العينة تعادل كمية سنة الأساس وتتخذ معادلة لاسبيرز الشكل التالي:

$$\text{الرقم القياسي للأسعار} = \frac{\sum(Q0*P1)}{\sum(Q0*P0)} * 100$$

حيث يمثل كل من :

Q0 الكمية الثابتة للعينة في سنة الأساس.

P0 و P1 السعر في سنة الأساس و سنة القياس على التوالي.

[1] كويسي محمد ؛ آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ رسالة ماجستير في علوم التسيير ؛ جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2011 ؛ ص 14

ب) مقياس باش للأسعار:

يعتمد هذا المقياس على إعطاء أوزان لكميات سنة القياس وليس لكميات سنة الأساس. حيث يقوم على إيجاد متوسط التغيرات في أسعار كميات مختلفة من السلع والخدمات الممثلة في العينة، وتختلف الكميات باختلاف سنة القياس. وتتخذ معادلة باش الشكل التالي:

$$\text{الرقم القياسي} = \frac{\sum(Q1*P1)}{\sum(Q1*P0)} * 100$$

ج) مقياس فيشر للأسعار:

نظرا لأنه من الصعب تفضيل أحد الرقمين القياسيين السابقين، توصل ارفنج فيشر إلى جمع الطريقتين. وخلص إلى اعتماد رقم جديد عبارة عن الوسط الهندسي للرقم القياسي للأسعار المرجح بكميات سنة المقارنة والرقم القياسي للأسعار المرجح بكميات سنة الأساس؛ ويسمى هذا الرقم برقم القياس الأمثل أو رقم فيشر ويتخذ الصورة التالية:

$$\text{الرقم القياسي} = \sqrt{\frac{\sum(Q0*P1)}{\sum(Q0*P0)} X \frac{\sum(Q1*P1)}{\sum(Q1*P0)}} * 100$$

د) مقياس الوزن الثابت:

يرجع الاختلاف الرئيسي بين هذا المقياس ومقياس لاسبيرز إلى أن الكميات التي يتم تثبيتها في هذا المقياس هي كميات سنة معينة تكون في العادة خلاف كميات سنة الأساس أو سنة القياس . ويتخذ الشكل التالي:

$$\text{الرقم القياسي} = \frac{\sum(QF*P1)}{\sum(QF*P0)} * 100$$

بحيث يمثل QF الكمية الثابتة.

تجدر الإشارة إلى أنه عند إعداد القوائم المالية تبعا للتغيرات في مستويات الأسعار، فإن مشكلة احتساب الدليل القياسي للأسعار قد لا تدخل ضمن اختصاصات المحاسب، بل تكمن مهمته في اختيار الدليل القياسي المناسب وفقا للظروف المحيطة به.[1]

[1] احمد رجب عبد العال ؛ محمد السيد سرايا ؛المحاسبة المالية المتقدمة ؛ الدار الجامعية للنشر الإسكندرية 1999 ؛ ص 115-117

المطلب الثاني: التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية في ظل ظاهرة تغير الأسعار

يستخدم المحاسب لقياس الأصول والخصوم في نهاية الفترة المحاسبية وقياس صافي الدخل للوحدة الاقتصادية خلال نفس الفترة، مجموعة من الضوابط المسماة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ وهي معايير يسترشد بها للتطبيق المحاسبي في مجالات التسجيل والقياس والإفصاح. وفي ضوء تلك المعايير ترتب على المحاسبين ومستخدمي البيانات المالية أن يكونوا على دراية كافية بأسس تطبيق تلك المعايير وكيفية تفسير المعلومات الناجمة عنها. كما تنظر تلك المعايير أيضا إلى المبادئ والمتمثلة في مجموعة المفاهيم والمعايير والقواعد والأعراف.[1]

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ المحاسبية التقليدية الأساسية، حيث تعبر التكلفة التاريخية عن سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة؛ لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية. ولكن سرعان ما يتغير هذا السعر بمرور الزمن انخفاضاً أو ارتفاعاً متأثرا بحالات التضخم أو الكساد التي تحدث في المحيط.

على العموم يتجاهل المحاسب مثل هذه التغيرات في ظل تطبيق هذا المبدأ. ومع أن التمسك بالتكلفة التاريخية يوفر معلومات موضوعية قابلة للتحقيق، إلا أنها تعتبر أقل ملاءمة لاتخاذ القرارات، سواء لأغراض تقييم أداء الإدارة أو التنبؤ بالربحية والمركز المالي. فالتكلفة التاريخية موضوعية لأنه يمكن التحقق من صحتها؛ فهي تمت بأسعار محددة ومؤيدة مستنديا، وغير قابلة للجدل ولكنها في الوقت نفسه أقل ملاءمة لأغراض اتخاذ القرارات؛ لأن المعلومات التي تظهر في القوائم المالية لا تعكس المضمون الاقتصادي سواء لنتيجة العمليات أو عناصر المركز المالي.

بحيث يرى كثير من المحاسبين ضرورة استخدام القيم الجارية السوقية بدلا من التكلفة التاريخية، مما يجعل من الميزانية العامة ذات دلالة أفضل. كما لا يجوز بأي حال التخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية فهو الركيزة الأساسية لتوفير المعلومات المحاسبية.

وقد اتجه الفكر المحاسبي في بداية الأمر إلى إزالة آثار تقلبات الأسعار الناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار باستخدام أرقام قياسية عامة. ومع أن هذا التعديل يحقق التجانس للمعلومات المحاسبية، إلا

[1] مهند مجيد طالب ؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية؛ مجلة الدنانير العراقية؛ العدد 09 – 2016 ؛ ص 481

أن المعلومات المعدلة ضلت تستند إلى الأساس التاريخي ولا تعكس الظروف الجارية. ولذلك اتجه الرأي إلى تغيير أساس القياس المحاسبي إلى أساس القيم الجارية.[1]

01. مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

مبدأ التكلفة التاريخية من وجهة نظر المؤيدين له يعتمد على مبررين هما:

- أنه يحقق الموضوعية
- أنه يتناسق مع مجموعة المبادئ الأخرى التي تكون الإطار النظري والفكري للمحاسبة.

هناك خلاف حول الموضوعية هل هي فرض أو مفهوم أو مبدأ أو حقيقة نوعية للمعلومات المحاسبية. فالموضوعية تعني عدم التحيز وانفصالها عن الشخص القائم بالقياس وعن الخصائص المتميزة لخبرته. وهناك من يرى انه لا وجود لما يمكن تسميته بالموضوعية المطلقة، فالموضوعية في المحاسبة مسألة نسبية.

فرض موضوعية القياس يثير تساؤلا ما المقصود بموضوعية القياس هل هي موضوعية وسيلة القياس أم موضوعية نتائج القياس. والشروط الواجب توافرها للتأكد من موضوعية القياس هي:

- تكرار التجربة لأكثر من مرة والتوصل إلى نفس النتائج.
- المعلومات المحاسبية تمثل الواقع أي تمثل حقائق الحياة الاقتصادية.

فالموضوعية كما نراها حسب الشرط الثاني هي تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع الاقتصادي في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية. وحتى لو استطاعت التكلفة التاريخية أن تحقق الشرط الأول فإنها لن تقدر على تحقيق شرط تمثيل الحقائق الاقتصادية وهذا ما يجعل من موضوعية التكلفة التاريخية تقف على ساق وحيدة.[2]

تتوفر عدة مبررات محاسبية داعمة للالتزام بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية أهمها:

- ✓ اعتمادها على الأسعار الأصلية للأصول، والتي يمكن تأييدها بناء على عمليات فعلية قامت بها الوحدة الاقتصادية. وأن أي تغييرات تطرأ على الأسعار السوقية لتلك الأصول لا يعتد بها في حالة الأصول الثابتة، لأن الغرض منها هو الاستخدام وليس البيع. وفي حالة المخزون السلعي لا تتحقق بالفعل إلا عند بيع البضاعة .

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و سمير كامل محمد ؛ المحاسبة المالية المتوسطة– المدخل القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي؛ دار المعرفة الجامعية ؛ الإسكندرية ؛ مصر 2000؛ ص 31–32

[2] ياسر عبد المجيد محمد يسن؛ ؛ مرجع سابق؛ ص 97

- ✓ يعد كذلك فرض الاستمرارية مبرراً أساسياً للالتزام بأساس التكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي، فالوحدة الاقتصادية ليست في حالة تصفية اضطرارية. وبالتالي هناك ما يوجب التخلص من الموجودات وتحويلها إلى نقد .
- ✓ المصروفات التي تظهر في قائمة الربح عن الفترة تعكس التكاليف التاريخية للأصول المستنفذة.

يصر أنصار مبدأ التكلفة التاريخية على التمسك بها ويؤكدون تناسقها مع المبادئ والفروض المحاسبية الأخرى التي تمثل الإطار الفكري للمحاسبة. ولكن نرى انه مع وجود هذا التناسق في غياب الموضوعية الحقيقية السليمة التي تتصل بالواقع الاقتصادي يجعل من موضوع التمسك بالتكلفة التاريخية أمر غير مقبول تماماً وغير منطقي في ظل التغيير في الأسعار.

من جانب آخر تتناقص أهمية دور مبدأ الموضوعية لصالح الدور المتزايد لمبدأ آخر هو الملاءمة خصوصا بعد تعاظم الدور الذي تقوم به المحاسبة باعتبارها نظام للمعلومات.
حيث انقسم المحاسبون بشأن التكلفة التاريخية إلى فريقين: [1]

- فريق مؤيد لها ومتمسك بها ولا يوافق على التضحية بها.
- فريق يرى عدم الأخذ بها ، ومن أنصار هذا الفريق سبروز وادوارد وهيل و سترلنغ وسامنلس.

فالفريق الأول الداعم لمبدأ التكلفة التاريخية يرى:

- إمكانية إظهار التغير في الأسعار كتفسيرات يلحق بالقوائم المالية.
- إمكانية اتخاذ إجراءات إضافية دون التضحية بالتكلفة التاريخية ومن ذلك:
  - حجز احتياطي خاص لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة.
  - تعديل مخصصات الاهتلاك أو استحداث مخصص اهتلاك إضافي .

02. أوجه القصور في القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية في ظل تغيرات الأسعار:

ترجع تسمية المقياس المحاسبي التقليدي الذي يعرف بالمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية إلى اعتماد المحاسب في إعداد القوائم والبيانات المالية على فرضين:

- مبدأ التكلفة التاريخية.
- فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.

[1] نفس المرجع السابق ؛ ص100-102

وفي ظل الأساس المحاسبي التقليدي تحصل تغيرات اقتصادية ناجمة عن ظاهرتي التضخم والانكماش ، إذ برر نوعان من التغيرات في مستوى الأسعار ؛ تغيرات في المستويات الخاصة تنعكس في الأسعار السوقية الجارية للأصول والخصوم ، والتغيرات في المستوى العام للأسعار ناجم عن تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد والذي تعكسه الأرقام القياسية العامة للأسعار.

وترتبط عملية التغير في الأسعار بمسالتين أساسيتين هما:

- أهمية تعديل القياس المحاسبي للتغير في المستوى العام للأسعار نتيجة التذبذب في القوة الشرائية للنقود كوحدة قياس محاسبية.
- أهمية اعتماد قيم جديدة للمعلومات المحاسبية طبقا للتغيرات التي تطرأ على العلاقات النسبية لأسعار السلع والخدمات المعروضة أو المقدمة.

وفي ظل هذا الوضع أصبح التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية وافتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد يعطي صورة مضللة للبيانات المنشورة في القوائم المالية ، وبالتالي عدم وملاءمتها وموثوقيتها في مجالات اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها [1]. فبالرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية يتسق ويناسب معظم الفروض المحاسبية إلا أن المهنيون المختصون في الجانب المحاسبي أثبتوا قصور هذا المبدأ متعللين بعدة أسباب دعت إلى ضرورة التخلي عن هذا المبدأ في بيئة تضخمية أو عند تغير مستويات الأسعار أهمها:

- الأرباح التي تظهرها القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المعدة وفق التكلفة التاريخية ليست حقيقية. حيث أن جزءا كبيرا من الإيرادات التي يظهرها الطرف الدائن من الحسابات الختامية يتم قياسها بوحدة أسعار جارية؛ لكننا في المقابل نجد أن بعض المصاريف وبالذات الاهتلاكات وتكلفة المخزون أول وآخر المدة وأثرهما على تكلفة المبيعات ، تكون مقاسة بالأسعار القديمة بسبب مبدأ التكلفة التاريخية.

  ولأجل الوصول إلى نتائج قياس سليمة وفق أسس عادلة وجب ضرورة الأخذ بالتغيرات التي تطرأ على الأسعار من جهة وتذبذب القوة الشرائية من جهة أخرى.[2]
- الأرباح التي تتضمنها القوائم المالية لا تكشف حجم الأرباح أو الخسائر الناجمة بسبب اعتماد مقياس ثابت للوحدة النقدية كأساس للتسجيل المحاسبي.

[1] مهند مجيد طالب ؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية؛ مجلة الدنانير العراقية؛ العدد 09 – 2016 ؛ ص 481

2 سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ دار المسيرة للنشر ؛ عمان الأردن ؛ الطبعة الأولى 2011؛ ص 284، 285

- القياس المحاسبي الذي يعتمد على الوحدة النقدية لأي بلد على انه ثابت دائما، ولكن حقيقة الأمر غير ذلك بسبب تأثره بالتغيرات التي تطرأ على العملات الأجنبية الأخرى وهو ما يشكك في القياس.
- حتى وان اتجهت بعض الدول إلى تثبيت سعر صرف عملتها تجاه الدولار، لكن القيمة الحقيقية للعملة قد تتأثر نظرا لتقلبات القوة الشرائية للدولار في حد ذاته.
- الأرباح التي تتضمنها القوائم المالية لا تتجانس وتنسجم مع سياسة المحافظة على رأس المال وتطويره.
- استخدام بعض مؤشرات التحليل المالي لقياس العائد وبالذات مؤشر العائد على الاستثمار لم يعد سليما وفعالا.[1]
- تحديد الربح الدوري على ضوء مقارنة الإيرادات الجارية بتكاليف المواد الإنتاجية على أساس أسعار فترا ت سابقة وبالتالي يصعب قياس كفاءة أداء المنشأة في إدارة عملياتها.[2]
- قصور مبدأ التكلفة التاريخية في إعطاء معلومات مفيدة للأطراف المستخدمة لها، مما أجبر المهنيين على البحث عن مقاييس بديلة حتى لو اقتضى الأمر التنازل عن الموضوعية بمعناها التقليدي.[3]

وفي الأخير يمكن القول كذلك أنه ينتج عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي نوعين من الأخطاء المحاسبية:

- أخطاء في القياس : تنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- أخطاء في التوقيت: تنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة.

حيث يمكن تطوير هذا النموذج من خلال الاعتراف والفصل والإفصاح عن التغيرات في المستويات السعرية الثلاثة كلا على حدى: [4]

- ✓ الاعتراف بالتغيرات في المستوى العام للأسعار باستبعاد الفرض التقليدي لثبات القوة الشرائية للنقود.
- ✓ الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار من خلال الخروج عن مبدأ التحقق المحاسبي التقليدي.

[1] سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ نفس المرجع السابق؛ ص 282، 284

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي؛ فاعلية القياس المحاسبي عند التغير العام للأسعار وأثره على جودة المعلومات المحاسبية وفق المعيار الدولي 29 ؛ دراسة تطبيقية لشركة الاسمنت الأردنية ؛ مجلة مركز دراسات الكوفة ؛ ص 224

[3] مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية غزة 2006 ؛ ص 60

[4] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص66-67-68

✓ الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار بتطبيق الاتجاهين السابقين معا.

03. الموازنة بين الملاءمة و الموثوقية

هناك تعارض بين خاصيتي الملاءمة و الموثوقية فكلما كانت المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة كلما كانت اقل موثوقية والعكس صحيح . لذا لا بد من إيجاد توازن مناسب يمكن مستخدمي القوائم المالية من ترشيد قراراتهم الاستثمارية من خلال الموازنة بين الملاءمة والموثوقية . أي أن يضحي بجزء من إحداهما لصالح الثانية طالما لا يمكن تحقيقهما بنفس الدرجة المثلى .

ولتوضيح ذلك نأخذ القياس المحاسبي للموجودات وفق التكلفة التاريخية الذي يوفر قدر اكبر من قابلية التحقق والموضوعية ولكنه اقل ملاءمة كما هو موضح في العلاقة أدناه:

جدول رقم 1-1: نموذج الارتباط بين المقياس والكلفة والقيمة

المقياس	التكلفة التاريخية	القيمة الجارية أو القيمة الحالية
الملاءمة	درجة منخفضة من الملاءمة	درجة عالية من الملاءمة
الموثوقية	درجة عالية من الموثوقية	درجة منخفضة من الموثوقية

المصدر: المهداوي و الشماع ؛ اثر منهج اتخاذ القرارات على مستخدمي القوائم المالية ،ص504

مما تقدم يمكن القول أن درجة جودة المعلومات تعتمد بشكل كبير على سلوك مستخدمي القوائم المالية في اختيار المعلومات التي يعتقدون أنها مناسبة ومقيدة في صناعة واتخاذ القرارات. فكلما كان الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية يخدم المستخدمين، كلما كانت المعلومات تتمتع بالجودة المطلوبة. فالبعض من متخذي القرارات يرى أن جودة المعلومات في مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات؛ في حين يرى البعض الآخر أن موثوقية المعلومات أكثر فائدة في صناعة واتخاذ القرارات. في حين يرى منظري الفكر المحاسبي أن الموازنة بين الملاءمة والموثوقية يعتمد على سلوك متخذي القرارات نحو الأهداف التي يسعون إلى تحقيقها. [1]

[1] بتول محمد نوري المهداوي ؛ سمير منير عبد الملك الشماع ؛ اثر منهج اتخاذ القرارات على مستخدمي القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية؛ مجلة الدنانير العراقية؛ العدد 11-2017 ؛ ص 504-505

المبحث الثاني: موقف الفكر المحاسبي من التغيرات في مستويات الأسعار

من الرهانات الصعبة التي تقع على عاتق المنظرين في مجال المحاسبة ، مسايرة التطورات العديدة التي يشهدها المحيط الاقتصادي العالمي؛ كتنامي دور الأسواق المالية في بيئة الأعمال الاقتصادية. أو ما تشهده منشآت الأعمال من تحديات في نسيجها الاقتصادي. مما عظم من دور المحاسبة من كونها نظام لمسك الدفاتر إلى نظام متكامل يهدف إلى إنتاج وإيصال معلومات ملائمة لكافة المستخدمين. وفي سعيها لتحقيق ذلك الهدف تواجه المحاسبة تحديات ورهانات عديدة أبرزها تلك المتعلقة بطبيعة القياس ووحدته وانعكاساتها على الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وما يرتبط بها من مشاكل في القياس والإفصاح، من أجل اختيار طريقة قياس أكثر ملاءمة لتوفير المصداقية في المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: آثار التغير في مستويات الأسعار على الفروض والمبادئ المحاسبية

ترتكز المحاسبة على مبادئ وفروض معينة تم الإجماع عليها وقد افرزها الواقع الفعلي للمحاسبة. حيث ترسم هذه المبادئ الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد البيانات المالية والمحاسبية. وهي تمثل إرشادات وتعليمات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في ظرف أو موقف معين. وهي خلافا للقوانين الرياضية والعلمية لم تشتق علميا لذا يعاد النظر فيها وتعديلها وتنقيحها كلما اقتضت الضرورة لتتماشى وظروف البيئة الاقتصادية المحيطة بتطبيقها واستخدامها. ولعل أهمها الاتفاق العام على استخدام وحدة النقد أساسا لقياس العمليات والأنشطة في الوحدة المحاسبية مما ينتج عن هذا الافتراض مشكلة عدم الثبات في قيمة وحدة القياس في حد ذاتها[1].

01. فرض ثبات وحدة النقد والتغيرات في مستويات الأسعار:

تعتبر وحدة النقد أكثر الوسائل فعالية للتعبير عن التغيرات في حقوق الملاك والتعبير عن حركة تبادل السلع والخدمات فضلا عن أنها وحدة ملائمة للقياس وبسيطة في التعبير. ويعتمد هذا الافتراض على بديهية أن البيانات الكمية أكثر فائدة في توصيل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات لأنها تكون أكثر تحديدا وأدق مضمونا بالمقارنة بالبيانات الوصفية. يقوم هذا الاقتراض على افتراض ثبات هذه الوحدة في قيمتها، بحيث يسمح هذا الفرض بإمكانية تجميع القيم النقدية للعمليات الاقتصادية التي تحدث على عدة فترات محاسبية.

[1] مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية غزة 2006 ؛ ص 50

إذا كانت المعرفة المحاسبية قامت على فرض ثبات قيمة وحدة القياس فقد أصبح الاعتماد على هذا الفرض أمرا غير واقعي نتيجة التقلب المستمر في الأسعار وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية. ومنذ هذه الفترة حتى الآن أصبحت المعلومات المحاسبية غير ملائمة وقاصرة عن التعبير الصحيح عن الأنشطة والأحداث الاقتصادية للمنشأة. لذلك يجري العمل على تطوير المبادئ المحاسبية بما يسمح بإعادة صياغة المعلومات المحاسبية ليؤخذ في الاعتبار التغيرات التي تطرأ على قيمة وحدة النقد ، سواء أكانت تغيرات في المستوى العام للأسعار أو تغيرا في المستوى الخاص للأسعار.[1]

ولعل الأثر الأساسي لفرض ثبات قيمة النقود يتبلور في أن الأمر يستلزم إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة القيمة وذلك في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار والقوة الشرائية.

حيث يرى بعض الاقتصاديون انه يجب إعادة النظر في المحاسبة التقليدية وان تعدل القوائم المالية بكل مفرداتها التي ترتكز على فرض ثبات وحدة النقد إلى فرض جديد وهو تكافؤ القوة الشرائية حتى تمكن القوائم المالية من الإفصاح عن نتائج الأعمال وحقيقة المركز المالي.[2]

02. الأهمية النسبية والتغيرات في مستويات الأسعار:

لا يهتم المحاسبون عموما بالمعلومات ذات التأثير الضعيف على نتائج العمليات والمركز المالي. فعلى سبيل المثال تسجل الأصول ذات القيم الضعيفة كمشتريات مستهلكة رغم الاستفادة من استخدامها في أكثر من فترة محاسبية، فضلا عن أن تأثيرها على نتائج العمليات سوف يكون عديم الأهمية.

ومما لا شك فيه أن أهمية أي عنصر تعتبر مسالة نسبية؛ فما يكون مهما بالنسبة لوحدة اقتصادية معينة لا يكون مهما بالنسبة لأخرى. وباختصار يمكن القول أن أهمية عنصر معين تبرز ما إذا كان هناك توقع معقول بأن معرفة هذا العنصر أو أثره على نتائج القياس والتقييم يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.[3]

ترتبط الأهمية النسبية ارتباطا وثيقا بالإفصاح المحاسبي؛ إي أن أي معلومة معروضة يجب أن تكون مفيدة وإلا فما الداعي لعرضها.

الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر. والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية حسب حجم ونوع النفقة. وفي حالة

1 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و سمير كامل محمد ؛ المحاسبة المالية المتوسطة– المدخل القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي؛ دار المعرفة الجامعية ؛ الإسكندرية ؛ مصر 2000؛ ص 38–39

2 مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ مرجع سابق؛ ص 52–54

3 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و سمير كامل محمد؛ نفس المرجع السابق؛ ص 52

تغيرات الأسعار واستمرارها فمن المنطقي أن يصبح الإفصاح عنها ذو أهمية نسبية كبيرة وذلك لان البيانات المحاسبية تصبح مضللة.[1]

03. مبدأ الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار

يعد هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية وأكثرها شمولية في التقييم. يستعمل المحاسب هذا المبدأ حرصا على حماية نفسه من المسؤولية في المستقبل. وهكذا فان مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية. حيث يعتمد على قاعدة " التكلفة أو السوق أيهما اقل" عند تقييم المخزون السلعي أو الأصول المتداولة الأخرى. فالمحاسب يعتمد على التكلفة التاريخية مدعيا أنها تؤمن قياسا إيجابيا قابلا للمقارنة لكن سرعان ما يضحي بها إذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر. [2]

يقوم هذا المبدأ على المزج بين منهج التكلفة التاريخية ومنهج الاستبدالية، فهو يعتمد أساسا على بيانات التكلفة التاريخية لكنه يعتمد تكلفة الاستبدال إذا تدنت الأسعار لمستوى أقل من التكلفة التاريخية.[3]

لم يعد مبدأ الحيطة والحذر يحتل مكانة هامة عند التقييم وإعداد القوائم المالية، ويعود ذلك إلى عدة أسباب أهمها؛ تغير الظروف الاقتصادية بدل انخفاض أسعار عوامل الإنتاج إلى ارتفاع مستمر نظرا لتأثر أغلب اقتصاديات العالم بالتضخم النقدي ؛ لذلك ندرت الحالات الداعية لاستعماله.

لم تعد الميزانية الختامية الضمانة الأساسية للدائنين والمقرضين كما سادت هذه الفكرة سابقاً، بل انصب الاهتمام على قائمة الدخل ومقارنتها بالقوائم السابقة والتنبؤ بأرباح الدورات المقبلة. و بذلك قل الاهتمام بالميزانية فبما يخص القيم الأدنى في جانب الأصول والقيم الأعلى في جانب الخصوم، وتحول هؤلاء المقرضين والدائنين من مستخدمي القوائم المالية إلى مستثمرين ومساهمين.[4]

كما يرى البعض أن تطبيق هذا المفهوم لا يلبي الخواص النوعية للمعلومة المفيدة (الملاءمة ، الموثوقية ، وحتى قابلية المقارنة) بل أن تطبيق هذا المفهوم يتناقض مع التوجه العام للنموذج المعاصر لنظرية المحاسبة.

---

[1] مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ مرجع سابق؛ ص 62

[2] بالرقي تيجاني؛ القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم؛ مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ؛ العدد 08 لسنة2008 ص65

[3] بالرقي تيجاني؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 66

[4] نفس المرجع السابق ؛ ص 67

حيث يوصي بعض الاقتصاديين بضرورة تطوير هذا المفهوم في ظل تغيرات مستويات الأسعار. بدل الاعتماد على الاجتهادات الشخصية، مثلا فيما يخص تحديد المخصصات تبني الأساليب العلمية الرياضية في تعديل مفردات القوائم وفقا للأرقام القياسية حتى تساير القوة الشرائية في تاريخ إعداد القوائم المالية. حتى يتسنى تحديد صافي الربح بشكل دقيق وتصوير المركز المالي بشكل عادل وصادق. وبهذا الأسلوب يسهم هذا المفهوم المعدل في حل المشكلة بجانبيها المحاسبي والتمويلي وتقرب الفكر المحاسبي من الفكر الاقتصادي في مرحلة اتخاذ القرارات.[1]

04. مبدأ الثبات والتغيرات في مستويات الأسعار

يقصد به استخدام نفس الإجراءات المحاسبية من سنة إلى أخرى واستخدام نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات لكل بند. بحيث لا يفهم من الثبات على أنه ثبات مطلق وعدم الاتسام بالمرونة لأنه قد تتغير السياسة المحاسبية بغرض تحقيق منافع إضافية. بحيث يهدف إلى توفر قابلية المقارنة بين الدورات ومنع التعمد في تغيير النتائج المالية عن طريق تغيير السياسات المحاسبية.

يهدف مفهوم الثبات إلى توفير قابلية المقارنة بين الدورات المتتالية ومنع التعمد في تغيير النتائج المالية عن طريق تغيير السياسات المحاسبية من قبل إدارة المنشأة. وفي حالة التغير في مستويات الأسعار يمكن تطبيق المحاسبة عن تغيرات الأسعار دون التخلي عن مبدأ الثبات وأنه في حالة اختلاف الأساليب والإجراءات الخاصة بالقياس والتقويم فإنه يجب الإفصاح عن الأساليب والإجراءات الملائمة.[2]

05. مبدأ المحافظة على رأس المال والتغيرات في مستويات الأسعار:

يتمثل مفهوم المحافظة على رأس المال في حفاظ المنشأة على القوة الشرائية والقدرة الإنتاجية لرأس المال المتمثل في الأصول المستخدمة في الإنتاج كما كانت عليه في بداية الدورة المالية. كما أن الاعتراف بالتغير المستمر للأسعار يحتم التمييز بين المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال وقياس الربح .[3]

وبشكل عام توجد عدة مفاهيم للمحافظة على رأس المال في فترات ارتفاع الأسعار.

- **مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي:** يقوم على أساس المحافظة على عدد الوحدات النقدية لرأس المال التي كانت في بداية الفترة. وبالتالي الدخل في هذه الحالة يمثل المبالغ التي يمكن توزيعها

[1] مدحت فوزي عليان وادي ؛ مرجع سابق؛ ص 63-64

[2] نفس المرجع السابق؛ ص 67

[3] حازم بدر الخطيب ؛ المحافظة على رأس المال في ظل التغير المستمر في الأسعار وقياس الأرباح في المنشات الاقتصادية؛ مجلة العلوم الإنسانية ؛ عمان الأردن ؛ عدد 37 ، جوان 2012، ص 145

بعد المحافظة على الوحدات النقدية المستثمرة في بداية الفترة؛ يقابله محاسبيا نموذج التكلفة التاريخية.

- **المفهوم المالي لرأس المال:** يقصد به المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، أما الدخل وفق هذا المنظور يتحدد بمقابلة الإيرادات والمصروفات المعبر عنها بوحدات نقدية مماثلة في القوة الشرائية، ويقابله محاسبيا نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.
- **مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال:** هذا المفهوم يأخذ في اعتباره المحافظة على رأس المال المادي والمتمثل في كافة الأموال المستغلة في العملية الإنتاجية سواء الممولة ذاتيا أو الممولة من الغير. وفق هذا المنظور يتحدد الدخل بمقابلة الإيرادات الجارية بالمصروفات الجارية، يقابله محاسبيا نموذج التكلفة الجارية (المحافظة على المستوى الخاص للأسعار).
- **مفهوم القيمة البيعية لرأس المال:** يقوم هذا المبدأ عن التنازل عن فرض استمرارية الأصول واعتماد صافي قيمتها القابلة للتحقق . وهي مقدار النقد الممكن الحصول علية في تاريخ إعداد القوائم المالية إذا بيع الأصل بقيمته السوقية مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع. ويتحدد الدخل وفقا لهذا المفهوم بحساب التغير في صافي قيمة الأصول بين أول وآخر الدورة ويقابله محاسبيا نموذج محاسبة صافي القيمة البيعية.[1]

استند مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي إلى طريقة التكلفة التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية، ومعروف أن هذه الطريقة تلقى انتقادات عديدة يتمثل أهمها في التمسك بفرض ثبات وحدة النقد و التجاهل التام للتغير المستمر في مستويات الأسعار، ويعتبر هذا التجاهل ركيزة لعدة عيوب ومساوئ تبدأ من تحديد الربح بالفرق بين الإيرادات والتكلفة والوقوع في الازدواجية في طريقة القياس، حيث تقاس التكاليف بالأسعار التاريخية في حين أن الإيرادات تكون بالأسعار الجارية ويمتد الأثر إلى البيانات والقوائم المالية للمنشأة بحيث تصبح عملية مقارنتها بين فترة وأخرى غير صحيحة، بالإضافة إلى مساوئ ومخاطر إظهار الأرباح الصورية وتوزيعها ودفع الضرائب بالنتيجة من رأس المال.

إلا أن الأثر الذي يمكن اعتباره أكثر خطورة من دفع الضريبة من رأس المال هو عدم المحافظة على رأس المال نفسه، إذ أنه من الخطأ بمكان توزيع الأرباح قبل الحفاظ بشكل رئيسي على رأس المال، ذلك لأن استرداد الوحدات النقدية للتكلفة، لا يعني توافر الأموال اللازمة لدى المنشأة لاستبدال مواردها المستنفذة في العملية الإنتاجية. وبالتالي فإن عدم استرداد القيمة السوقية لهذه الموارد سيؤدي إلى تناقص الطاقة الإنتاجية للمنشأة وعدم قدرتها على إحلالها، الأمر الذي يعني استنزاف رأس المال تدريجياً ومن ثم عدم القدرة على الاستمرار في النشاط الاقتصادي. وعليه فإن المحافظة على رأس المال وفق هذا المفهوم

[1] مدحت فوزي عليان وادي ؛ نفس المرجع السابق؛ ص 67-68

هي محافظة وهمية، ولا يمكن تطبيقه لا من قريب ولا من بعيد وذلك بسبب تجاهله التام للتغير في الأسعار.

أما مفهوم المحافظة على رأس المال المالي فقد استند إلى الحفاظ على القوة الشرائية العامة فهو بذلك أخذ التغير في الأسعار بعين الاعتبار من خلال اعتماده على قوة شرائية موحدة. وبالتالي فهو يعتمد على المحافظة على رأس المال على أساس الأسعار القياسية العامة. وبالرغم من أن مؤيدي هذا المفهوم يرون أنه يعتبر أكثر منطقية بالنسبة لمختلف فئات المستفيدين، كونه يمكنهم من إجراء المقارنات السليمة للأداء النسبي بين الشركات المختلفة؛ إضافة إلى أن المساهمين يهتمون بإمكانية زيادة ثرواتهم من خلال المنشأة ويرون أنه يمكن تحقيق الثروة ليس فقط بنتيجة عملية الشراء والبيع أو التصنيع، ولكن أيضاً بنتيجة الشراء والاحتفاظ بإجمالي الأصول التي تزيد قيمتها بمعدل أسرع من معدل التضخم العام. ولا يهتمون عادة بأصول عينية تمتلكها المنشأة (الأرقام الخاصة). إلا أنه يمكن القول بأن التعديل وفق هذا الأساس (التكلفة التاريخية المعدلة) يقتصر على وحدة القياس فقط دون أن يطال أساسه، حيث يتم الحفاظ على أسلوب التكلفة التاريخية كأساس للقياس، مع استبعاد فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد واستبعاد مبدأ التحقق من خلال الاعتراف بمكاسب القوة الشرائية. بالإضافة إلى أنه للحصول على بيانات مالية وفق هذا الأساس لا بد من إعدادها وفق التكلفة التاريخية أولا ومن ثم تعديلها وفق الأسعار القياسية ثانياً. مع الإشارة إلى أن استناد عملية التعديل إلى الأرقام القياسية العامة دون الأخذ بعين الاعتبار الأرقام القياسية الخاصة يؤثر سلباً على صحة ودقة البيانات المعدلة، كون أن التكلفة تتحدد على أساس الأرقام(الأسعار) الخاصة للعناصر المكونة لها، ووجود فارق بين الأرقام القياسية العامة، والأرقام الخاصة.

واستناداً إلى ما تقدم يمكن القول بأن المعالجة المالية للتغير في الأسعار وفق هذا المفهوم هي معالجة جزئية وليست كاملة .ومن ثم لا يمكن اعتبار أن هذا المفهوم هو المفهوم الأمثل للمحافظة على رأس المال. أما مفهوم المحافظة على القوة الشرائية الخاصة فقد استند إلى محاسبة التكلفة الجارية وأساس التكلفة الجارية (كما هي حال وحدة النقد الثابتة) ؛ يعتمد على نظرية" صيانة رأس المال "التي تقضي بأنه لا يتحقق أي أرباح إلا بعد صيانة رأس المال المستثمر دون تدهور فيه، والمقصود بصيانة رأس المال هنا، إمكانية إحلال الموارد المستنفذة في العملية الإنتاجية والحفاظ عليها في نهاية الفترة كما كان عليه في بدايتها، وهو ما يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكلفة الجارية.

كذلك الأمر فإن اعتماد مفهوم المحافظة على الطاقة التشغيلية (الطاقة الإنتاجية) لرأس المال فإنه يستند إلى محاسبة التكلفة الجارية، إلا أن السؤال المطروح هو: ما هو المقصود بالطاقة التشغيلية؟

إذ أنه لم يتم الاتفاق حتى الآن بين المحاسبيين حول مفهوم وماهية الطاقة التشغيلية، وهل المقصود بها الطاقة التشغيلية لكل أصل من أصول المنشأة، أم الطاقة التشغيلية لكل الأصول. وفي حال اتفاق

المحاسبين على أن المقصود هو الطاقة التشغيلية لكل أصل من الأصول فلا بد من تحديد إجابة للتساؤلات التالية :

- هل تعني الطاقة التشغيلية الوجود المادي للأصل؟ أم تعني قدرة الأصل على إنتاج نفس الحجم من السلع والخدمات؟
- أم أنها تعني القدرة على إنتاج نفس القيمة من السلع والخدمات؟

وفي حال اتفاق المحاسبين على أن المقصود بالطاقة التشغيلية هو الطاقة التشغيلية لكل الأصول، فلابد أيضاً من تحديد ما هو المقصود بالأصول الثابتة، أي هل المقصود هو الطاقة التشغيلية للأصول الثابتة فقط أم أنها تشتمل على الأصول النقدية أيضاً؟ وهل بشكلها الإجمالي أم أن المقصود هو صافي الأصول؟

وعليه، ونظراً لغياب الإجماع بين المحاسبين حول تحديد أساسيات هذا المفهوم للمحافظة على رأس المال فإن اعتماده يعتبر أمراً صعباً جداً إن لم يكن مستحيلاً،على الأقل في وقتنا الحالي.

المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر تعني أنا لا يجوز للمنشأة توزيع أي أرباح إلا بعد احتفاظها بالمبالغ اللازمة لصيانة القوة الشرائية لرأس المال. إذ أن انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد نتيجة للارتفاع المستمر للأسعار، يستلزم أن تحتفظ المنشأة بعدد أكبر من الوحدات النقدية للحفاظ على القوة الشرائية لرأس المال كما كان عليه في بداية الدورة، الأمر الذي يحدد بدوره حجم الأرباح الذي يمكن للمنشأة أن توزعه بعد صيانة رأس المال.

وقد كان المفهوم الأخير ولا زال أكثر المفاهيم قبولاً بين علماء المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

06. الإفصاح المحاسبي و تغيرات مستويات الأسعار

تعد القوائم المالية من الوسائل الأساسية والمهمة للاتصال بين الإدارة والأطراف الخارجية المهتمة بالمنشاة، حيث تعتبر الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية فهي تعتبر ترجمانا معبرا للواقع والأحداث المالية السنوية معبرا عنها بوحدات نقدية.

وعادة التقارير المالية التي تقدم تقتصر على الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة حقوق الملكية ، علاوة على ذلك توجد بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقرير المالي الأخرى بخلاف القوائم المالية الرسمية، كالجداول المرفقة بالتقرير السنوي. وهذه المعلومات قد تكون مطلوبة على أساس نشرات رسمية ملزمة أو قواعد تنظيمية أو العرف المهني السائد، أو أن الإدارة ترغب في الإفصاح عنها بصورة اختيارية. وبصفة عامة فالتقرير المالي يرتكز على تقديم

[1] حازم بدر الخطيب ؛ المحافظة على رأس المال في ظل التغير المستمر في الأسعار وقياس الأرباح في المنشات الاقتصادية؛ مجلة العلوم الإنسانية ؛ العدد 37 جوان 2012 ؛ ص 146-148

معلومات للمستفيدين تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة. فبحسب بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن مجلس المحاسبة المالية الأمريكي تتمثل الأهداف الرئيسة للتقرير المالي في:

- توفير معلومات تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.
- توفير المعلومات الملائمة التي تفيد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة.
- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشاة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.[1]

1.6 مفهوم الإفصاح المحاسبي

يقصد بالإفصاح أن يصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي. وعادة يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين من اجل تحديد كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها. الإفصاح عن قدر كاف من المعلومات أو الإفصاح عنها في شكل مختصر، بحيث لا يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق هامة أو يكون سبب في تضليل وسوء الفهم لمستخدمي هذه المعلومات.

والجدير بالذكر أن الإفصاح يمتد فيما وراء الأرقام المحاسبية من مخرجات النظام المحاسبي ولكن يمتد إلى الإفصاح عن معلومات وصفية يكون لها تأثير جوهري على القرارات المالية والإدارية. كإظهار معلومات إضافية في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية رغم أنها قد لا تستجيب إلى بعض الفروض المحاسبية إلا أن لها دورا هاما في عملية اتخاذ القرار.[2]

لقد أوضح مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) أن التقارير المحاسبية يجب أن تفصح عما هو ضروري لجعلها غير مضللة، دون أن تخرج عن افتراض المستثمر العادي، فلقد ظهر مصطلح الإفصاح التام حيث يتطلب هذا المفهوم إعداد قوائم مالية دورية موجهة إلى عامة المستخدمين (بشكل يعكس بدقة

[1] حامد احمد صالح أبو سمرة؛ معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ الجامعة الإسلامية غزة 2009 ؛ ص 42

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ سمير كامل محمد؛ المحاسبة المالية المتوسطة– المدخل القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي؛ دار المعرفة الجامعية؛ الإسكندرية؛ مصر 2000؛ ص 48–49

الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشاة خلال الدورة) ، من اجل الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الرشيدة.[1]

يعتبر الإفصاح كذلك الوسيلة الأساسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل. و الإفصاح مصطلح نسبي يقتضي ألا يتم النظر إلى القوائم المالية كهدف في حد ذاته وإنما وسيلة مساعدة لكافة الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة. و أن الإفصاح هو عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته.[2]

كما يفهم من الإفصاح كذلك على أنه استخدام الوسائل والأساليب الفنية المختلفة بهدف تقديم كمية من البيانات والمعلومات المحاسبية الكافية لمستخدمي القوائم المالية والتي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم المختلفة تدعيما لأداء وظيفة الإعلام المحاسبي.

يكون الإفصاح مناسبا عندما يكون كافيا وعادلا وكاملا. ويعد الإفصاح حيويا عندما يتخذ المستثمرون قرارات مثلى عند استقرار سوق رأس المال. والجدير بالذكر كذلك أن الإفصاح المثالي يسمح بالتنبؤ وتقييم المخاطر النسبية للوحدة الاقتصادية، وان المعلومات التي نفصح عنها يجب أن تشتق من الأهداف الأساسية للمحاسبة مثل:

- الإفصاح عن البيانات المالية الكمية المستخدمة في نماذج القرارات.
- معلومات تسمح بالمقارنة.
- التركيز على تفضيلات المستثمرين.
- الإفصاح عن المعلومات غير الكمية الملائمة للقرارات .

ويضاف إلى ذلك الإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية ، ومن هذه الأحداث مثلا إفلاس احد العملاء المهمين أو معلومات متعلقة باسهم الشركة أو معلومات متعلقة بظروف السوق أو تغيرات الأسعار والتي تؤثر على منتجات المؤسسة.[3]

[1] إبراهيم خليل حيدر ؛ مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ؛ العدد 11-2009 ؛ ص 19

[2] حامد احمد صالح أبو سمرة ؛ نفس المرجع السابق؛ ص 43

[3] طلال الجحاوي و سالم الزوبعي ؛ القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات؛ دار اليازوري للنشر، عمان الأردن؛ ص 47-46

2.6 الأسباب المرتبطة بالإفصاح في التقارير المالية

للإفصاح المحاسبي في التقارير المالية سببين رئيسيين هما:

- زيادة ثقة المستثمرين والدائنين في استخدام المعلومات، مثلا من اجل ترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة.
- إعطاء معلومات ملائمة للمجموعات والأفراد الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للوحدات الاقتصادية في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم.

على العموم يأتي الإفصاح لتوفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة وللوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.[1]

وعليه فإن أهمية الإفصاح نبعت من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) من أهم المصادر، إن لم تكن المصدر الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات الضرورية والهامة حول المنشأة. فلكي تكون المعلومة موضوعية ومفيدة تحضى بثقة المستخدمين وملبية لاحتياجاتهم يجب إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة إضافة إلى تزكيتها من طرف مراجع خارجي قد يساهم في زيادة الثقة في القوائم المالية المعروضة.[2]

3.6 أساليب الإفصاح المحاسبي

تختلف طرق وأساليب الإفصاح المحاسبي على حسب الغاية أو الجهة المستهدفة من تقديم للمعلومة حتى يتسنى الفهم الجيد للمحتوى المعلوماتي من اجل اتخاذ القرار الصحيح والمناسب. والجدول التالي يوضح هذه الأساليب والطرق حسب درجة الإفصاح المرغوب فيها وأهميتها كالآتي: [3]

[1] أمين السيد احمد لطفي؛ المحاسبة الدولية للشركات متعددة الجنسيات؛ الدار الجامعية القاهرة 2004؛ ص 288

[2] محمد المبروك أبو زيد ؛ المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ؛ اتراك للنشر والتوزيع القاهرة 2005؛ ص 580

[3] موسى شرفية ؛ الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؛ رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق؛ جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر 2013- 2014 ؛ ص 97-98

جدول 2-1: أساليب الإفصاح المحاسبي

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
القوائم المالية	- قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة الأرباح الموزعة - قائمة التدفقات النقدية	تعتبر القوائم المالية العمود الفقري للإفصاح المحاسبي يراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
المصطلحات	- استعمال المصطلحات الملائمة والمتضمنة لعبارات ومعاني دقيقة وواضحة. - توحيد المصطلحات لنفس المعاني في التقارير المالية.	تكمن أهميتها في مدى توصيلها للمعلومات إلى مستخدميها بطريقة ملخصة للفهم الجيد.
المعلومات بين الأقواس	شرح بعض البنود و الجمل الغامضة والمبهمة	توسيع مجال الفهم
الملاحظات والهوامش	- شرح السياسات المحاسبية المطبقة - الإفصاح عن الحقوق والالتزامات أو أي معلومات لا تتضمنها القوائم المالية	توفير معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية
تقرير مراجع الحسابات الخارجي	- مدى تطبيق المنشاة للمبادئ المحاسبية. - مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية - أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية.	رأي المراجع يزيد أو يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.
التقارير والجداول الملحقة	أهمها: - تحليل الأصول و الاهتلاكات - تحليل المصروفات - بيان المبيعات	تحتوي على معلومات إضافية يصعب إظهارها في القوائم المالية.
تقرير رئيس مجلس الإدارة	- معلومات عن أهداف المنشاة - النشاط الحالي والمستقبلي - التغيرات التي طرأت خلال السنة	إيضاح معلومات غير مالية قد تؤثر على المنشاة.
أساليب أخرى للإفصاح	- استخدام المقارنات عن سنوات سابقة - استخدام النسب المالية - استخدام الرسوم البيانية.	تحديد الاتجاهات بالزيادة أو النقصان مما يوضح المسار العام للمنشاة.

المصدر: موسى شرفية؛ الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(2013) ؛ ص 97

4.6 الإفصاح المحاسبي عن تغيرات الأسعار

تعددت الإصدارات المحاسبية الرامية لمحاولة الإفصاح عن اثر التغيرات في الأسعار في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية. وقد كانت البداية سنة 1963 عندما اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين الدراسة رقم (06) ، ثم اصدر مجلس المبادئ المحاسبية توصيات في هذا الشأن سنة 1969. وقد اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بهذا الموضوع في عام 1979 اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) النشرة رقم 33 والتي ألزمت بعض الشركات الأمريكية بالإفصاح عن معلومات محددة باستخدام الأرقام المعدلة باستخدام الرقم القياسي للأسعار وأساس التكلفة الجارية وهذه المعلومات هي: [1]

- الدخل من العمليات الجارية معدلا حسب مستوى الأسعار.
- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القوة الشرائية.
- التكلفة الجارية لكل من المخزون السلعي و العقارات والآلات.
- قيمة الآلات والأراضي والأبنية والمخزون السلعي بعد استبعاد آثار التضخم.
- نشر معلومات مقارنة لخمس سنوات عن بعض العناصر المالية(الدخل، المبيعات والإيرادات الأخرى، صافي الأصول، الأرباح الموزعة للسهم العادي، السعر السوقي للسهم).

وفي عام 1986 اصدر مجلس معايير المحاسبة النشرة رقم 89 أعفيت بموجبها الشركات من نشر المعلومات إجباريا وأصبح الإفصاح عنها اختياريا. و أن لجنة معايير المحاسبة تشجع مثل هذا الإفصاح ولكن لا تلزم الشركات به.

وفي نفس الصدد أصدرت الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) دراسة في سنة 1976 أوصت فيها بان تتضمن القوائم المالية معلومات تظهر تكلفة الإحلال الجارية لكل من المخزون والأصول القابلة للاستهلاك. وقد أوصت هذه الدراسة بعرض هذه المعلومات في شكل ملحوظة في القوائم المالية أو تظهر في ملحق مستقل عنها.[2]

[1] موسى علي أبو عواد ؛ القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار وآثارها على دلالة النسب المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ؛ رسالة ماجستير محاسبة ؛ كلية الدراسات العليا ؛ الجامعة الأردنية 1991 ؛ ص22

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ المحاسبة المالية المتوسطة؛ القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي؛ دار المعرفة الجامعية الإسكندرية 1999 ؛ ص45

أما قواعد المحاسبة الدولية فإنها تعتبر القوائم المالية المعدة حسب التكلفة التاريخية عديمة الفائدة في الدول التي يعتبر اقتصادها تضخميا. وبالتالي فان القاعدة رقم 29 (IAS 29) تتطلب تعديل القوائم المالية باستعمال الرقم القياسي للأسعار وكذلك بالتكلفة الجارية[1]

فلقد تم وضع المعيار المحاسبي الدولي 29 (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع) الذي عمل على معالجة القياس المحاسبي في ظل التضخم كما انه أكد على ضرورة وجود الافصاحات التالية لدى المنشأة التي تعاني من ظاهرة التضخم وهي : [2]

- يجب أن تفصح عن حقيقة أن القوائم المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة قد تم إعادة بيانها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقدير. وكنتيجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.
- ما إذا كانت القوائم معدة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية أو المستوى العام للأسعار.
- هوية ومستوى مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية والتحرك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير المسبق.

الهدف من تلك الافصاحات هو توضيح كيفية التعامل مع آثار التضخم على القوائم المالية.

[1] موسى علي أبو عواد ؛ نفس المرجع السابق ؛ ص22-23

[2] إبراهيم خليل حيدر ؛ مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ؛ العدد 11-2009 ؛ ص 20

المطلب الثاني: القياس المحاسبي والتغيرات في مستويات الأسعار

أكدت الدراسات المحاسبية تمسك القياس المحاسبي مبدأ الموضوعية وعدم الحياد عنها، فالموضوعية المحاسبية تتطلب الابتعاد عن التقدير وعدم الاعتماد على الحكم الشخصي بقدر الإمكان . وتدعو إلى الالتزام بالوقائع والأحداث التاريخية كما وقعت في الماضي والتمسك بها كأساس للقياس المحاسبي.

01. ماهية القياس المحاسبي

يتضمن مفهوم القياس المحاسبي تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لشركة معينة. بحيث أن موضوع القياس المحاسبي يثير مشكلة لا زالت تحتاج إلى دراسة وتقصي، بسبب المحددات والقيود التي تؤثر في إعطاء أرقام دقيقة أو تعبير كمي عن البيانات المالية التي تبنى عليها الإجراءات اللاحقة.

بحيث أشار الشيرازي(1990) إلى " يعد القياس احد وظائف المحاسبة الأساسية إذ تكتسب المعلومات بموجبه أهمية خاصة في المجتمع المالي"[1]

القياس في المحاسبة هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشتمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث أو العنصر. وهذا الطرح لا يقودنا إلى الفهم أن المحاسبة تهتم فقط بالعناصر ذات القيمة الرقمية بل تهتم كذلك بالبيانات التي ليست لها طبيعة كمية. حيث يتم إظهارها عادة في صورة ملاحظات في نهاية القوائم المالية، إذ نجد أحيانا أن لهذه البيانات تأثيرا على عملية اتخاذ القرارات ما يفوق البيانات ذات الطبيعة الكمية.

ويمكن حصر مفهوم القياس المحاسبي في النقاط التالية:

- ✓ القياس المحاسبي يستخدم أساليب القياس الكمي.
- ✓ القيمة الاقتصادية يمكن التعبير عنها في صور عديدة إلا أن التعبير الكمي عنها يعد أفضل هذه الصور وأدقها.
- ✓ القياس عبارة عن تعبير عن الممتلكات بالأرقام ، ويتحدد مجال القياس المحاسبي بوحدة محاسبية معينة حيث يؤثر مفهومها على البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس المحاسبي.
- ✓ يهدف القياس المحاسبي إلى تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة.

[1] طلال الجحاوي و سالم الزوبعي؛ القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته على رأي مراقب الحسابات ؛ مرجع سابق ؛ ص 31-32

- ✓ تتمثل وحدة القياس المحاسبي في وحدة النقود، والتي تتوقف درجة الثقة والدقة على مدى ثبات قيمتها. وقد ترتب على ذلك ظهور الكثير من مشاكل القياس المحاسبي بسبب تغير قيمة النقود باستمرار.[1]

1.1 تعريف القياس المحاسبي

لقد تعددت التعاريف للقياس المحاسبي من باحث لآخر ولكن وان اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون ولقد تم تعريف القياس المحاسبي كالآتي:

يمثل القياس بشكل عام قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

ولكن (Steven) أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرف القياس بالمطابقة بين الخواص والعلاقات بموجب نموذج رياضي.[2]

ولكن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي هو الصادر في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكيين؛ فلقد عرفته لجنة أسس القياس المحاسبي التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنه " تعيين أرقام للظواهر والأحداث الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية والتي تتعلق بوحدة محاسبية معينة على أساس المشاهدة وطبقا للقواعد".

ويضيف الكاتب هندريكسون (Hendriksen) تعريف مكمل للتعريف الأول حيث يشير أن القياس المحاسبي يعني تعيين رقم عددي كمي لكي يعبر عن خصائص معينة للأشياء أو أحداث مختارة.

فالتقييم هو نوع من خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة والتدفقات باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود.[3]

2.1 مضمون القياس المحاسبي

يتضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي.

---

[1] بالرقي تيجاني؛ القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم؛ مرجع سابق ؛ ص 62

[2] إبراهيم خليل حيدر ؛ مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول؛ مرجع سابق؛ ص 10

[3] بالرقي تيجاني؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 61

- تحديد الكميات : يتم قياس الكميات بوحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار، وأيا كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلا بد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما. بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه.
- تحديد الأسعار: تعتبر وحدة النقود هي وحدة قياس الأسعار الأساسية منذ أن حل التبادل على الأساس النقدي محل التبادل بالمقايضة. وطالما أن القياس المحاسبي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية، وبالتالي لا بد أن يعتمد على وحدة كمية لقياس الأسعار وهي وحدة النقود. وبالتالي فان ما يراد قياسه محاسبيا هو القيمة الحقيقية للتغيرات التي تحدث للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية.[1]

3.1 أسس القياس المحاسبي

تستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس هي:

أ) التكلفة التاريخية: وتعني المبلغ الذي دفع أو ما يعادله للحصول على أصل أو موجود بتاريخ الحصول، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزامات .

ب) التكلفة الجارية: بحيث تسجل الأصول بمبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

ت) القيمة القابلة للتحقق(القابلة للتسديد): تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقيد الالتزامات بقيمة سدادها أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

ث) القيمة الحالية: بحيث تقيد الأصول في هذه الحالة بالقيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. ويعد الالتزام بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

[1] بالرقي تيجاني؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 63

ج) القيمة العادلة: وتمثل المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري وفي سوق نشط.[1]

02. اثر تغيرات الأسعار على القياس المحاسبي:

- **عدم قابلية البيانات للتجميع والمقارنة:**

تتأثر الوحدة النقدية ارتفاعا وانخفاضا نتيجة للتغير في مستويات الأسعار. وأن مقارنة الإيرادات بالنفقات تكون مجدية إذا ما قارنا المثل بالمثل؛ أي أن إجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات الأسعار تجمع أرقاما غير معبرا عنها بنفس النوع من وحدة القياس. وعليه فإن عدم مراعاة ظاهرة التغير في مستويات الأسعار يترتب عليه أخطاء في القياس المحاسبي والتي تجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع والمقارنة.

- **عدم إظهار الأرباح والمركز المالي على حقيقتهما والخلط بين الربح ورأس المال.**

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

ويوضح مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز المشكل فيصدر بشأنها توصياته قائلا " إن البيانات المعدة على أساس النفقة التاريخية ذات مقدرة محدودة ، فوحدات النقد التي تثبت بها عمليات الحسابات التي نستخرجها من الحسابات على أساس النفقة التاريخية لا تعتبر مقياسا للزيادة أو للنقص في الثروة، ولا تمثل النتائج المبلغ الذي يمكن توزيعه خارج المشروع دون أن يؤثر ذلك على طاقة المشروع"

ولقد أعدت دراسة على مجموعة من الشركات الكبرى اتضح منها أن الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار يؤدي حتما إلى نقص القوة الشرائية لرأس المال العامل، وأن معدلات الضريبة كانت أعلى، وعدم إظهار المعدل الحقيقي للنمو الاقتصادي في القوائم المالية. وقائمة الأرباح والخسائر لا تحمل بكل التكاليف التي ساهمت في تحقيق الإيراد وأن جزء من رأس المال قد استنفذ خلال الفترة المحاسبية في الحصول على الإيراد دون تعويضه من الأرباح الجارية مما يمس سلامة رأس المال

[1] طلال الجحاوي، سالم الزوبعي ؛ القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات؛ مرجع سابق؛ ص 46-47

ويؤدي إلى نقص تدريجي في فعاليته مما يظهر أرباحا مضخمة منها ما هو محقق ومنها ما هو غير محقق.[1]

- **عدم توفر البيانات المناسبة لاتخاذ القرار:**

يعتمد بقاء المؤسسة وتحسين قدراتها ومسايرة التطورات الحاصلة في محيطها من أجل المنافسة والبقاء بتحسين الأداء على القرارات التي تتخذها الوحدة الاقتصادية والتي ترتكز أساسا على المعلومات المحاسبية والمالية المتوفرة.[2] وهذا ما يجعل من دقة وموضوعية هذه المعلومات سببا في نجاعة وصحة هذه القرارات؛ وبهذا لا تعتبر البيانات المحاسبية في حد ذاتها هدفا بل وسيلة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فكلما كانت هده البيانات دقيقة وحقيقية كلما كان موقف الجهات المستفيدة أفضل في اتخاذ القرارات السليمة.

تخدم البيانات المحاسبية في الأصل وظائف الإدارة ومن ثم يجب أن يدخل ضمن الإجراءات المحاسبية اثر التغير في مستويات الأسعار حتى تصبح التقارير اللازمة للمستويات الإدارية ممثلة لانعكاس صحيح للمعلومات بالقيم الجارية.[3]

03. تغيرات مستويات الأسعار وموضوعية القياس المحاسبي:

يستفيد من القياس المحاسبي مجموعة من القراء الذين ينتمون إلى فئات مختلفة تختلف مصالحها أو تتعارض، فدون موضوعية القياس المحاسبي أو ايجابيته فإن مصالح بعض المستفيدين قد تتعرض للخطر. بحيث يتم التأكد من توافر شروط الموضوعية من خلال:

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس نفسه والوصول إلى النتائج نفسها.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية، فالإشكال الأهم يثور لدى التحقق من أن النتائج التي قدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

حيث تمثل المعلومة الحاسبية تمثيل حقائق اقتصادية إذا قيست بالاستناد إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. إذ تمثل القيم المحاسبية المسجلة بالسجلات المحاسبية عندئذ قيما اقتصادية حقيقية ولدى الإدارة مستند خطي يمثل دليلا موضوعيا على حصول تلك الصفقة بتاريخ معين وسعر معين، وأن تسجيل هذه الحقيقة في السجلات في التاريخ نفسه إنما يمثل حقائق اقتصادية.

[1] بالرقي تيجاني؛ القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم؛ مرجع سابق ؛ ص 71

[2] احمد قايد نور الدين ؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية ؛ ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ؛ جامعة الوادي أيام 5-6 ماي 2013 ؛ ص 06

[3] بالرقي تيجاني؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 72

إلا أن هذا الدليل سرعان ما يصبح مخالفا للحقيقة بمرور الزمن وأن قيم الأصول الواردة في قائمة المركز المالي تمثل تجميعات للأسعار في أوقات مختلفة وهي تختلف عن أسعار الوقت الذي تعد فيه قائمة المركز المالي. وأن الربح المقاس غير منطقي لأنه عبارة عن مقابلة إيرادات مسجلة في تاريخ معين بنفقات في تاريخ يختلف عن تاريخ تحقق الإيراد.

وخلاصة القول أن الموضوعية المزعومة التي يقدمها أساس التكلفة التاريخية لا يصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية ، وأن التسجيل والقياس وفق التكلفة التاريخية هو القياس الأمثل لمشروعات قصيرة الأجل ذات الطبيعة الخاصة. [1]

04. أهداف استخدام نماذج القياس المختلفة لإزالة آثار التغيرات في مستويات الأسعار

تنبثق الأهداف الأساسية لنماذج معالجة آثار التغيرات في مستويات الأسعار على القوائم المالية من الانتقادات الموجهة للنموذج التقليدي القائم على التكلفة التاريخية والذي يهمل تغيرات مستويات الأسعار عند القياس وما ينعكس من خلاله من تشوهات على القوائم المالية والمعلومات المحاسبية والمالية المقدمة. ومن خلال ذلك يمكن حصر أهم الأهداف في النقاط التالية: [2]

- تسهيل عملية إجراء المقارنة بين المنشآت المماثلة.
- إظهار الكفاءة الحقيقية للعملية الإدارية.
- تصعب على الإدارة عملية التلاعب في مبلغ الأرباح المحققة خلال الفترة.
- فصل أرباح التشغيل الجارية عن أرباح الحيازة الزمنية.
- إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشأة.
- تقديم معلومات عن أثر التضخم الذي يقع في مختلف قطاعات الصناعة وبالتالي يمكن فصل أثره عن آثار القرارات الإدارية. [3]

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان؛ نظرية المحاسبة؛ طبعة1 اصدار1؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع؛ عمان الأردن 2007 ؛ ص 371-372

[2] هلالي حسين ؛ كيفية اختيار ومدى فاعلية النماذج المحاسبية في مقابلة مشاكل التضخم ومشكلة الملاءمة بين القرارات الإدارية والبيانات التي تتولد عن النظام المحاسبي؛ مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ؛ السنة 09 المجلد 09 العدد 11 1987 مصر؛ ص 165

[3] موسى علي أبو عواد ؛ مرجع سابق ؛ ص14

المبحث الثالث: التغيرات في مستويات الأسعار وتأثيرها على بيانات القوائم المالية

لوكا باشيليو هو أول من دعى إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر. والذي اعتبره لوكا باشيليو ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنتقل آثارها للفترة المالية اللاحقة، وهي بنود الإيرادات والمصروفات. وذلك بعد أن وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية في ثلاث سجلات رسمية هي: المذكرة؛ اليومية؛ الأستاذ.

فإذا كانت المحاسبة تهدف إلى إيصال المعلومات إلى المستفيدين المتعددين لاستخدامها في اتخاذ القرارات فان القوائم المالية هي وسيلة المحاسبة الرشيدة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المشروع.[1]

لقد أصبحت ظاهرة تغير مستويات الأسعار تشكل مصدر قلق ليس تحديدا لدى السياسيين وإنما كذلك لدى أطراف عدة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمشكلة مثل الاقتصاديين والإداريين والمخططين والمستثمرين والاجتماعيين وغيرهم. إذ أن هذه الأطراف أخذت تبحث منذ زمن طويل عن وسائل تتمكن من خلالها إيقاف تأثيرها على الكشوف المحاسبية التي تشكل أساس للمعلومات المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات. ومن بين الوسائل الضرورية والمهمة هي المحاسبة التي يجب أن تكون أداة اقتصادية واجتماعية فاعلة من خلال تكيفها مع المتغيرات الحاصلة في معطياتها الرقمية جراء ارتفاع مستويات الأسعار.[2]

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

01. مفهوم القوائم المالية:

إن كلمة بيان أو كشف أو قائمة هي عبارة عن إعلان عن شيء يعتقد أنه صحيح وحقيقي والقوائم المالية بهذا المعنى هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي[3]. ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود، لذلك فإن المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية فهم يصفون بلغة مالية وضعية أو موقف المشروع والذين

[1] ياسر عبد المجيد محمد يسن ؛ اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية بالقطاع الصناعي السوداني؛ أطروحة دكتوراه في المحاسبة ؛ جامعة شندي السودان ؛ ص 84-85

[2] سعود حايد مشكور ؛ محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق؛ دار زهران للطباعة والنشر ؛ عمان الأردن 2014؛ ص 88

[3] طلال محمد الجحاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن طبعة 2009، ص 311-312؛

يعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال الفترة، والفترة قد تحدد كما هو شائع بسنة مالية كاملة، وقد تغطي هذه القوائم فترات أقل كنصف سنة أو ربع سنة.

تعد القوائم المالية المنتج النهائي لأي نظام محاسبي وهي عبارة عن تقارير تقدم إلى المهتمين بأمور المشروع سواء كانوا داخل أو خارج المشروع؛ لذلك تعتبر القوائم المالية النتيجة النهائية لنظام المحاسبة المالية وتعكس خلاصة المراحل المحاسبية السابقة من تسجيل و تبويب و تلخيص.[1] فهي وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية وكذلك المركز النقدي في المشروع أو خارجه. وتعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للعملية المحاسبية "

تعرف القوائم المالية على أنها القوائم التي تعدها منشآت القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية ، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشاة.[2]

تعريف القوائم المالية حسب لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC

القوائم المالية عبارة عن إعادة عرض مالي منظم للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة ومنية محددة غالبا ما تكون سنة واحدة، ولقد طالبت الهيئة بإعداد القوائم التالية: الميزانية العمومية – قائمة الدخل – قائمة التغيرات في حقوق الملكية – قائمة التدفقات النقدية – شرح السياسات المحاسبية المتبعة.[3]

تعريف حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

عرفت الهيئة في البيان رقم 05 للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض ويتم اشتقاقها من البيانات المعتمدة، وان إعداد مجموعة مترابطة تماما من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي لهو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي. فالقوائم المالية تترابط مع بعضها لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية. فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية؛ وهذه القوائم تقدم

[1] يحي قللي، مبادئ المحاسبة المالية، إيتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر، 2004، ص 23 .

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات؛ معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعلمية؛ الطبعة الثالثة؛ دار وائل للنشر، الأردن 2012؛ ص 03.

[3] فايز زهدي الشتلوني ؛ مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ الجامعة الإسلامية غزة 2005؛ ص 50.

تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية. فالقوائم المالية هي عبارة عن مخرجات نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع. ولقد حددت الهيئة أربع قوائم مالية مترابطة ومتكاملة يتوجب على جميع الوحدات المحاسبية إعدادها دوريا وهي:

قائمة الدخل – قائمة المركز المالي – قائمة التغيرات في حقوق الملكية – قائمة التدفقات النقدية. [1] بالإضافة إلى قائمة الإيضاحات التي تعد بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع خاصة؛ ومن بين أهم هذه الإيضاحات نجد القيمة المضافة وقوائم مالية معدلة على أساس المستوى العام للأسعار وقوائم أخرى موحدة في حالة وجود تجمعات لمجموعة من الشركات. كما قد نجد قوائم أخرى قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد. [2]

القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية ، الأداء ، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة.[3]

02. أهمية القوائم المالية:

في كثير من الأحيان تكون القوائم المالية هي الفرصة الوحيدة التي تعطي للمستثمرين بناء إستراتيجية الاستثمار ومدى قدرتها وقابليتها لتقييم الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الاستمرارية. أما ما يتعلق بالدائنين فهي توضح قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الديون. وكذلك تهتم الجهات الحكومية بالفوائد المالية لتحديد الضرائب المفروضة على المنشأة وكذا أهمية استمرارية النشاط الاقتصادي ومنع انهياره وتأثيرات ذلك على الاقتصاد القومي. أما أهمية القوائم المالية للمساهمين فإنها تمكنهم من بناء قراراتهم في مواصلة حيازة أسهم الوحدة الاقتصادية أو بيعها. وكذلك إدارة الوحدة الاقتصادية فهي المسؤولة عن اتخاذ القرارات ووضع الخطط والسياسات المستقبلية وبالنتيجة فهي تحتاج دائما لتقييم أدائها وفاعلية عملها لتحقيق الأهداف التي وضعت في الفترة الماضية.[4]

وعموما تختلف أهمية ومنافع القوائم المالية على اختلاف مستخدميها وعلى اختلاف الأغراض والحاجات وعلى سبيل الذكر يمكن ذكر ابرز الفوائد المتوخاة من استخدام القوائم المالية في :

- فائدة المعلومات لاتخاذ القرارات تقدم للمستثمرين والمقرضين.

---

[1] فايز زهدي الشتلوني ؛ مرجع سابق الذكر ؛ ص 42

[2] عباس مهدي الشيرازي؛ نظرية المحاسبة؛ ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ؛ الطبعة الأولى ؛ الكويت 1990 ؛ ص 120

[3] لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص الإدارة المالية ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر 2012 ؛ ص 35

[4] علي خلف كاطع الجبوري ؛ موثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية ؛ مجلة ذي قار ؛ المجلد 12 العدد03 أيلول 2017 ؛ ص 82

- تستخدم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية سواء من حيث الكمية أو الحجم أو التوقيت ومن حيث درجة المخاطرة المحيطة بها.
- تستخدم كأساس لبناء التوقعات المستقبلية والحكم على كفاءة الإدارة في استغلال الموارد.
- تقديم معلومات عن الربحية على أساس الاستحقاق والتي تمثل أساسا للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- عرض معلومات عن تدفقات الأموال في تقدير السيولة ومعرفة ناتج الأنشطة الاستثمارية والتمويلية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال تحليل مصادر واستخدامات الأموال.[1]

03. أهداف القوائم المالية :

حسبما ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية، أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.

كما ورد أيضا في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولكنها لا توفر كافة المعلومات من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها لا توفر معلومات غير مالية .

ويمكن أن نلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر في ما يلي:

حسب FASB : تتمثل أهداف القوائم المالية في: [2]

- توفير البيانات المالية لمساعدة المستثمرين والدائنين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمصالحهم تجاه الوحدة الاقتصادية.
- توفير البيانات اللازمة لتقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة من حيث قيمتها وتوقيت حدوثها في ظل عدم التأكد المحيطة بها.
- تحديد ممتلكات الوحدة الاقتصادية وما عليها من حقوق أو التزامات.
- توفير البيانات اللازمة عن نشاط الوحدة الاقتصادية ومقدرتها الكسبية.
- بيان مصادر أموال الوحدة الاقتصادية وأوجه استخدامها وما طرا على كل منها من تغيرات خلال فترة مالية معينة.

[1] مهند مجيد طالب ؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية ـ دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية ؛ مجلة الدنانير العراقية ؛ العدد 09 – 2016 ؛ ص 478-479

[2] فايز زهدي الشتلوني ؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 53

حسب AISC تتمثل الأهداف في:

- تزويد المعلومات عن الموقف المالي والأداء والتدفق النقدي للمؤسسة والمعلومات التي تهم شريحة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- تظهر القوائم المالية نتيجة أسلوب الإدارة في استخدام الموارد المتاحة.
- تساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفق النقدي للمؤسسة في المستقبل.
- تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء تكون مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.
- تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين.
- تظهر نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها.

وعليه يمكن أن نجمل أهم أهداف القوائم المالية في الوقت الحالي فيما يلي:[1]

- تقديم معلومات مفهومة وملائمة للمهتمين بالمشروع من مستثمرين حاليين ومحتملين ودائنين تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والاقتراض.
- توفير بيانات تساعد في تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح والفوائد.
- توفر القوائم المالية تقديرات حول الموارد الاقتصادية للمشروع وكذا التزاماته.

04. الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات المادة الأساسية للتحليل المالي، وهي مصدر مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي. ويعتمد عليها متخذو القرارات والمستفيدون وهي الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم. كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية.[2]

05. أنواع القوائم المالية:

تقسم أغلبية دراسات القوائم المالية إلى قوائم أساسية وأخرى مكملة أو ملحقة. ويقصد بالقوائم المالية تلك التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية انطلاقا من أرصدة الحسابات الختامية بحيث توفر حد أدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية.[3]

بحيث تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها تبعا لنشاط الوحدة الاقتصادية. لكن المعايير الدولية تتفق على أن هناك قوائم يجب أن تحتويها عملية الإبلاغ المالي، ومن أهم تلك القوائم المالية هي:

---

[1] احمد نور ؛ مبادئ المحاسبة المالية – المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية؛ الدار الجامعية طبع نشر وتوزيع ، القاهرة 2000 ؛ ص 42

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي؛ دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ؛ عمان الأردن 2006؛ ص28- 51 .

[3] عباس مهدي الشيرازي؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق ؛ ص 120

1.5 قائمة المركز المالي(الميزانية) :

هي قائمة تحتوي على معلومات مالية تخص البنود المتعلقة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية. وهي عبارة عن قائمة بأصول وخصوم المشروع في نهاية فترة مالية محددة. أو بمعنى آخر هي كشف أو قائمة تعد خارج اليومية والأستاذ وتتضمن تلخيصا وتبويبا لأرصدة الحسابات الدائنة والمدينة والتي تبقى مفتوحة بعد إعداد الحسابات الختامية تطبيقا لمبدأ الاستمرارية.[1]

وتعرف أيضا بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العمومية وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة(حقوق الملكية و الالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية (12/31/ن)، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للشركة في ذلك التاريخ[2]. وتعد هذه القائمة بأشكال متعددة فيمكن أن تعد على هيئة تقرير(قائمة الوضع المالي) أو على هيئة حساب (الميزانية العمومية). إلا أن الشكل الأول يوفر أساس جيد للتحليل المالي وذلك من خلال تصنيف البنود تحت عناوين رئيسية بالإضافة إلى إيجاد علاقة معينة بين هذه البنود عند الإفصاح عنها.

الميزانية هي تصوير للوضع المالي للوحدة المحاسبية في لحظة زمنية محددة وهي تاريخ إعدادها. لكن مفهوم قائمة المركز المالي ينطلق من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة بحيث أن كان الهدف تصوير المركز الاقتصادي للوحدة فإنها تعرف بالأداة التي يجب أن تظهر المركز الاقتصادي للوحدة بطريقة معيارية منظمة وفي لحظة معينة ؛ أما إذا كان الهدف تصوير المركز المالي فتعرف بأنها كشف شامل بأصول وخصوم المنشاة مقيم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للوحدة في تاريخ محدد.

فبالرغم من محدوديتها في توفير المعلومات الضرورية لمختلف المستخدمين خاصة المستثمرين، نظرا لعدم قدرتها على إبراز كل عناصر الأصول كما أن الكثير من أرقامها عرضة للتأثر بأحداث وظواهر غير معترف بها محاسبيا كتغيرات الأسعار وعدم استعمال مقاييس متجانسة في القياس.

تساعد هذه القائمة مستخدمي التقارير المالية على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للوحدة خاصة درجة السيولة ودرجة مرونة الهيكل المالي ودرجة المخاطرة. كما تمكن من إجراء مختلف المقارنات بين مختلف الوحدات وتحديد معدلات العائد على الاستثمار.[3]

---

[1] ياسر عبد المجيد محمد يسن ؛ اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية ؛ مرجع سابق ص 94

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص37.

[3] سي محمد لخضر ؛ أسس قواعد التقييم المحاسبي – دراسة تحليلية نقدية ؛ أطروحة دكتوراه علوم في المحاسبة ؛ جامعة باتنة 1 الحاج لخضر ؛ الجزائر 2016/ 2017 ؛ ص 47-48

2.5 قائمة الدخل :

وردت تعاريف متعددة في الأدب المحاسبي عن الدخل وقائمة الدخل نذكر منها:

هي صورة محاسبية للتعبير عن الأداء المالي للمشروع خلال فترة زمنية محددة؛ تشمل تكاليف ومصروفات النشاط بما فيها الأعباء الضريبية التي تدفع للحكومة نتيجة تحقق الدخل، تخدم هدف إظهار الأداء المالي للمشروع.[1]

هي قائمة تفصح عن نتائج نشاط الوحدة الاقتصادية للفترة الماضية، الهدف منها تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن النشاط التشغيلي. كما توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية. ومن أهم خصائص قائمة الدخل أنها تستعمل لتحليل البيانات المالية والمقارنة بين الفترات المالية وبين الوحدات الاقتصادية.[2]

عبارة عن كشف يبين إيرادات ومصاريف المشروع خلال السنة المالية، من خلاله يتم التوصل إلى نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية في نهاية السنة المالية. وهو كشف مهم بالنسبة لمالكي المشروع ودائنيه وبقية المهتمين بالمشروع؛ وتأتي أهميته من أن نجاح المشروع أو فشله يعتمد على قدرته على تحقيق إيرادات تفوق المصاريف، وأن صافي الدخل هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات. [3]

رغم عدم الاتفاق بين مختلف المحاسبين على الطريقة الأمثل الواجب إتباعها لتحديد نتائج النشاط، فعلى سبيل المثال تتمسك جمعية المحاسبة الأمريكية بمفهوم الدخل الشامل في حين كان موقف مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الأمريكي يميل إلى مفهوم الدخل الجاري على الأقل في البداية ثم يتبنى هو كذلك المفهوم الشامل بعد ذلك . لكن ما تم الاتفاق عليه في نهاية المطاف هو الجمع بين المدخلين من اجل الاستفادة من مميزات كل منهما من خلال إعداد قائمة الدخل وفقا للمفهوم الشامل مع الإفصاح عن ربح النشاط الجاري ضمن هذه القائمة. وهذا ما ينعكس في الرأي الصادر عن لجنة مبادئ المحاسبة رقم 09 بعنوان التقرير عن نتائج الأعمال الذي نص على ضرورة أن يعكس صافي الدخل كل بنود الأرباح والخسائر المعترف بها خلال الفترة.

وتكمن أهمية هذه القائمة في كونها مصدرا أساسيا لكل البيانات التي يبحث عنها المستعملون من اجل ترشيد قراراتهم الاستثمارية وقياس مردودية الوحدة المحاسبية ومن خلالها تقييم كفاءة الإدارة. كما تعتبر وسيلة أساسية في قياس التوجه المستقبلي للنشاط وتحديد إمكانيات تحقيق عوائد مستقبلية تتناسب مع

---

[1] ياسر عبد المجيد محمد يسن ؛ اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية ؛ مرجع سابق ص 87

[2] BAKER,C.RICHARD,DING,YUAN-STOLOWY,HERVE;Income statements by nature and analysis of company performance – an application to U.S airline companies; university of massachusetts Dartmouth; www.ecompapers.repec.org/usa . p08

[3] طلال الجحاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية، مناهج الجامعات العالمية، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2005، ص 248،249 .

الأموال المستثمرة أو مؤشرات على انحدار مستوى النشاط وبالتالي الأرباح المحققة . هذا بالإضافة إلى أهميتها في تحديد وقياس أساس فرض الضريبة.[1]

3.5 قائمة التدفقات النقدية :

شهدت فترة التسعينات تطورا ملحوظا في الفكر المحاسبي وكان من أهم نتائجه الاهتمام بالتدفقات النقدية. ومن ثم تعالت الكثير من الآراء التي طالبت بضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية، فضلا عن زيادة الاهتمام بضرورة إعداد الموازنة النقدية لمواجهة إي عجز قد تتعرض له الوحدة الاقتصادية أو لتوجيه الفائض لأوجه الاستثمارات المختلفة. حيث تعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم الحديثة نسبيا مقارنة مع كل من قائمتي الدخل والمركز المالي. وقد برزت الحاجة إليها نتيجة القصور في المعلومات التي تعطيها القائمتين المذكورتين سابقا لاعتمادهما على أساس الاستحقاق .

أصبحت قائمة التدفقات النقدية من أكثر القوائم المالية الأساسية استخداما بعد قائمتي الدخل والميزانية؛ خاصة بعد أن ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية في معياره رقم 95 لعام 1987 كافة الشركات بغض النظر عن حجمها أو طبيعة نشاطها بإعدادها بدل قائمة التغير في المركز المالي، ومن ناحية ثانية الغي المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 السابق لعام 1977 باسم بيان التغيرات في المركز المالي وحل مكانه أيضا المعيار المحاسبي رقم 07 باسم قائمة التدفقات النقدية المعدل عام 1992 الذي سرى مفعوله بدءً من 1994/01/01.[2]

حسب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 07 تختص بعرض التدفقات النقدية والتغيرات في النقد والنقد المكافئ للوحدة الاقتصادية لفترة إعداد التقارير وبشكل منفصل ، وان تلك المعلومات التي يقدمها مفيدة في تقييم القدرة النقدية للوحدة الاقتصادية وكذلك المقارنة بين التدفقات النقدية التشغيلية بين الوحدات الاقتصادية ولفترات مختلفة وهو ما يعود بالمنفعة على أصحاب المصالح لأنه لا يتأثر باستعمال المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث بينها.[3]

تنبع أهمية قائمة التدفقات النقدية من دورها في توفير معلومات لا تظهر في كل من قائمة الدخل والميزانية ، لذا تعتبر بمثابة صلة الوصل بين هاتين القائمتين ، كما أنها أكثر ملاءمة منهما لتحديد نقاط القوة والضعف في نشاط المنشأة وما يمكن اشتقاقه منها من مؤشرات كمية فعالة لتقديم مدى كفاءة

[1] سي محمد لخضر ؛ مرجع سابق ؛ ص 43-44

[2] نوري محمد معافي؛ مدى إدراك أهمية قائمة التدفقات النقدية في ترشيد القرارات الاستثمارية بصندوق الضمان الاجتماعي؛ رسالة ماجستير في المحاسبة ؛ الأكاديمية الليبية فرع مصراتة 2015 ؛ ص 38-40

[3] علي خلف كاطع الجبوري؛ موثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية؛ مرجع سابق ؛ ص82

السياسات التي تتبناها الإدارة في مجال التمويل والاستثمار وإمكانية التنبؤ المستقبلي في التوسع.[1] حيث تبين قائمة التدفقات النقدية رصيد النقدية من خلال كشف النقد المستلم والنقد المدفوع خلال الفترة. ويمكن القول بأن الهدف الأول من إعداد التدفقات النقدية هو تقديم معلومات مفيدة عن المقبوضات والمدفوعات التي تمت خلال الفترة المالية. وأن الهدف الثانوي هو تقديم معلومات حسب الأساس النقدي عن أنشطة المنشأة المختلفة سواء كانت الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية[2]. فالبيانات الواردة في قائمة التدفقات النقدية تفيد جهات عديدة مثل المستثمرين والملاك والدائنين وبعض الجهات الحكومية وغيرها. حيث أن قائمة التدفقات النقدية تقدم معلومات حول عدة نقاط من أهمها :

– معرفة مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية.

– معرفة قدرة المنشأة على دفع حصص الأرباح ومقابلة التزاماتها في مواعيد استحقاقها.

– معرفة الأسباب التي أدت إلى الاختلاف بين صافي الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وكيفية الانتقال من أحدهما لآخر؛ إذ أن البعض يهتم بمعرفة صافي الربح لأنه يعكس نجاح أو فشل عمل المشروع من فترة لأخرى، في حين يهتم البعض الآخر بمعرفة حركة النقدية في المنشأة حتى لو كانت تحقق ربحا أو خسارة .

تبين قائمة التدفقات النقدية كل التغيرات التي حصلت على النقدية وما ماثلها خلال الدورة المحاسبية من خلال ثلاث أنشطة أساسية هي:

التدفقات المتأتية من الأنشطة التشغيلية أو العملياتية: وهي تدفقات مرتبطة بعمليات الاستغلال العادي للوحدة .

التدفقات المتأتية من الأنشطة الاستثمارية: بحيث تعتبر من أهم المعلومات المستهدفة من قبل المستثمرون خاصة لأنها تبين معلومات حول استمرارية النشاط من عدمه.[3]

التدفقات المتأتية من الأنشطة المالية: لمعرفة مصادر التمويل التي تلجا إليها الوحدات وتلك العمليات المرتبطة بأدوات الملكية.

[1] عبد الناصر شحدة السيد احمد ؛ الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان؛ رسالة ماجستير ؛ جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ؛ كانون الثاني 2008 ؛ ص 16.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون؛ أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني؛ دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان الأردن، 1998؛ ص282 .

[3] Jean Jacque Julian ; les normes comptables internationales IAS- IFRS ; Foucher ; page 30

4.5 قائمة التغير في حقوق الملكية

هي قائمة تعكس التغيرات في حقوق المالكين خلال الفترة المشمولة بالتقرير الناتجة عن تعاملات حسابات المالكين بما يوضح الزيادة أو النقصان في الموجودات في الفترة المالية الماضية. إذ تعرض معلومات تفصيلية عن عناصر الملكية بما في ذلك الدخل الشامل والتغيرات في السياسات المحاسبية والآثار المترتبة على تطبيقها.[1]

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

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

5.5 الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

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

- أساس إعداد القوائم المالية.
- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة.
- المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية.
- معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل.

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

---

[1] علي خلف كاطع الجبوري؛ موثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية؛ مرجع سابق ؛ ص 82

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

[3] سالمي محمد الدينوري؛ قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية؛ رسالة ماجستير؛ جامعة الحاج لخضر باتنة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ 2009/2008؛ ص 44.

[4] أمين السيد أحمد لطفي؛ نظرية المحاسبة؛ القياس والإفصاح و التقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية؛ الدار الجامعية الإسكندرية،2007؛ ص191.

06. الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم. وهناك أربع خصائص أساسية للقوائم المالية تتمثل في:[1]

- **قابلية الفهم :**

وهذه الخاصية مرتبطة بمحتوى المعلومات الواردة في القوائم المالية. ويقصد بها قابلية المعلومات للفهم المباشر من قبل مستخدمي القوائم المالية. بحيث يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إذا كانت ملائمة لحاجات صانعي القرار بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

- **الملائمة:**

يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار؛ فالمعلومة الملائمة هي تلك المعلومة القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار أو تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة. وليس من الضروري أن يترتب على المعلومات الملائمة تغيير ذات القرار. بحيث تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية؛ وتعتبر المعلومة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية بالاعتماد عليها.

- **الموثوقية:**

يقصد بها خلوها من الأخطاء والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة تمثل بصدق نتائج العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وخلوها من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد. وباختصار تعني هده الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة. إي أن تجعل متخذ القرار يثق فيها. ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية هي: [2]

- الموضوعية وقابلية التحقيق.
- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع البحث .
- الحياد بمعنى خلوها من التحيز .

[1] بالقاسم بن خليفة ؛ دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة ؛ أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر ، 2015 ؛ ص 136-137

[2] نفس المرجع السابق؛ ص 137

- **القابلية للمقارنة:**

يستوجب على مستخدمي القوائم المالية تمكنهم وقدرتهم على مقارنة البيانات المالية للمنشأة عبر الزمن أو مقارنة مع المنشآت الأخرى من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن وعلى أساس ثابت للمنشآت الأخرى. ولعل أهم ما تتضمنه خاصية قابلية المقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية وآثار التغييرات في هذه السياسات.

07. القيود المتعلقة بالقوائم المالية

عند إعداد القوائم المالية وجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المحددات نذكر منها: [1]

- التوقيت المناسب: إي ضرورة حصول مستخدمي المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في الوقت المناسب واتسامها بالفورية ليكون لها الأثر البارز على القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات.
- الموازنة بين التكلفة والمنفعة: إي انه يفترض أن المنافع المتأتية من المعلومات تفوق تكاليف إعدادها وتوفيرها . في حين تجدر الإشارة أنه لا يوجد معيار ثابت للتمييز بين التكلفة والمنفعة لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل حالة على حدى.
- الموازنة بين الخصائص النوعية: إي ضرورة المبادلة بين الخصائص النوعية. كما يرمي إلى تحقيق توازن مناسب فيما بينها من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.
- الصورة الصحيحة والعادلة (التمثيل العادل): إي أن القوائم المالية يفترض أن تعكس أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة وأنها تعبر بصدق وأمانة عن الأحداث الاقتصادية.[2]

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات؛ معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية ؛ دار وائل للنشر ، عمان الأردن 2008؛ ص 11

[2] طارق عبد العال حماد ؛ دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة؛ الدار الجامعية ؛ القاهرة ؛ 2006 ؛ ص 99

08. مستخدمي القوائم المالية

1.8 مستخدمي القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات

يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بمعرفة مستخدمي القوائم المالية. فقد عرفهم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) على أنهم حملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين، كونهم المستفيدين الرئيسيين من المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات الأخرى. لأن أهدافهم تنبع أساسا من الاحتياجات الإعلامية للمستفيدين الخارجيين الذين يفتقرون إلى السلطة لوضع المعلومات المالية.[1]

في ضوء ذلك يمكن تبويب المستخدمين في مجموعات هي:[2]

أ) **حملة الأسهم والمستثمرين وحاملو الأوراق المالية:** يعد هؤلاء أهم مستخدمي المعلومات التي تقدمها القوائم المالية في اتخاذ قرارات ذات تركيز استثماري أو تركيز على وظيفة الوكالة أو كلاهما معا. فيقوم المستثمرون عادة بإنشاء مشاريع جديدة أو التوسع في مشاريع قديمة؛ ما من شأنه إعطاء أهمية بالغة للمعلومات لتقدير حجم المخاطرة وتوقع العائد منها. والتي تعينهم في اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ أو البيع. كما تفيد المعلومة المحاسبية المساهمين في تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.[3]

ب) **المديرون** : تعد أحد مصادر الطلب على المعلومات بسبب التعاقدات التي تحتوي على أحكام وشروط تعتمد على متغيرات القوائم المالية كعقود الحوافز بالإضافة إلى استخداماتها في العديد من القرارات التمويلية والاستثمارية والتشغيلية.

ج) **المستخدمون (العمال)** : يهتم هؤلاء بما تقدمه القوائم المالية من مؤشرات عن ربحية الشركة في الحاضر والمستقبل ومدى تأثير ذلك على حصتهم من الأرباح الموزعة بالإضافة إلى ما تقدمه القوائم المالية من مؤشرات على استمرار خطط معاشاتهم التقاعدية.

د) **المقرضون والموردون الآخرون:** المعلومات التي تقدمها القوائم المالية تساعد المقرضون والموردون في معرفة المركز المالي قبل التعامل مع الشركة من خلال معرفة المعلومات المتعلقة بالسيولة والمديونية والربحية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة لتحديد مقدار الفائدة ومقدار الضمان المطلوب وطريقة التسديد .

---

[1] Eldon S , Hendriksen and Michal F, Van Brede; Accounting Theory ;Fifth Edi ; Mcgraw-Hill com .inc ;Bosten 2011; p129

[2] بتول محمد نوري المهداوي ، سمير منير عبد الملك الشماع ؛ اثر منهج اتخاذ القرارات على مستخدمي القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية ؛ مجلة الدنانير العراقية ؛ العدد 2017/11 ؛ ص 497-498

[3] Philippe Touron et Hubert Tondeur ;comptabilité en IFRS , Edition d'Organisation , paris 2004 , p 7

هـ) العملاء: يهتم العملاء بمعرفة المقدرة المالية للشركة التي تربطهم معها علاقات طويلة المدى حيث تساهم معلومات القوائم المالية في معرفة قدرة الشركة على البقاء.

و) الهيئات التنظيمية والحكومية: يأتي اهتمام هذه المجموعات باختلاف أهدافهم؛ فبعضهم يهتم بمقدار الأرباح والإيرادات المحققة لغرض فرض الضرائب والبعض الآخر يهتم لأغراض التعاقد الحكومي والرقابة التنظيمية. لأن هذه المعلومات تعد أحد مدخلات اتخاذ القرارات من قبل هذه الهيئات. فمن مصلحة الحكومات ووكالاتها الإلمام بالمعلومات التي تساهم في عملية توزيع الموارد واستخدامها كأساس لإحصاءات الدخل القومي والإحصاءات المشابهة.[1]

أطراف أخرى: وتشمل الباحثين و الأكاديميين وتنظيمات المجتمع المدني لحماية البيئة ومجموعات الضغط ذات المصالح الخاصة.[2]

ونظرا لوجود عديد من مجموعات المستخدمين الحاليين والمحتملين والدين يكون لديهم نماذج اتخاذ قرارات مختلفة ومتنوعة، فإن احتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة ومتنوعة وهو ما يؤثر على طريقة إعداد القوائم المحاسبية والمفاضلة بين الطرق والسياسات المحاسبية. حيث يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين، قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع، وقسم آخر يتمثل في المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة كما هو موضح في الجدول الموالي.[3]

[1] موسى شرفية؛ الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛ مرجع سابق؛ ص 99

[2] بتول محمد نوري المهداوي، سمير منير عبد الملك الشماع ؛ اثر منهج اتخاذ القرارات على مستخدمي القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية ؛ مجلة الدنانير العراقية ؛ العدد 2017/11 ؛ ص 497-498

[3] كمال الدين الدهراوي؛ مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة ؛ الدار الجامعية بيروت 2001؛ ص 15-16

جدول 3-1: مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمين	احتياجات المستخدمين
المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة: - المساهمين (الحاليين والمحتملين) - الدائنين (قصيرة وطويلة الأجل) - المديرين - العاملين - المستهلكين - الموردين - المنافسين **المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة:** - محللي القوائم المالية وسماسرة البورصة - اتحادات العمال - الوكالات والهيئات الحكومية - الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية	**01)القياس الشامل للأداء** - مقاييس مطلقة - بالمقارنة مع الأهداف والمعايير - بالمقارنة مع شركات أخرى **02)تقييم أداء الإدارة** - الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد - المسؤولية القانونية **03) التوقعات المستقبلية** - الأرباح - التوزيعات والفوائد - الاستثمارات - التوظيف **04) الحكم على المركز المالي** - تقييم اليسر المالي - تقييم درجة السيولة - تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد **05) تخصيص الموارد** **06) تقييم الديون وحقوق الملكية** **07) تقييم الالتزام باللوائح والقوانين** **08) تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البيئة والاقتصاد القومي.**

المصدر: الدهراوي ؛ مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة ؛2001؛ ص 16

2.8 العوامل المؤثرة على مستخدمي المعلومات المحاسبية

لا يعتمد مستوى جودة المعلومات المحاسبية فقط على الخصائص النوعية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وإنما يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات) ففائدة المعلومات لمتخذ القرار تعتمد على عوامل تتعلق بمجال الاستخدام منها: [1]

[1] رابح طيورات ؛ علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية ، دراسة عينة من خبراء ومحافظي الحسابات ؛ رسالة ماجستير دراسات مالية ومحاسبية ؛ جامعة المسيلة 2014؛ ص 35-36

- طبيعة القرارات التي يواجهها متخذ القرار.
- طبيعة النموذج القراري المستخدم من طرف متخذ القرار.
- طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها متخذ القرار.
- مقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوفرة لمتخذ القرار.
- مقدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات.
- مستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار.

كما أن هناك عوامل أخرى تتعلق بالإطار الفكري للمحاسبة، حيث يتأثر حكم متخذ القرار على المعلومات بنواحي القصور المتعددة التي يعاني منها الإطار الفكري للمحاسبة والمتمثلة فيما يلي: [1]

- عدم وضوح المعنى لكثير من عناصر الإطار الفكري للمحاسبة وافتقارها إلى الترابط واحتمالات التعارض فيما بينها (كالتعارض بين الموضوعية ومنفعة المعلومات عند استخدام القيمة الجارية).
- عدم وجود معالجات مؤكدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة مما ترك المجال واسعا للاختيار بين أسس محاسبية بديلة مختلفة (طرق الاهتلاك، تقويم المخزون السلعي).
- عدم تقديم إجابات محددة بالنسبة لكثير من المشكلات التي يواجهها المحاسبون مما فتح المجال للاجتهادات والأحكام الشخصية من قبلهم (قياس التغيرات في الأسعار، قياس الموارد البشرية).

[1] عزو خليف عزيز؛ المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية؛ رسالة ماجستير ؛ جامعة حلب سوريا 2006؛ ص 16

المطلب الثاني: آثار تغيرات الأسعار على القوائم المالية

يستند قياس الدخل المحاسبي وتحديد المركز المالي للوحدات الاقتصادية إلى مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لنماذج القياس المحاسبي. ولعل أهم هذه الفروض فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية ؛ حيث يقضي الفرض الأول بوجوب ارتكاز التقارير والقوائم المالية المحاسبية على وحدة قياس ثابتة بحيث يمكن تجاهل التغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس. وينبثق من هذا الفرض مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتطلب تسجيل جميع معاملات الوحدة المحاسبية بالقيمة الفعلية في تاريخ إتمامها حتى تعكس المحاسبة الأحداث المالية كما تمت بالفعل. ونتيجة ذلك فان المحاسبة التقليدية لم تعطي أهمية لمشكلة القيمة المتغيرة لوحدة القياس النقدي بسبب التغيرات في مستويات الأسعار مما يؤثر في نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية وقائمة المركز المالي.[1]

ومع استمرار التقلبات في مستويات الأسعار أصبحت مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير مالية عديمة المنفعة والدلالة. فالأصول النقدية التي تظهر بالميزانية بالتكلفة الجارية لا تظهر أرباح وخسائر القوة الشرائية نتيجة التغير في قيمة العملة، في حين تقيم العناصر غير النقدية بالتكلفة التاريخية مقدرة بعدة مقاييس على حسب تواريخ الاقتناء، وبذلك تصبح الميزانية شاملة ومجمعة لقيم غير متجانسة مجموعها لا يعني ولا يدل على إي معنى. كما يتم احتساب مخصصات الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل، ومع ارتفاع مستويات الأسعار لا يكفي مجموع الاهتلاكات لإحلال الأصل المهتلك، مما يؤدي إلى تضخم الأرباح وعدم المحافظة على رأس المال بسبب توزيعات للأرباح الوهمية ومغالاة في دفع الضرائب.[2]

01. آثار التغيرات السعرية على قياس المركز المالي:

يتم تقييم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها في ظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية في التقييم. وفي ظل الارتفاع المستمر للأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة والمخزون السلعي عن التكلفة الحاضرة، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي أو زمني بين وقت الاقتناء وتاريخ القياس؛ مما يؤدي إلى نتيجة مفادها أن الميزانية المعدة وفق هذا الفرض تضم أرقاما بتكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لها في تاريخ إعدادها.

---

[1] احمد قايد نور الدين؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية؛ الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؛ جامعة الوادي الجزائر؛ يومي 05-06 ماي 2013 ؛ ص 05

[2] حلقوم الحاج ؛ دراسة اثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي – دراسة حالة شركة الأسهم الرياض سطيف؛ رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس ،سطيف الجزائر 2009-2010 ؛ ص 83

فضلا عن أن حيازة تلك العناصر يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة، لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية بالميزانية. وتأسيسا على ذلك فان إتباع مدخل التكلفة التاريخية في قياس عناصر الميزانية يؤدي إلى فقدان هذه العناصر دلالتها الاقتصادية وهو ما يؤثر في اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد الاقتصادية. كما يؤدي إلى افتقار هذه العناصر إلى القابلية للمقارنة على مستوى الوحدة الاقتصادية؛ كما يؤدي أيضا إلى عدم قابلية هذه العناصر للتجميع الرياضي لاختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس عند اقتنائها.

وأهم المشكلات التي يسببها تغير الأسعار لعناصر قائمة المركز المالي وهي:

أ) الموجودات الثابتة:

تظهر الموجودات الثابتة المقتناة مند فترة طويلة بقيمة محاسبية أو قيمة دفترية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها. وبسبب ما قد يحصل في هذا الوقت من تقدم تكنولوجي وتغير في البيئة الاقتصادية وارتفاع في الأسعار ونتيجة لذلك ينشأ فارق كبير بين القيمة الدفترية للموجودات وقيمتها الحالية. حيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الأولى في الميزانية فضلا عن أن مبلغ الموجودات الثابتة يمثل قيمة تاريخية و لا يمثل قيما حقيقية؛ على الرغم من تماثلها من ناحية طبيعتها المادية لكنها تختلف من ناحية أوقات دخولها في حوزة ملكية الشركة. وعليه فإن الاحتساب بالتكلفة التاريخية يخفض قيمة عناصر الموجودات الثابتة ويضفي حالة تخفيف القروض المنسوبة إلى التآكل النقدي أو تآكل القوة الشرائية. أما اهتلاكات الموجودات الثابتة فينخفض مجموع أقساطها عن ما يجب أن يكون عليه لأنها تحتسب على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للموجودات الثابتة؛ وهذا الانخفاض في الاهتلاكات التي تشكل إحدى عناصر الموجودات التشغيلية يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الربح التشغيلي، ومن ثم زيادة معدل العائد على حقوق الملكية.

فإذا ما حصل ارتفاع في الأسعار فإن القيمة السوقية للموجودات الثابتة التي يراد اقتناؤها أعلى من التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة المستخدمة التي يراد استبدالها. وعليه فالمبالغ المستقطعة من إيرادات كل فترة مالية والمخصصة للإهتلاك لا تساعد على تجديد الموجودات الثابتة بمثلها بسبب ارتفاع الأسعار. وأن عدم القدرة على استبدال الموجودات الثابتة يؤدي إلى حدوث خسارة مادية مهمة جراء انخفاض الطاقة الإنتاجية أو التشغيلية.

ب) المخزون :

يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل المنشأة، والتجدد و الحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفارق بين كلفته التاريخية وقيمته الحالية في ظل الارتفاع الاعتيادي للأسعار. وتبتعد عنها إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار، وعليه من غير الممكن الاعتماد على التكلفة التاريخية أساس لتقييم المخزون وإعادة تجديده في ظل ارتفاع الأسعار، لذلك عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى انخفاض كميته المادية ومن ثم يشكل خطر حدوث خسارة مادية مهمة. كما أنه يظهر في الميزانية في ظل انخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة؛ وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب معدل دوران المخزون وبحسب الطريقة المستخدمة في التقييم. لذا يتعين عادة تكوين مخصص لانخفاض قيمة المخزون حينما تكون قيمته عند الجرد أقل من تكلفته التاريخية.[1]

ت) البنود النقدية المدينة :

وتشمل على عناصر الموجودات المتداولة الأخرى مثل القروض الممنوحة للمدينين وأوراق القبض و ما شابه ذلك.تتأثر هذه البنود كذلك بالتضخم و انخفاض قيمة العملة النقدية، فالحقوق المترتبة للشركة بذمة الغير تدفع بالنقود المنخفضة، كما أن النقود تتعرض إلى خسارة مستمرة في قوتها الشرائية.

ث) حقوق الملكية:

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

ج) البنود النقدية الدائنة :

تشمل عناصر المطلوبات الأخرى مثل القروض المستلمة والدائنين وأوراق الدفع والبنوك الدائنة وما شابه ذلك.، فبالنسبة للقروض بشكل عام تكون قيمتها الحقيقية أقل بكثير من القيمة التي تظهر بها في قائمة المركز المالي. ومن المعروف أن التضخم أو الانخفاض النقدي يعطي مكتسب للمقترضين ويمكن قياس المكتسب بحساب مكتسب التضخم من مبلغ القروض في قائمة المركز المالي وذلك بمقارنة هذا المبلغ بمبلغ القروض المعدلة. وفي نفس الوقت يمثل خسارة بالنسبة للمقرضين بسبب فقدانهم بشكل كبير القوة الشرائية نتيجة ارتفاع معدلات التضخم؛ لذلك تنشأ خلافات بين المقرضين والمقترضين أثناء فترات

[1] سعود حايد مشكور العامري، ، محاسبة التضخم (بين النظرية والتطبيق)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص91

ارتفاع الأسعار خاصة فيما يتعلق بأسعار الفائدة مما يؤدي إلى إلغاء العقود أو إعادة إبرامها من جديد على أساس أسعار الفائدة المتضمنة معدلات التضخم.

وعليه يمكن القول أن قائمة المركز المالي المعدة في ظل الظروف التضخمية لا تعبر بصورة مطلقة عن الحقيقة الاقتصادية للشركة لذلك يتعين تعديلها محاسبيا لغرض معرفة المركز المالي الحقيقي للمنشأة.[1]

02. آثار التغيرات السعرية على قياس نتيجة الأعمال:

في فترات ارتفاع الأسعار وفي ظل انتهاج المناهج المحاسبية التي تهمل تغيرات الأسعار يكون الدخل الناشئ عن العمليات متضخما ولا يعبر عن الحقيقة الفعلية لنتائج الأعمال. ولكون الدخل أساسا محاسبيا لقياس مدى تقدم ونجاح الوحدات الاقتصادية ، فانه من الضروري الأخذ بعين الاعتبار آثار تغيرات الأسعار على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ضوء مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية. فبالرغم من أن طرق قياس الدخل المحاسبي تتفق جميعها على أن دخل الوحدة المحاسبية يتم قياسه عن طريق مقارنة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها ، إلا أنها تختلف في تفسير مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية ، فالمشكلة هي قياس الدخل وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال الذي يعني عدم المساس برأس مال الوحدة بعد توزيع دخل الفترة. والذي يعرف على انه المبلغ الذي يمكن توزيعه على الملاك دون إحداث نقص في قيمة صافي الأصول. فالمحافظة على رأس المال النقدي التي تعتمد قياس عناصر الدخل المحاسبي بطريقة تجاهل الأسعار ، مما يؤدي إلى عدم المحافظة على القيمة الحقيقة لرأس المال من جراء توزيع الأرباح التضخمية . أما المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي للوحدة قائم على مقابلة إيرادات حقيقية بمصاريف مقيمة على أساس أسعار استبدالية جارية خلال نفس الفترة ، أي أخذ بعين الاعتبار التغيرات السعرية الخاصة . بينما ينصب مفهوم المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال على أساس تعديل البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة بالتكلفة التاريخية لتعكس التغيرات السعرية العامة في نهاية الفترة المالية وبذلك يمكن التغلب على التقلب في وحدة القياس النقدي.[2]

يؤدي ارتفاع مستويات الأسعار إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج التي تحملها الشركة على أسعار مبيعاتها، ومن المؤكد أن ارتفاع أسعار المستلزمات السلعية والخدمية ينعكس على أسعار بيع المنتجات،

[1] سعود جايد مشكور العامري؛ محاسبة التضخم (بين النظرية والتطبيق)؛ دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2006؛ ص92

[2] احمد قايد نور الدين؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية؛ مرجع سابق ؛ ص 05-06

لذلك فإن القرارات المتخذة بخصوص تخفيض أسعار البيع قد لا تتوافق تماما مع الارتفاع الحاصل في أسعار المستلزمات السلعية والخدمية.

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

وفي إطار الحديث عن حساب النتيجة أو كشف الدخل فإن التغير في المخزون يحتسب عن طريق الفرق بين مخزون آخر المدة وأولها معبرا عنه بوحدات نقدية ذات قيم مختلفة. حيث أن الانحرافات الناجمة عن حسابات المخزون يمكن أن تصحح جزئيا عن طريق تكوين تخصيصات لارتفاع الأسعار، لكنه يصعب تقييم التأثير الاقتصادي لهذه الانحرافات. لذلك فإن طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) يمكن أن تتضمن حلا مناسبا لتعلية الربح المحاسبي في فترة التضخم لاسيما أنها تستبعد تكلفة البضاعة المقتناة حديثا من المبيعات.

وبالنسبة للإهتلاك المحاسبي وخاصة الاهتلاك الثابت، فإن المبالغ المتراكمة للاهتلاكات لا تكفي لإعادة تجديد الموجودات الثابتة، الأمر الذي يستلزم إتباع رأي جاء به المفكر رايفزلانج (Rives-Lange) والذي أكد على ضرورة إضافة اهتلاكات تكميلية للاهتلاكات المحسوبة؛ و قد يطلق عليها تسمية اهتلاكات استثنائية بغية المساعدة في تجديد الموجودات الثابتة. ومن ثم المحافظة على المعنى الاقتصادي لقائمة المركز المالي. وهذه الاهتلاكات التكميلية لا تعامل معاملة الاهتلاكات الاعتيادية ضمن المصروفات التشغيلية بل تدخل ضمن المصروفات الاستثنائية ويجرى تسويتها بالتخصيصات التي تكونها الشركة لهذا الغرض. كما أن هذه الاهتلاكات قد لا تخصم من الربح الخاضع للضريبة بهدف تشجيع الشركات على إتباع هذا الأسلوب بالتعجيل في احتساب الإندثارات خلال فترة التضخم، فضلا عن أن هذه الاهتلاكات يتم احتسابها سنويا خلال الفترة المعنية.

وبالمقابل فإن المصروف الحقيقي للفوائد على القروض يخفض من المكتسب المتحقق من تسديد هذه القروض. ويحتسب هذا المكتسب عن طريق الفرق بين ما يجب تسديده في حالة تعديل القرض و بين قسط التسديد الفعلي.

أما بالنسبة للأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناجمة عن عمليات التصرف بالموجودات الثابتة بالبيع، فإنها تظهر هي الأخرى بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية لأنها تحتسب على أساس التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة. لذلك يجب احتساب هذه العناصر على أساس القيمة الحقيقية (المعدلة) للموجودات التي يتم التخلي عنها.

وبشكل عام يمكن القول أن الربح المحاسبي للفترة المالية لا يعكس الربح الحقيقي؛ فالضريبة المحتسبة على الربح المحاسبي حينما يكون هذا الأخير وهمي جزئيا أو كليا، تشكل عبئا على رأس المال وتستقطع منه. علاوة على أنه يجري توزيع حصص ربحية وهمية ينعكس أثرها السلبي على حفظ الطاقة الإنتاجية للمنشأة.[1]

وعليه يمكن القول انه إذا كان التغيير في مستويات الأسعار يحدث بمعدلات مرتفعة وبصفة مستمرة فان القوائم المالية والبيانات التي تحويها تصبح عديمة الفائدة ما لم يتم تعديلها باستعمال الرقم القياسي المناسب لتوحيد المقاييس غير المتجانسة في مقياس موحد يعطي مصداقية أكثر للبيانات المحاسبية المبوبة على أساس التكلفة التاريخية. كما تجدر الإشارة إلى أن عملية التعديل ليست بالأمر الهين، فهناك مشاكل تتعلق باختيار الرقم القياسي الملائم في حد ذاته، والبنود المحاسبية الواجب تعديلها، ودرجة الموضوعية التي يمكن توافرها في البيانات المعدلة، ومدى استعداد الهيئات المهنية المحاسبية لإجراء التعديلات اللازمة.[2]

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

[2] حلقوم الحاج ؛ دراسة اثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي؛ مرجع سابق ؛ ص 84-85

الفصل الثاني:

بـــــدائل القـــــياس المـــحاسبي للتـــكلـفة التاريـــخية في ظل تـــغيرات مستـــــــــــويـــات الأســـــــــعار

تمهيد:

توضح تفسيرات الدخل المحاسبي أنه يقوم على أساس مفهوم المحافظة على رأس المال؛ بحيث يمثل الدخل مقدار الأرباح الموزعة من قبل المنشأة بحيث تظل عند نهاية الفترة على نفس الرفاهية التي كانت عليها في بدايتها. وهناك عدة تفسيرات ملائمة للمحاسبة عن تغيرات الأسعار؛ وهي تتضمن المحافظة على رأس المال الاسمي، وتمثل المدخل التقليدي للتكلفة التاريخية. أما التفسير الثاني فيتمثل في المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، بحيث يحدد الدخل الزيادة في رأس المال عند نهاية الفترة مقارنة برأس المال في بداية الفترة؛ على أن يتم التعبير عن كل منهما بمقاييس القوة الشرائية العامة لوحدة النقد. ويمثل المدخل الثالث مفهوما للمحافظة على رأس المال المادي، والذي يشار إليه أيضا على انه مدخل القدرة على التشغيل. حيث يبين قدرة المنشأة على إحلال أصولها بأصول أخرى من نفس النوع أو إذا كانت قادرة على المحافظة على طاقة إنتاج مقدار ثابت من السلع والخدمات.[1]

وعليه فالمحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار عبارة عن 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 ملحقة وكيفية معالجة الفروق التي تحدث نتيجة لهذه التعديلات كمكسب أو خسارة رأسمالية أو عادية.[2]

[1] الدون س .هندريكسون؛ ترجمة أ.د كمال خليفة أبو زيد؛ النظرية المحاسبية؛ النظرية المحاسبية؛ طبعة رابعة؛ دار الكتب القومية؛ السكندرية2008؛ ص397-198

[2] محمد عبد الحليم عمر؛ المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية؛ ندوة التضخم وآثاره على المجتمعات – الحل الإسلامي؛ مجمع الفقه الإسلامي؛ المنامة البحرين ، يوم 29 ابريل و 01 ماي 1997؛

المبحث الأول: نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار أو التكلفة التاريخية المعدلة

يعد التغير في مستويات الأسعار من أهم المشاكل التي كانت ولا تزال تحضى باهتمام البحث العلمي في المحاسبة ؛ حيث من المعلوم انه إلى حد الآن لا يوجد مبدأ علمي متفق عليه أو موقف مهني موحد لمواجهة الظاهرة . ويرجع ذلك إلى أن التغير في الأسعار هي ظاهرة مركبة وذات جوانب وتأثيرات متعددة.[1]

حيث تهدف محاسبة تغيرات الأسعار بشكل عام إلى تقديم معلومات أكثر فائدة من تلك المعلومات التي تقدمها القوائم المالية على اختلاف مواقعهم بهدف استخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الملائمة؛ ويمكن حصر هذه الأهداف في: [2]

- تحويل وحدات النقد ذات القوة الشرائية المختلفة إلى وحدات نقد ذات قوة شرائية متجانسة.
- معالجة إمكانية المقارنة بين الأوضاع المالية المختلفة.
- حساب مقدار صافي الدخل بوحدات نقد متساوية في قوتها الشرائية.
- تقديم معلومات عن اثر التضخم الذي يقع في مختلف قطاعات الصناعة وبالتالي يمكن فصل أثره عن آثار القرارات الإدارية.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية المرتبطة بمحاسبة المستوى العام للأسعار

تتعدد أدوات القياس على حسب موضوع القياس فمنها ما يقاس بمقاييس طبيعية ومنها ما يقاس كميا ومنها ما يعرف بالقياس النقدي المرتبط بوحدة النقد. حيث أن استخدام أسس مختلفة للتعبير الكمي النقدي عن المفردات المختلفة والمكونة لعناصر القوائم المالية يترتب عليه عدم تجانس الأرقام الواردة في تلك القوائم.

تعتمد المحاسبة أساسا على وحدة القياس النقدي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية علما أنها تتميز عن أدوات القياس الأخرى بعلاقتها بالمستوى العام للأسعار وتربطها علاقة عكسية به ، بمعنى أنه كلما ارتفع المستوى العام للأسعار أدى ذلك إلى هبوط قيمة النقد .

تعتبر ظاهرة التقلبات في المستويات العامة للأسعار سواء بالزيادة أو النقصان وما ينجم عنها من نتائج عكسية على قيمة وحدة النقد تعتبر ظاهرة اقتصادية أزلية ظهرت منذ نشأة النقود واستخدامها كوسيلة للتبادل. وعلى اثر الأزمة الاقتصادية العامة الأولى للرأسمالية خلال الفترة من 1929- 1931

[1] سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق ؛ ص 276

[2] موسى علي أبو عواد ؛ مرجع سابق؛ ص 13-14

وما نجم عنها من ركود اقتصادي أدى إلى انخفاض قيمة النقود وارتفاع مستويات أسعار السلع والخدمات خاصة عقب الحرب العالمية الثانية. كما أن الاتجاهات المعاصرة لتطبيق سياسات اقتصادية جديدة على المستوى الدولي أدت بشكل فعال إلى زيادة الاهتمام بالمعلومة المحاسبية ، كما أن تطور المناخ الاستثماري والذي طرح بدائل استثمارية تستوجب توفير معلومات محاسبية فعالة تساهم في اتخاذ قرارات استثمارية ناجحة.[1]

تعبر محاسبة المستوى العام للأسعار عن اثر التضخم في الحسابات وتعديل فرض ثبات الوحدة النقدية كمعادل عام للسلع والخدمات. تقوم هذه الطريقة على اعتماد تغير المستوى العام للأسعار كمقياسا للتضخم ، بحيث يمكن هذا المقياس من إزالة التضخم من الحسابات والقياس المحاسبي بوحدات نقدية ذات قوى شرائية متجانسة نسبيا. ومع أن معدلات ارتفاع الأسعار تختلف فيما بينها في فترات التضخم من سلعة لأخرى كما قد تظل بعضها محافظة على أسعارها أو قد تنخفض أحيانا. إلا أن اخذ سلة من السلع والخدمات يؤدي إلى الوصول إلى مستوى عام لارتفاع الأسعار؛ وهذا ما يجعل المستوى العام للأسعار مختلفا عن اختلاف الأسعار الخاصة بسلعة بعينها.

ترتكز محاسبة المستوى العام للأسعار على مرتكزات عملية يمكن إيجازها في النقاط التالية: [2]

- تهدف محاسبة المستوى العام للأسعار إلى تعديل القوائم المالية التاريخية باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة القيمة.
- الاعتماد على القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية التقليدية 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.

01. أسس الأرقام القياسية للأسعار .

تستند محاسبة المستوى العام للأسعار إلى تقديم التقارير المالية التقليدية مقاسة بياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة وتعتمد أساسا القوائم المالية التقليدية المعدة وفق التكلفة التاريخية ثم تعديل هذه القوائم بتحويلها إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة. وهكذا فإن محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة تكاليف تاريخية معدلة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار.

[1] سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق؛ ص 275-276

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 375-377

- تقاس تغيرات الأسعار أو القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بواسطة الأرقام القياسية (index numbers) وهي عبارة عن النسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين وبين متوسط الأسعار لنفس المجموعة في تاريخ آخر.
- تظهر علاقة عكسية بين تغيرات الأسعار وتغيرات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي، فإذا ما ارتفعت الأسعار انخفضت القوة الشرائية وبالعكس.
- تحسب الأرقام القياسية بعدة طرق تؤدي كل منها إلى نتيجة مختلفة. وأهم هذه الطرق هي طريقة فيشر(Fisher) وطريقة لاسبيرز (laspeyres) وطريقة باشه (paasche) . وينحصر الاختلاف بين هذه الطرق في اختيار التثقيل الكمي لقياس التغيرات السعرية. تعد فروقات هذه الطرق طفيفة عادة وتهم الإحصائي بالدرجة الأولى، وإتباع طريقة معينة لعدة دورات متتالية يؤدي إلى نتائج قابلة للمقارنة وذات دلالة موضوعية. لذلك فان مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية يقصر اهتمامه على إحصائيات الأرقام القياسية الصادرة من الهيئات الإحصائية الرسمية ويتجاهل فروقات الطرق الإحصائية المختلفة.
- تتعدد الأرقام القياسية للأسعار فمنها ما هو خاص بسلعة أو مجموعة معينة من السلع والخدمات ومنها ما هو عام يمثل غالبية السلع والخدمات في الفترة.
- يعتمد المحاسب في محاسبة المستوى العام للأسعار على احد الأرقام القياسية العامة ليكون مؤشرا لقياس تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد. والذي يعكس بدوره التغيرات في قيمة وحدة القياس النقدي. فمثلا يذكر البيان رقم 03 الصادر عن هيئة المبادئ المحاسبية في عام 1969 باسم تعديل القوائم المالية وفق تغير المستوى العام للأسعار" إن قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة للدولار لا يمكن أن يتم إلا باستخدام رقم قياسي للمستوى العام للأسعار". حيث توجد عدة أرقام قياسية عامة أهمها : [1]

- الرقم القياسي لأسعار التجزئة retait Price index ويسمى أحيانا بالرقم القياسي لأسعار المستهلك consumer price index
- الرقم القياسي لأسعار الجملة wholesate Price index
- الرقم القياسي لإجمالي الناتج القومي Gross national Product Price deflator
- الفروق السعرية بين الأرقام القياسية العامة والخاصة تكون شاسعة لذلك فان اختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات القوائم المالية المعدلة. ويجب أن يولي اهتماما متزايدا وان يكون المرشد في عملية الاختيار هو أوجه استخدام الموارد الاقتصادية في المنشاة (الاستخدام الاستهلاكي أو الاستثماري).

[1] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر؛ مرجع سابق؛ ص 72-78

02. اقتراحات معالجة المستوى العام للأسعار

اتجهت العديد من الشركات إلى استخدام محاسبة المستوى العام للأسعار في تعديل قوائمها المالية نظرا لحجم المزايا التي تحققها القوائم المالية المعدلة. لكن سرعان ما ظهرت الاختلافات في وجهات النظر حول طبيعة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار وطرائق معالجتها محاسبيا، وقد ظهرت الاقتراحات التالية:

الاقتراح الأول: أن تتم معالجة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل. وهذا الاقتراح هو الذي أيدته سلسلة الدراسات المحاسبية السادسة عام 1962 وهيئة المبادئ المحاسبية في بيانها الصادر عام 1969 وهيئة معايير المحاسبة المالية 1974 ومعهد المحاسبين القانونيين في كندا عام 1975.

الاقتراح الثاني: أن تتم معالجة خسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل على أن تتم معالجة المكاسب في حساب رأس المال.

الاقتراح الثالث: أن تتم معالجة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في حساب رأس المال.

الاقتراح الرابع: أن تتم معالجة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل؛ بشرط أن يستثنى من ذلك الأرباح والخسائر المتعلقة بالديون طويلة الأجل والتي يجب ألا تظهر حتى يتم تحققها عن طريق استهلاك السندات أو سداد قيمتها.

الاقتراح الخامس: أن تتم معالجة سائر أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل؛ باستثناء تلك الناشئة عن البنود النقدية المتضمنة في حقوق حملة الأسهم، مثل الأسهم الممتازة التي لها صفات البنود النقدية.

لاقى الاقتراح الأول القبول الأوسع من قبل هيئات المحاسبة؛ ومن أهم ما جاء في سلسلة الدراسات المحاسبية السادسة التي اقترحت هذه المعالجة ما يلي: [1]

- يجب المحافظة على التكلفة التاريخية بهدف الإعداد الأولي للقوائم المالية.
- استعمال قوائم تكميلية للتقرير عن اثر تغير مستوى الأسعار عن طريق السحب إلى الأمام أي بتاريخ آخر ميزانية.
- تعديل القوائم المالية يتم باستخدام الرقم القياسي للأسعار.
- تنعكس أرباح القوة الشرائية وخسائرها على صافي الربح للفترة المحاسبية المعنية.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن 2007؛ ص 378-379

- يمكن تعديل قائمة الدخل عن طريق استخدام الرقم القياسي المتوسط من اجل السنة أو باستخدام الرقم القياسي الربعي إذا كانت العمليات موسمية باستثناء الاستهلاك الذي يعتمد على القيمة المعدلة للأصل.
- يتم سحب القوائم المالية إلى الأمام، مما يجعلها مقيمة بوحدات نقدية متجانسة مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.

03. أهمية تعديل المعلومات المحاسبية بآثار التغير في المستوى العام للأسعار:

إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية يجعلها تهمل اثر التغيرات في الأسعار التي تحدث من مدة لأخرى، وبالتالي حدوث تشويه في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وفرض ثبات قيمة النقود من جهة ولا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للوحدات الاقتصادية من جهة أخرى. وبناء على ذلك تكون قائمة المركز المالي لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي لأصول والتزامات الوحدة المحاسبية، مما يجعل من تلك القائمة تفقد المعنى التعبيري لها وتصبح مجرد تجميع لوحدات نقدية ذات قيم مختلفة.

فمثلا لا يكفي مجموع الاهتلاكات المتراكمة المحسوبة وفق التكلفة التاريخية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة، مما يعني ارتفاع تكلفة الاستبدال والحاجة إلى زيادة رأس المال بالنظر للحاجة إلى مزيد من النقود لتغطية استبدال تلك الأصول. ينطبق هذا المعنى على المخزون، أما العناصر النقدية فإنها تتعرض لخسارة القوة الشرائية، أما حقوق الملكية (رأس المال ، الأرباح المحتجزة والاحتياطات) فإنها لا تعبر عن حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية بصورة وافية وصادقة. وفيما يتعلق بقائمة الدخل فان الأرباح تظهر بشكل مبالغ فيه، ومرد ذلك مقابلة إيرادات الفترة المقاسة بالأسعار الجارية بالمصروفات المقاسة بأسعار تاريخية ومن ثم تكون الأرباح المحققة مضللة مما يسفر عن زيادة في توزيعات الأرباح مما يؤدي إلى تآكل رأس مال الوحدة الاقتصادية وإضعاف قدرتها التشغيلية وأرباحها المستقبلية المتوقعة، هذا فضلا عن كونه مؤشرا خاطئا للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم. كما يترتب أيضا على الأرباح الصورية الموزعة زيادة في الضرائب والتي تعد في حقيقة الأمر ضرائب على رأس المال وليس الدخل. ولا تقف الآثار عند هذا الحد بل تتعداه إلى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية نفسها من فترة لأخرى.

بدا المحاسبون مع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في الستينيات من القرن الماضي يولون أهمية للتضخم عند إعداد القوائم المالية. فقد أولى الكاتب الألماني(Fritzschmidt) في العشرينات من القرن الماضي أهمية للقيمة الجارية والتكلفة الاستبدالية . وبناء على ذلك أصبح من غير المقبول في الأوساط المهنية والأكاديمية تجاهل ظاهرة التضخم .

وفي هذا الصدد أوصت الدراسة البحثية السادسة التي أصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (American Institute of certified public Accountants) (AICPA) أن يتم الإفصاح عن اثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية .

كما أوصى الرأي رقم 03 الصادر من مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (Accounting (APB) principles board) ، بإعداد قوائم ملحقة بالقوائم المالية الأساسية للوحدة الاقتصادية. وذات الالتزام ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 مع إعطاء المعيار الحق للمحاسبين في الإفصاح عن اثر التغيرات في القوائم المالية الأساسية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو في قوائم مالية ملحقة.[1]

المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية في ظل تغير المستوى العام للأسعار

انطلاقا من فلسفة محاسبة المستوى العام للأسعار وتطبيقا لمراحل التطبيق المتعارف عليها ، فانه من اجل تعديل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي واحتساب أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار ينبغي أولا التمييز بين عناصر قائمة المركز المالي النقدية وغير النقدية على أساس مدى تأثرها بتغيرات المستوى العام للأسعار لغرض إجراء التعديلات عليها .

لتعديل القوائم المالية التاريخية لتحويلها إلى قوائم مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يتطلب إتباع الخطوات التالية: [2]

- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ احدث القوائم المالية.
- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.
- تصنيف بنود القوائم المالية في مجموعتين؛ بنود نقدية وبنود غير نقدية.
- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل (نسبة الرقمين القياسيين العامين).
- حساب مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار الناجم عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

[1] مهند مجيد طالب ؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية – دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية ؛ مقالة منشورة ؛ مجلة الدنانير العراقية ؛ العدد9– 2016؛ ص 486–489

[2] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 81

01. تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير النقدية

من الضروري عند تعديل القوائم المالية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لاختلاف معالجة كل منهما. التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية هو إجراء ضروري مقبول عموما في محاسبة المستوى العام للأسعار فكما يشرح شامبرز تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية من أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة ؛ فالاحتفاظ بالأصول النقدية يعرض لخطر تغيرات القوة الشرائية لهذه البنود النقدية. فإذا ما ارتفع المستوى العام للأسعار فان القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تميل للهبوط .أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة إلى التأثيرات ولكن في الاتجاه المعاكس. كما أن الأصول غير النقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في إنفاق المستهلكين والتكنولوجيا وفي الطلب. [1]

- **البنود النقدية:** البنود النقدية من الأصول والخصوم هي تلك البنود التي تبقى مبالغها ثابتة لسبب قانوني أو تعاقدي معين وبالتالي فإنها لا تتغير بتغير المستوى العام للأسعار. فهي تظهر بالقوائم المالية بدون تعديل لأنها أساسا مقاسة بالأسعار الجارية. ونظرا للتغير في الأسعار فهي غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية أو القدرة على تحويلها إلى سلع وخدمات، ذلك لأنها تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية ولا يمكن أن تتغير بتغير مستوى الأسعار؛ بل يجب حساب المكاسب والخسائر الناتجة عن تغير القوة الشرائية لبنود الأصول والخصوم النقدية نتيجة تغير مستوى الأسعار.[2]وتشمل البنود النقدية مثلا : الأموال الجاهزة، وحسابات المدينين ، وأوراق القبض ، وحسابات الدائنين ، وأوراق الدفع ، والاستثمارات في السندات (وليس الأسهم) ، وجزء من المخزون السلعي مباع مسبقا بسعر محدد ولكنه لم يسلم بعد ، مصاريف إدارية ومالية مستحقة ، عوائد الأسهم قابلة للدفع. وقد تكون كذلك البنود النقدية ثابتة القيمة بسبب طبيعة الحساب أو بسبب العقود القانونية الملزمة.[3]

وعليه يمكن القول أن الأصول النقدية تشمل النقدية بالصندوق والمصارف والودائع بالمصارف والمدينين وأوراق القبض والقروض للغير وسلف العاملين والتأمينات القابلة للاسترداد والإيرادات المستحقة ؛ وتعد الاستثمارات في السندات كذلك أصلا نقديا إذا كان يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها وتحصيل قيمتها نقدا. أما الالتزامات النقدية فتشمل السندات والقروض طويلة الأجل والدائنين وأوراق الدفع والمصارف سحبا على المكشوف وتوزيعات الأرباح والمصروفات المستحقة التي تمثل التزاما محددا بعدد محدود من وحدات النقد. بينما تعتبر الإيرادات المحصلة مقدما

[1] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص 82

[2] مهند مجيد طالب؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ مرجع سابق ؛ ص 488

[3] رضوان حلوه حنان؛ نفس المرجع السابق؛ ص 83

التزامات غير نقدية لأنها تمثل التزاما بأداء خدمة أو تسليم سلعة في المستقبل، كذلك بالنسبة للقروض بعملات أجنبية وذلك لان سعر الصرف عرضة لأي تغيير.[1]

- **البنود غير النقدية :** تشمل كافة البنود التي لا ينطبق عليها مواصفات البنود النقدية بالإضافة إلى حقوق الملكية عدا الأسهم الممتازة؛ فهي لا تحتوي على مقدار ثابت ومحدود من الوحدات النقدية وإنما يتغير تبعا لتغير القوة الشرائية للنقد وبالتالي فان البنود غير النقدية تحتاج إلى تعديل بآثار التغير في المستوى العام للأسعار.[2] وتتمثل في الأراضي والمباني والمعدات وغيرها من الأصول التي تتغير أرصدتها بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد ؛ فلا بنجم عن اقتناء هذه العناصر أية أرباح أو خسائر[3]. و تتمثل في الأصول المتداولة عدا البنوك النقدية بالإضافة إلى حقوق الملكية عدا الأسهم الممتازة. وهي مقاسة بالأسعار الجارية وبالتالي لا تحتاج إلى تعديل.[4]

بحيث يمكن أن نميز بين أهم بنود قائمة المركز المالي من حيث ما هو نقدي وغير النقدي حسب ما يظهره الجدول التالي:

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 395

[2] مهند مجيد طالب ؛ مرجع سابق ؛ ص 489

[3] احمد رجب عبد العال، محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة ؛ الدار الجامعية ، الإسكندرية 1999؛ ص 118

[4] سامي محمد الوقاد ؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق ؛ ص 287

جدول 1-2: تصنيف أهم بنود قائمة المركز المالي إلى بنود نقدية وأخرى غير نقدية

بنود الأصول	بند نقدي	بند غير نقدي
النقدية والودائع تحت الطلب والودائع لأجل	X	
نقدية عملات أجنبية ، مطالبات عملات أجنبية	X	
أوراق مالية للمضاربة (أسهم)		X
أوراق مالية للمضاربة (سندات)	X	
ذمم مدينة وأوراق قبض	X	
مخصص لديون مشكوك فيها وأوراق قبض	X	
مخزون سلعي مباع سلفا بأسعار محددة	X	
باقي أنواع المخزون السلعي		X
قروض ممنوحة للعاملين	X	
مصروفات مدفوعة مقدما (تامين ، إيجار)		X
مدينون وأوراق قبض طويلة الأجل	X	
تأمينات قابلة للاسترداد	X	
أصول ثابتة ملموسة (ممتلكات ، تجهيزات)		X
بنود الالتزامات	**بند نقدي**	**بند غير نقدي**
مجمع استهلاك أصول ثابتة ملموسة		X
براءات اختراع، علامات تجارية		X
شهرة المحل		X
أصول غير ملموسة أخرى وأعباء مؤجلة		X
ذمم دائنة وأوراق دفع	X	
مصروفات واجبة الدفع (مستحقة)	X	
توزيعات أرباح واجبة الدفع	X	
التزامات / عملات أجنبية	X	
تأمينات للغير واجبة الرد	X	
سلف مقدمة من العملاء	X	
دائنون وأوراق دفع طويلة الأجل	X	
علاوة أو خصم إصدار سندات	X	
فوائد السندات وأوراق الدفع	X	
أسهم ممتازة / مبلغ مساو لسعر السداد	X	
أسهم ممتازة / مبلغ اقل من سعر السداد		X
أسهم عادية /حقوق المساهمين	X	

المصدر: رضوان حلوه حنان(2003)؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر؛ ص 84

02. تعديل قائمة الدخل

تقدم قائمة الدخل التاريخية تقريرا عن أرباح وخسائر البنود غير النقدية عند بيع هذه البنود ، أي أن الدخل يحسب عند تحقق الإيراد ، وبناء على ذلك يجب حساب الدخل في القائمة المعدلة أيضا وفق قاعدة تحقق الإيراد والربح عند البيع ، ومن الطبيعي أن يختلف الربح المعدل عن الربح التاريخي أو المحاسبي، لان كلا من المصروفات والإيرادات في قائمة الدخل تعدل ليعبر عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مقاسة في تاريخ إعداد القائمة.[1]

يتطلب تعديل قائمة الدخل وفق محاسبة المستوى العام للأسعار تعديل بنود هذه القائمة كلها إلى ما يعادلها من وحدات نقدية ذات قوة شرائية متجانسة في نهاية العام. حيث يتم تعديل البنود كلها الواردة في قائمة الدخل على أساس الوحدات النقدية في نهاية السنة المالية بطريقة مباشرة عن طريق ضرب قيمة البند في معامل تعديل على النحو التالي:[2]

القيمة المعدلة = القيمة التاريخية x (الرقم القياسي العام في نهاية السنة / الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند)

ويستند تعديل المبيعات على أساس متوسط التغير في المستوى العام للأسعار خلال العام إلى افتراض ضمني هو أن المبيعات تتم بطريقة منتظمة وبمعدلات متساوية على مدار السنة. بحيث تكون القيمة المعدلة تحسب كالآتي:

القيمة المعدلة للمبيعات = إجمالي مبيعات السنة x(الرقم القياسي العام في نهاية العام / متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة)

أما إذا كانت المبيعات تتقلب بدرجة كبيرة من شهر لآخر أو من فترة إلى أخرى فإن الأمر يقتضي تحليل المبيعات على أساس شهري أو ربع سنوي، وذلك على النحو التالي:[3]

القيمة المعدلة للمبيعات للشهر أو الربع = مبيعات الشهر أو الربع x (الرقم القياسي العام في نهاية العام / متوسط الرقم القياسي العام خلال الشهر أو الربع)

عناصر الإيرادات الأخرى يمكن التمييز فيها بين نوعين من الإيرادات من ناحية طريقة تعديلها إلى:[4]

- إيرادات يتم تحصيها دوريا أو بصورة متكررة على مدار السنة يتم تعديلها على النحو التالي:

القيمة المعدلة للبند = قيمة البند التاريخية x(الرقم القياسي العام في نهاية العام / متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة)

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 93

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 379

[3] نفس المرجع السابق ص 380

[4] نفس المرجع السابق ص 382

- عناصر الإيرادات التي يتم تحصيلها بصورة غير متكررة كإيرادات الأوراق المالية والإيجارات المتحصل عليها على أساس سنوي فيتم تعديلها على النحو التالي:

القيمة المعدلة للبند = قيمة البند التاريخية x (الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياس العام في تاريخ تحقق بند الإيراد)

أما بالنسبة لتكلفة المبيعات حيث يتم تعديلها استنادا إلى تعديل قيمة المخزون السلعي في أول وآخر الدورة وكذلك تعديل قيمة المشتريات. ويتم تعديل تكلفة المبيعات بناء على العلاقة التالية:

تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون آخر المدة.[1]

تختلف طريقة تعديل تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج تبعا لطريقة تقويم المخزون. ففي ظل نظام المخزون المستمر يتم تحديد تكلفة البضاعة على أساس مخزون أول المدة مقوما بأسعار أول المدة مضافا إليه جزء من تكلفة المشتريات خلال الفترة. أما مخزون آخر المدة فانه يقوم على أساس أسعار أحدث المشتريات. ولتعديل تكلفة البضاعة المباعة يتم تعديل تكلفة مخزون أول المدة للتغيرات في المستوى العام للأسعار عن الفترة من أول السنة إلى نهاية السنة إي باستخدام معامل تعديل يساوي إلى: الرقم القياسي في نهاية العام مقسوما على الرقم القياسي في بداية العام إي:

مخزون أول المدة المعدل = مخزن أول المدة التاريخي * (الرقم القياسي في نهاية السنة / الرقم القياسي في بداية السنة)

وتعديل تكلفة الجزء المباع من المشتريات للتغير في المستوى العام للأسعار عن الفترة من منتصف السنة إلى نهايتها إي باستخدام معامل التعديل التالي:

(الرقم القياسي في نهاية السنة / متوسط الرقم القياسي خلال السنة)

أما مخزون أخر المدة فغالبا لا يحتاج لتعديل تكلفته نظريا لأنه مقوم على أساس أسعار أحدث المشتريات.[2]

أما فيما يخص الاهتلاكات حيث تعد عملية تعديل الأصول الثابتة وأرصدة حسابات مخصصات الاهتلاكات لأغراض تعديل قائمة الدخل من أكثر إجراءات التعديل تكلفة وجهدا عند إدخال نظام محاسبة التقلبات في المستوى العام للأسعار لأول مرة.[3]

[1] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر؛ مرجع سابق ؛ ص 94

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 383-384

[3] نفس المرجع السابق ؛ ص 393

03. قياس ومعالجة مكسب وخسارة المستوى العام للأسعار:

التعامل مع البنود النقدية ينتج مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية العامة أو في المستوى العام للأسعار. حيث يتبع حجم المكاسب أو الخسائر في المستوى العام للأسعار بشكل مباشر حجم البند النقدي وطول الفترة الزمنية لإدخال وإخراج البند، وتطور الأرقام القياسية العامة خلال هذه الفترة الزمنية. وتتم عملية المقارنة الزمنية وحساب التعديلات لكافة البنود النقدية حتى تاريخ إعداد القوائم المالية؛ إي في نهاية الدورة المالية. فتعدل البنود النقدية في أول الدورة المحاسبية عن كامل الدورة لتقارن مع البنود النقدية في آخر الدورة التي تبقى نفسها دون تعديل لأنها مقاسة تلقائيا بالوحدات النقدية الجارية. كما يجدر بالذكر عند حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية وجوب مراعاة التدفقات النقدية التي تستنتج من قائمة الدخل كإيرادات البيع ومشتريات الأصول الثابتة والمواد اللازمة للإنتاج وكذا المصاريف الإدارية والمالية التي سببت إنفاقا فعليا. ولتسهيل عملية حساب البنود النقدية في أول وآخر الدورة يمكن اعتماد مفهوم صافي الأصول النقدية؛ وهو عبارة عن مجموع الأصول النقدية مطروحا منه مجموع الالتزامات النقدية.[1]

هناك اختلاف في الرأي حول طبيعة مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار وحول المعالجة المحاسبية المناسبة:

- فالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) يعتمد الرأي الذي يوجب التقرير عن خسائر أو مكاسب مستوى الأسعار في بند مستقل في قائمة الدخل نظرا لاعتبارها جزء من صافي دخل الدورة الناتج عن تغيرات مستويات الأسعار دون أن ترتبط بأية أحداث إنتاجية أخرى. وهو ما ينسجم عموما مع مفهوم الدخل الشامل المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) .
- كما أن هناك رأي ينادي بمعالجة الخسائر في قائمة الدخل، أما المكاسب فتعالج في بنود رأس المال. وهذا الرأي يستند في خلفيته إلى قاعدة الحيطة والحذر المعروفة.
- وقد رأى آخرون بمعالجة كلا من المكاسب والخسائر في بنود رأس المال باعتبارها لا تمت بصلة إلى العمليات الإنتاجية الطبيعية للمنشاة.
- وهناك رأي آخر يرى بتضمين قائمة الدخل كلا من المكاسب والخسائر في القوة الشرائية باستثناء الديون طويلة الأجل التي يجب ألا تظهر حتى يتم تحقيقها عند سدادها. كما يستثني آخرون خلاف ذلك المكاسب والخسائر الناجمة عن البنود النقدية لحقوق الملكية مثل الأسهم الممتازة التي تصنف بسمات البنود النقدية.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 85-86

فبالرغم من اختلاف الآراء حول معالجة خسائر ومكاسب القوة الشرائية العامة يبقى الرأي الأول هو السائد والمقبول عموما في غالبية الاتحادات المهنية.[1]

يؤدي تعديل قائمة الدخل التاريخية للتقلبات في المستوى العام للأسعار إلى ظهور بند جديد في قائمة الدخل المعدلة وهو أرباح القوة الشرائية أو خسائرها، والتي تتحقق نتيجة حيازة المشروع أصولا والتزامات نقدية. ففي فترات ارتفاع المستوى العام للأسعار يحقق المشروع صافي خسارة قوة شرائية إذا زادت الأصول النقدية على الالتزامات النقدية ويحقق صافي أرباح قوة شرائية في حالة العكس. بالنسبة للكثير من البنود يسهل التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية منها؛ إلا أن بعض البنود تجمع بين الخصائص النقدية وغير النقدية مما يتطلب تصنيفها وفقا للغرض الرئيس من الاحتفاظ بها.

ولقياس تلك الأرباح أو الخسائر يتم تعديل قيمة البند النقدي أو التغير في البند النقدي باستخدام معامل تعديل يساوي: **(الرقم القياسي في نهاية العام/ الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند)**

بحيث يتمثل ربح القوة الشرائية أو خسارتها في الفرق بين القيمة المعدلة للبند النقدي أو التغير في البند النقدي وبين التكلفة التاريخية لهذا البند.[2]

04. تعديل البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي :

البنود النقدية تبقى بقيمتها التاريخية في قائمة المركز المالي وينعكس اثر تعديلها في قائمة الدخل عن طريق أرباح القوة الشرائية أو خسائرها. أما البنود غير النقدية فيتم تعديلها عن الفترة باستخدام معاملات التعديل الملائمة.[3]

تجدر الإشارة إلى أن تعديل البيانات التاريخية وفق المستوى العام للأسعار ومراعاة التغيرات في القوة الشرائية العامة ينطلق من المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال وأن الربح يتحقق بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال بين أول وآخر الدورة. أما حق الملكية فيتم تعديل رأس المال المستثمر (إي مراعاة ما يتبعه من احتياطات رأسمالية وأرباح محتجزة) بحيث يحافظ على القوة الشرائية العامة لرأس المال المستثمر .[4]

وبصورة عامة يتم تعديل البنود غير النقدية وفق المعادلة التالية :

قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية x (الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند)

ومن الناحية العملية إذا لم يتوفر الرقم القياسي في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله يعتمد على الرقم القياسي لربع السنة التي نشا خلالها البند، وإذا لم يتوفر اعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 89-90

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 394-395

[3] نفس المرجع السابق ؛ ص 399

[4] رضوان حلوه حنان نفس المرجع السابق؛ ص 91

أول وآخر السنة. حيث يجب التمييز بين نوعين من التعديل؛ التعديل الدوري أو المستمر والتعديل غير الدوري. ففي الأسلوب الأول الدوري أو المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية تالية بحيث يتم إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:

قيمة البند المعاد تعديله = قيمة البند المعدل سابقا * (الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة)

تسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة إلى أخرى. حيث اعتبرت المنظمات المهنية المحاسبية (كمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وهيئة معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية) أن البيانات المعدلة والمعاد تعديلها باستمرار معلومات إضافية مقارنة تقدم إلى جانب القوائم المالية التاريخية التي مازالت مهيمنة في الحياة العملية.[1]

عند قياس المخزون السلعي وفق وحدات نقدية ذات قوة شرائية موحدة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية؛ يتوجب معرفة تواريخ تدفقات المخزون السلعي إدخالا وإخراجا مع إدراك أو معرفة الأرقام القياسية في تلك التواريخ. فهذه المعرفة تساعد في تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتعديل قيمة المخزون آخر المدة بما يتناسب مع فرض الطريقة التاريخية المعتمدة في قياس المخزون السلعي.

أما فيما يخص المباني والآلات والتجهيزات فتعدل التكلفة التاريخية لهذه الأصول ومجمع اهتلاكاتها بصورة دقيقة وعادلة. فالتكلفة الفعلية وتاريخ نشوئها يمكن تحديدها بدقة لكل أصل من الأصول الثابتة. كما يجب التفرقة فيما يخص التثبيتات بين الأسهم والسندات، فالسندات محددة المقدار بعدد ثابت من الوحدات النقدية وتعطي فوائد محددة لذلك تعتبر من البنود النقدية. و تعتبر كذلك المدفوعات مقدما من البنود غير النقدية لأنها تتعلق بخدمات مستقبلية ستحصل عليها المنشاة مثل أقساط تامين مدفوعة مسبقا. فمثل هذه المدفوعات يجب تعديلها وفق المعادلة العامة للبنود غير النقدية، إي عن الفترة من تاريخ نشوئها إلى تاريخ إعداد الميزانية العامة.[2]

05. تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار

1.5. المشاكل التي تواجه تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

- يؤدي الانكماش إلى نتائج عكسية عما نلاحظه في حالة التضخم.
- تبرز مشكلة مدى صلاحية توزيع الأرباح المحققة عن القوة الشرائية والتي اعتبرتها معايير المحاسبة الدولية بندا من بنود الإيرادات.

[1] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص 78-81

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 92-93

- عدم ملاءمة المعلومات الناتجة عن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية.
- إمكانية عدم توفر النشرات الدورية الخاصة بالأرقام القياسية.[1]
- صعوبة الاعتماد على رقم قياسي مناسب لأغراض تعديل القوائم المالية.
- صعوبة الإدراك التام بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية بالإجراءات المستخدمة .
- إمكانية عدم القياس الدقيق لأثر التضخم على موجودات معينة.[2]
- من بين أهم المشاكل التي تواجه تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة نجد صعوبة تحديد أسلوب معالجة مكاسب وخسائر تذبذبات القوة الشرائية لوحدة النقد الناجمة عن حيازة البنود النقدية. حيث يؤدي التضخم إلي تحقيق مكاسب بالنسبة للخصوم النقدية وخسائر بالنسبة للأصول النقدية بينما يؤدي الانكماش إلى عكس ذلك.[3]

2.5. مميزات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تنسجم مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي. حيث يعتمد المؤيدون لوجهة النظر التي تدعم تبني محاسبة المستوى العام للأسعار على المزايا التي يعتقدون أنه من الممكن الحصول عليها من القوائم المالية المعدلة، ومن أهمها: [4]

- يمكن الاعتماد على المعلومات المعدلة لأنها قابلة للتحقيق اعتمد في إعدادها على مؤشرات وأرقام قياسية تصدر عن هيئات مختصة ومحايدة.
- إمكانية تقييم الاستثمارات بشكل أكثر دقة.
- تمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة لغايات الخطط طويلة الأجل.
- إعطاء معلومات أكثر واقعية فيما يتعلق بحسابات التكلفة وقرارات التسعير .
- تسهيل إمكانية المقارنة بين المؤسسات أو بين الدورات المختلفة لنفس المنشاة.
- تمكن هذه الطريقة من استبعاد آثار التضخم وما يسببه من تشوهات على القوائم المالية.
- المساهمة في إمكانية تقييم الأداء واتخاذ القرارات.[5]

[1] سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق؛ ص 287

[2] موسى علي أبو عواد؛ القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار وآثارها على دلالة النسب المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن؛ مرجع سابق؛ ص 19

[3] عباس مهدي الشيرازي؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق؛ ص 496

[4] احمد قايد نور الدين؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية ؛ مرجع سابق ؛ ص 14

[5] موسى علي أبو عواد ؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 18

- تعتبر طريقة التكلفة التاريخية المعدلة علاجا شاملا لمشكلة التضخم وذلك في تسعير المخزون السلعي وسياسة الاستهلاك المعجل في حساب قسط الاهتلاك السنوي.
- تتمتع هده الطريقة بقدر كبير من الموضوعية وبالتالي توفر درجة عالية من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها.[1]
- تميل هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح مقارنة مع التكلفة التاريخية التي تظهر أرباحا وهمية من جراء تجاهل اثر التغير في المستوى العام للأسعار.
- تساعد على حل مشكلة الاستبدال، لأن الاهتلاكات المحسوبة بناء على هذه الطريقة أكبر من تلك المحسوبة على التكلفة التاريخية.[2]

3.5. أهم الانتقادات الموجهة للقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة

بالرغم من المزايا التي تقدمها الطريقة إلا أن هذا الأسلوب لا يخلو من انتقادات وجهت إلى تطبيق أسلوب المحاسبة وفق تغيرات المستويات العامة للأسعار أهمها:

- فائدة هذه الطريقة محدودة حيث أنها من ناحية لا تعالج أخطاء التوقيت التي تنشأ من التغيرات في المستويات الخاصة للأسعار.
- تطبيق هذه الطريقة يثير مشاكل تطبيقية كثيرة الأمر الذي قد يترتب عليه زيادة التكاليف.[3]
- الأرباح في القوة الشرائية لا يمكن اعتبارها مصدرا حقيقيا للتمويل.
- قد تعطي نتائج غير دقيقة لأن الوحدات الاقتصادية غالباً ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل معها.
- المعلومات الإضافية التي تعد من مخرجات هذه الطريقة قد لا تتلاءم مع خبرات وإدراك متخذي القرارات مما يؤدي إلى سوء الفهم وإصدار قرارات خاطئة.
- استخدام هذه الطريقة للرقم القياسي العام قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة لأن الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل معها.
- أخذ هذه الطريقة للأرباح والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالأصول النقدية قد يكون مضللا خاصة مع إمكانية عدم تحقق هذه الأرباح والخسائر.[4]
- قد يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى زيادة أرباح الدورة في بعض الحالات، كما أنها تصطدم مع أساس الاستحقاق المتعلق بالأرباح الناتجة عن التعديلات التي يقتضيها الرقم القياسي العام.

---

[1] سامي محمد الوقاد ؛ نظرية المحاسبة ؛ نفس المرجع السابق؛ ص288

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 400

[3] سامي محمد الوقاد؛ نفس المرجع السابق؛ ص289

[4] احمد قايد نور الدين؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية ؛ مرجع سابق ؛ ص 15

- المعلومات التي ينتجها هذا النموذج تضلل رقم الدخل الأصلي ، فمثلا الشركات ذات المديونية الأكبر تبدو بوضع أفضل على الرغم أن هذا لا يعني أن إدارة الوحدة الاقتصادية جيدة.[1]
- تطبيق هذه الطريقة قد يمنع الإدارة من اتخاذ قرارات معينة ويركز على حيازة الأصول غير النقدية للاستفادة من آثارها الايجابية على القوائم المالية.
- تخلط هذه الطريقة بين الأرباح أو الخسائر الظاهرية والوهمية الناجمة عن حيازة الأصول أو الالتزامات النقدية والأرباح أو الخسائر الحقيقية الناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية.[2]

وفي الختام وحوصلة لما سبق يمكن القول أن محاسبة المستوى العام للأسعار قد تم اقتراحها من قبل بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم يستخدم في المنشآت المختلفة في ظل ظروف التضخم الاقتصادي أو الارتفاع في المستويات العامة للأسعار. وقد استطاعت هذه الطريقة أن تحقق بعض الميزات والتحسينات مما جعلها تحضى بالقبول من قبل الكثير من الأوساط المهنية . ولكنها في الوقت نفسه كانت عرضة للعديد من الانتقادات من قبل البعض منهم ، كما أنها كانت عرضة للقبول تارة والرفض تارة أخرى من قبل الهيئات المهنية المحاسبية أيضا. على غرار الحكومة البريطانية التي عمدت إلى تشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم عرفت باسم لجنة "ساندیلاندز" إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها عام 1975 رفضت بموجبه محاسبة القوة الشرائية العامة وأقرت بمحاسبة القيمة الجارية ، بشكل مشابه لما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية.[3]

[1] Davidson , Sidny ; Weil ,Roman L . ''Inflation Accounting what will general price – Level Adjusted Statement Show'' (electronic version) Financial Analysts Journal, Vol 31 Issue 1, 1975 ; from http://web1.epnet.com/search.asp P215

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 400

[3] نفس المرجع السابق ؛ ص 401

المبحث الثاني: محاسبة تغيرات المستويات الخاصة والنسبية للأسعار

العمل بمبدأ التكلفة التاريخية دون النظر إلى التغيرات التي تطرأ في مستويات الأسعار، يجعل من المعلومات المستخلصة من البيانات المحاسبية المعدة وفق هذا المبدأ مشوهة ولا تعبر عن حقيقتها. الأمر الذي دفع المتخصصين في التنظير المحاسبي إلى البحث اقتراح حلول لمعالجة الظاهرة. فتم اعتماد محاسبة التضخم أو ما يعرف بالتكلفة التاريخية المعدلة، المبني على تعديل بيانات التكلفة التاريخية ليعبر عنها بوحدة نقد متجانسة القيمة معدلة وفق التغير في المستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة كمقياسا للتضخم. وبالرغم من أن هذه الطريقة شكلت علاجا وافيا لإزالة آثار التضخم من القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بأخطاء وحدة القياس النقدي. إلا أن النموذج لقي العديد من الانتقادات أهمها ما تعلق باعتمادها على الأرقام القياسية العامة للأسعار، الذي و إن دل من ناحية على المستوى العام للأسعار أو التضخم؛ فهو من ناحية أخرى يهمل التغيرات في المستويات الخاصة للأسعار، القائم على افتراض أن لكل سلعة خصائص تميزها عن غيرها وأن أسعارها لا تتغير بنفس القدر والاتجاه مع بعضها البعض. وأن المنشآت عادة تتأثر بمستويات أسعار أصولها الخاصة بها والسلع والخدمات التي تستعملها فقط. وبالتالي لا يمكن أن يعبر المستوى العام للأسعار عن تغير مستويات أسعار المنشأة. وكذلك انتقدت هذه الطريقة في اعتمادها مكاسب القوة الشرائية ضمن حسابات رؤوس الأموال ومدى إمكانية الاعتماد عليها كمصدر من مصادر التمويل. الأمر الذي دفع الأوساط المهنية إلى اعتماد الأرقام القياسية الخاصة للأسعار كمدخل للتكلفة الجارية وبديل عملي لإزالة آثار التغير في مستويات الأسعار والمحافظة على رأس المال.

المطلب الأول: محاسبة تغيرات المستويات الخاصة للأسعار أو نموذج التكلفة الجارية

تمثل التغيرات في الأسعار الخاصة أو التغيرات في المستويات الخاصة للأسعار التغير في أسعار سلع أو خدمات محددة دون أخرى كالآلات وغيرها.[1] حيث يعتبر مدخل القيمة الجارية لمعالجة البيانات المالية في فترات تغيرات مستويات الأسعار حديثا نسبيا حيث تعاظم الاهتمام به خاصة بعد إصدار لجنة ساندیلاندز البريطانية في سبتمبر 1975؛ والذي أوصى بالأخذ بنظام يقوم على أساس القيم الجارية. و تهدف المحاسبة عن التغيرات في الأسعار الخاصة إلى معالجة القصور الوارد في نموذج المستوى العام للأسعار من خلال تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية حتى تصبح أكثر تعبيرا عن الأسعار السائدة في نهاية الدورة أو تاريخ إعداد القوائم المالية. لكن هذه الخطوة أثارت عدة ردود أفعال لدى مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي والمالي فهناك من اعتبرها خروج من التعاليم التقليدية

[1] Hermason, Roger H., Edwards, James Don & Rayburn, L. Gayle,(1989) ***"Financial Accounting"*** Edition, Von Hohhman Press.

لنموذج التكلفة التاريخية من خلال الاعتراف بالتغيرات السعرية الخاصة وعدم انتظار حدوث الصفقات والمعاملات.[1]

في الحقيقة لا يوجد تعارض بين مدخلي وحدة النقد المتجانسة ومدخل التكلفة الجارية ولا يعتبر إحداهما بديلا للآخر؛ فكل منهما يعالج مشكلة مختلفة عن الأخرى. ولكن يختلف المدخلان في أسلوب المحافظة على رأس المال، فأسلوب المحاسبة وفقا لأساس التكلفة الجارية يستهدف المحافظة على رأس المال الحقيقي أو الاقتصادي. ولذلك ساد الاتجاه نحو الجمع بين المدخلين. [2] فبخلاف نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والذي يقوم على أساس تعديل وحدة القياس المحاسبي. يقوم نموذج التكلفة الجارية على تعديل أساس القياس النقدي لعناصر الموجودات. بمعنى آخر أنه يعبر عن أثر التغيرات التي طرأت على قيم عناصر الأصول نتيجة التغيرات في أسعار هذه العناصر وليس تعبيرا عن أثر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد أو المستوى العام للأسعار. إي أن نموذج التكلفة الجارية قائم على تعديل القياس المستخدم في المحاسبة التاريخية إلى أساس يعتمد على القيم الجارية للمحاسبة عن قيم الموجودات في المركز المالي وتحديد الربح الدوري. وبذلك فان النموذج يهدف في جوهره إلى الفصل بين الربح من العمليات الناتج عن مقارنة الإيرادات بالتكلفة الجارية بالمواد المستنفذة في إنتاج هذه الإيرادات، وبين مكاسب حيازة الموجودات غير النقدية نتيجة ارتفاع أو انخفاض أسعارها في السوق خلال الفترة. [3]

01. الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكلفة الجارية

يعرف نموذج التكلفة الجارية على أنه طريقة قياس ونشر المعلومات المتعلقة بالموجودات والمصاريف باستخدام أو بيع هذه المنتوجات بأسعارها الجارية أو بقيمتها الاستبدالية بتاريخ إعداد الميزانية العمومية أو بتاريخ البيع أو الاستخدام. وبذلك فهي تمثل كلفة الحصول على نفس الخدمات المتوقعة من استخدام الموجودات المملوكة للمنشأة. ولهذا فهو يركز على قياس الكلفة الجارية لموجودات المنشأة وليس كلفة الاستبدال النظرية، وبذلك فهي مبنية على تقدير التكاليف على ضوء كلفة الحصول على إنتاج نفس الخدمات والمنتجات بنفس التكاليف التشغيلية التي تحتاجها الموجودات الحالية المملوكة من قبل المنشأة. كما أن التكلفة الجارية ليست بالضرورة تعبر عن القيمة الاستبدالية للموجودات الحالية إذ أن استبدال الموجودات الحالية لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار التغيرات التكنولوجية على التكلفة ، وفي بعض الأحيان موجودات المنشأة لا يمكن إحلالها أو استبدالها أو التعويض عنها لأنها قديمة . وفي بعض الحالات

[1] سي محمد لخضر ؛ أسس وقواعد التقييم المحاسبي ؛ مرجع سابق ؛ ص 136

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية؛ دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية 2002؛ ص 393

[3] إبراهيم خليل حيدر السعدي؛ فاعلية القياس المحاسبي عند التغير العام للأسعار وأثره على جودة المعلومات المحاسبية وفق المعيار الدولي 29 – دراسة تطبيقية لشركة الاسمنت الأردنية؛ مجلة مركز دراسات الكوفة ؛ ص 226

الأخرى قد لا تعادل موجودات المنشأة الأموال التي صرفت أو الالتزامات التي أنشئت بواسطتها. بل تمثل الحركة النظرية المبنية على تقدير بماذا كانت المنشأة ستصرفه حاليا للقيام بنفس نشاطها.[1]

لا يركز أساس التكلفة الجارية على الدخل الاقتصادي فقط ولكن يساعد على تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصل. ففي ظل المحاسبة وفقا للتكلفة الجارية يمكن إعادة تقويم الأصل خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن بيعها، وينتج عن هذا الاعتراف بأرباح أو خسائر نتيجة حيازة الأصل. حيث نعاين نوعان من الأرباح أو الخسائر عن الحيازة؛ أرباح أو خسائر محققة وأخرى غير محققة.[2]

في مجال المحاسبة يمكن استخلاص ثلاث مفاهيم أساسية للقيمة الجارية مبينة في الآتي:

أ) القيمة الحالية: يتم تحديدها عن طرق خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية معينة باستخدام معدل العائد الجاري. ويعتبر هذا الأسلوب من أفضل أسس القياس المحاسبي لأنه أدق تعبيرا ، لكن يصعب استخدامه في تقويم بعض العناصر التي يصعب التنبؤ بتدفقاتها النقدية المستقبلية أو الفترة الزمنية لهذه التدفقات ، مثل المخزون والعقارات والمعدات .

ب) صافي القيمة القابلة للتحقق: يطلق على هذا المفهوم ما يعادل القيمة الحالية، حيث يتم تقديرها عن طريق التنبؤ بسعر بيع الأصل مطروحا منه التدفقات المتوقعة للتخلص منه. وبذلك فهذا المفهوم يعتمد بصفة أساسية على أسعار البيع كأساس للتقويم والقياس المحاسبي. ولكن يصعب تطبيق هذا المفهوم على معظم الأصول غير الملموسة لأنها عناصر غير قابلة للبيع بصفة مستقلة مثل شهرة المحل والمخزون من مستلزمات الإنتاج ووسائل الإنتاج؛ والتي من المفترض أن الغرض من حيازتها الاستخدام لا البيع. وبذلك فتقويمها بسعر السوق يتفق مع افتراض التصفية ويتنافى مع فرض استمرارية حياة الوحدة الاقتصادية.

ج) التكلفة الاستبدالية: يعتمد هذا المفهوم بصفة أساسية على أسعار الشراء كأساس للتقويم المحاسبي وبذلك فهو يتسق مع افتراض الاستمرار، ويعكس تكلفة إحلال أصل معين بأصل آخر مماثل له من حيث العمر الاقتصادي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل. وغالبا ما يتم تحديد التكلفة الجارية عن طريق تعديل التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار.[3]

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي؛ فاعلية القياس المحاسبي عند التغير العام للأسعار؛ مرجع سابق ؛ ص 227

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية؛ مرجع سابق؛ ص 378

[3] نفس المرجع السابق ؛ ص 376

- **صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية:** يتم التوصل لهذا الجزء من الدخل من خلال تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف المختلفة على أساس التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع ومقابلتها بثمن البيع لذلك الأصل في نفس التاريخ.
- **إجمالي مكاسب الحيازة للبنود غير النقدية:** وهذا الجزء يتضمن بندين هما: [1]

- ربح أو خسارة الحيازة المحققة والتي تتحقق عند بيع الأصل. والذي يمثل المقارنة بين التكلفة الجارية للأصل عند البيع وتكلفته التاريخية.
- التغير الحادث في رصيد أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة. والذي يمثل الفرق بين أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية وبداية الفترة المالية.

- **دخل أو خسارة الحيازة المحقق وغير المحقق:** يعتبر الإيراد محققا عند نقطة البيع باعتبار أن التبادل يمثل انتقال ملكية السلعة المباعة قانونا ويمكن التحقق منه. وتأسيسا على ذلك فإن دخل أو خسارة الحيازة الناتجة عن تعديل قيمة الأصول غير النقدية هي بمثابة دخل أو خسارة غير محققة وتظهر ضمن عناصر حقوق حملة الأسهم. وعند استخدام هذه الأصول أو بيعها يتحقق دخل أو خسارة الحيازة. بمعنى آخر يتم تحويل ذلك الجزء من دخل أو خسارة الحيازة المرتبطة بالمستخدم والمباع من الأصول غير النقدية إلى دخل أو خسارة الحيازة المحققة وإظهاره في قائمة الدخل.[2]

02. الأسس النظرية لطريقة التكلفة الجارية

تعتبر المحاسبة وفق التكلفة الجارية بديلا حقيقيا للمحاسبة التقليدية، حيث تعمل على تغيير المفهوم التقليدي من مجرد إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة. وكذا الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع. فإتباع نموذج القيمة الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى أن يتم عقد الصفقات والمبادلات. إن جوهر هذه الطريقة هو اعتماد أساس للقياس يختلف على أساس التكلفة التاريخية؛ بحيث يكون الأساس المقترح هو الأسعار الجارية المبنية على أساس أسعار السوق أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق أو تكلفة الإحلال. كما أن هذه الطريقة تعتمد على الرقم القياسي الخاص للأسعار للتعديل. كما أن هذه الطريقة تعتمد على الرقم القياسي العام للأسعار من خلال النظرة الزمنية للطرق الثلاث (التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية المعدلة، التكلفة الجارية).[3] حيث يقوم هذا النموذج على مجموعة من الأسس نذكر منها:

[1] سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق؛ ص 299

[2] احمد رجب عبد العال، محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق؛ ص 158

[3] سامي محمد الوقاد؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 298

- يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، لذلك لا تظهر في محاسبة القيمة الجارية مكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة للبنود النقدية.
- تعتبر مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية التي تعترف بها محاسبة القيمة الجارية؛ مؤشرا هاما لتقييم كفاءة الأداء الإداري خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.
- لا تمثل مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية قيما حقيقية ما لم يراعى عند قياسها أثر التغير في المستوى العام للأسعار لتجنب أخطاء القياس من خلال مراعاة التغير في المستوى العام للأسعار.[1]
- تقيم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي يحقق المحافظة على رأس المال من الناحية النقدية والاقتصادية.
- كما أن استخدام القيم الجارية في المحاسبة عن الأصول يعني الاستفادة من الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول والمحافظة عليها في نهاية الفترة كما كانت عليه في بداية الفترة بالإضافة إلى تمكين الوحدة المحاسبية من الحصول على الأصول المملوكة في بداية الدورة.[2]
- استخدام محاسبة تغيرات المستوى النسبي للأسعار وليس المستوى الخاص للأسعار كأساس للتعديل ينتج مكاسب وخسائر حيازة حقيقية. حيث يعرف هذا النموذج بمحاسبة القيمة الجارية المعدلة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار.[3]

03. أهم مداخل محاسبة القيمة الجارية

يتطلب مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال استخدام القيم الجارية في تقويم أصول وخصوم المنشأة وتحديد الدخل الدوري. فعند إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية من الضروري التفرقة بين البنود النقدية وغير النقدية. فالبنود النقدية تكون محددة وفق تكلفتها الجارية فلا يلزم تعديلها. أما البنود غير النقدية فيجب تعديلها في نهاية السنة، فالتكلفة الجارية لهذه البنود تميل للتغير مع الزمن.[4] وغالبا ما تستخدم أرقام قياسية خاصة للأسعار في تحديد التكاليف الجارية للمفردات. حيث تختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة في أنها تقتضي تطبيق القيمة الجارية للموجودات غير النقدية وفق الأسعار الخاصة وليس وفق المستوى العام للأسعار[5]. ومن أجل التعبير عن القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرق أهمها:

- نموذج القيمة الحالية

---

[1] مدحت فوزي عليان وادي؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ مرجع سابق ؛ ص 91

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 401

[3] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 113

[4] كيسو دونالد و ويجانت جيري؛ المحاسبة المتوسطة؛ ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الثاني ؛ دار المريخ، الرياض السعودية 1999.

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق؛ ص 281-283.

- طريقة سعر الدخول الجاري (Current Entry Price) أو تسمى أحيانا بطريقة تكلفة الاستبدال (Replacement Cost)
- طريقة سعر الخروج الجاري (Current Exit Price) أو تسمى أحيانا بطريقة صافي القيمة البيعية أو القابلة للتحقق(Net Realizable Value)

1.3. نموذج القيمة الحالية

وتقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية ثم اختيار معدل فائدة مناسب لحسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية للأصل. حيث يشترط لتطبيق هذه الطريقة[1]:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل.
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام.
- اختيار معدل فائدة مناسب.

حيث إن أمكن تحديد هذه المتغيرات الأربعة بشكل دقيق وموضوعي يمكن قياس القيمة الاقتصادية للأصل وفق المعادلة التالية:

القيمة المالية = المبلغ (الإيراد) / (1+ معدل الفائدة) عدد السنوات

يسهل تطبيق هذا المفهوم على بعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القروض. إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم أو النفقات والإيرادات.[2]

2.3. مدخل محاسبة تكلفة الاستبدال(سعر الدخول الجاري)

يمثل سعر الدخول الجاري المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ له؛ إي سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماما أو أصل مكافئ بأصل موجود. ولقد استخدمت ثلاثة تفسيرات لسعر الدخول الجاري:

✓ تكلفة إعادة إنتاج الأصول الموجودة (Reproduction Cost): وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مماثل للأصل الموجود. إي دون مراعاة التحسينات التكنولوجية. فحسب

[1] مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية ؛ مرجع سابق ص 94

[2] سليطين سهام حسن ؛ مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار؛ رسالة ماجستير؛ كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا 2001؛ ص 208

هذا الاتجاه التكلفة الجارية هي تكلفة استخدام أصل ثابت معين حازته المنشاة قبل عدة دورات ومازالت تستثمره.

- ✓ تكلفة استبدال أصول مكافئة بالأصول الموجودة(Replacement Cost Used): وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مكافئ أو معادل في سوق الأصول المستعملة وله نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود حاليا. إي دون اعتبار للتغيرات التكنولوجية الطارئة أيضا.
- ✓ يهتم هدا التفسير بتكلفة استبدال طاقة إنتاجية جديدة مكافئة للطاقة الموجودة (Replacement Cost-New) وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول (شراءً أو إنتاجاً) على الطاقة الإنتاجية لأصل جديد أو مجموعة من الأصول تعكس التطورات التكنولوجية الحديثة دون اعتبار للأصول الموجودة.[1]

تحدد التكلفة الاستبدالية لأصل معين من واقع التكلفة الجارية لاقتناء أصل مماثل أو إمكانيات خدمية مماثلة[2]. كما يمكن تحديد القيمة الجارية عن طريق الأسعار القياسية الخاصة للسلع أو الصناعات أو النشاطات المختلفة. ويعتبر الربح في ظل تكلفة الإحلال هو نتيجة المقارنة بين الإيرادات الجارية وتكلفة الإحلال الجارية ويمثل هذا المعنى الحد اللازم من الأرباح الذي يمكن أن يتصرف فيه المشروع دون إخلال بالطاقة الإنتاجية أو حجم العمليات[3].

في شهر مارس من سنة 1976 أصدرت لجنة البورصة والسندات المالية التعليمة المحاسبية رقم 190 المتعلقة بشان الإفصاح عن بعض بيانات تكاليف الإحلال الجارية؛ والتي تطلب من بعض الوحدات ذات الحجم المعين والتي بلغ عددها حوالي ألف وحدة اقتصادية، أن تعدل بعض التكاليف الاستبدالية الخاصة بالأصول وكذا المصاريف والتكاليف المختلفة. وذلك اعتبارا من القوائم المالية المعدة بعد ديسمبر 1976. وقد واجه تنفيذ هذا التقرير صعوبة في تحديد تكلفة الاستبدال[4]. لذلك أصدرت الوكالة النشرة المحاسبية رقم 07 بتعريف التكلفة الاستبدالية كما أصدرت النشرة رقم 10 والتي حددت بموجبها أربع مقاييس مختلفة يمكن استخدامها لتحديد التكلفة الاستبدالية وهي:

- الأرقام القياسية الخاصة Specific index
- التسعير المباشر direct pricing يعتمد هذا الأسلوب على المعلومة المقدمة من البائعين وكل من لديه بيانات عن بيع سلع الإحلال.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 114-115

[2] البيومي محمود محمد؛ المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية؛ منشأة المعارف الإسكندرية 2003؛ ص101

[3] تركي محمود إبراهيم عبد السلام ؛ تحليل التقارير المالية ؛ جامعة الملك سعود السعودية ؛ طبعة 02 ، 1995؛ ص 156

[4] الحاروني عمرو كامل؛ محاسبة التضخم؛ مجلة التكاليف الجمعية العربية للتكاليف؛ السنة 13؛ مايو / سبتمبر العدد 02 مصر 1983؛ ص 155

- تسعير الوحدة unit pricing يعتمد على البيانات الإحصائية عن تكلفة الوحدة من مختلف أنواع المباني والأصول الأخرى، وهي طريقة أقل انتشاراً.
- التسعير الوظيفي function pricing : وهي الأصعب بين الطرق الأربعة ولكنها الأفضل بالنسبة للعمليات الإنتاجية المتكاملة بشكل كبير كالمصافي والمصانع الكيماوية ، لصعوبة تسعير المكونات الفردية.[1]

فمحاسبة القيمة الجارية وفق هذا النموذج قائمة على تصوير القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول الجاري. حيث يكون دخل العمليات الجاري يساوي الإيرادات مطروحا منها المصاريف المحسوبة على أساس التكلفة الاستبدالية[2].

تعتمد محاسبة تكلفة الاستبدال مفهوما محددا للمحافظة على رأس المال، وهو المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشأة. وهذا المفهوم يتضمن :

- حساب الدخل التشغيلي الجاري بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية للموارد المستنفذة في اكتساب تلك الإيرادات .
- حساب مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية.
- عرض قائمة المركز المالي وفق شروط القيم الجارية.

ووفق محاسبة تكلفة الاستبدال ينبغي أن تظهر مكاسب وخسائر الحيازة في قائمة الدخل الاستبدالي.[3]

1.2.3. تحديد الدخل وفق تكلفة الاستبدال

يتكون دخل تكلفة الاستبدال من عنصرين هما الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية. لكن هناك اختلاف في الرأي حول تضمين أو استبعاد الجزء الثاني وهو مكاسب وخسائر الحيازة. فالدخل التشغيلي الجاري ينشأ عن الأنشطة التشغيلية الإنتاجية، ناتج عن مقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية المستنفذة في إنجاز تلك الأنشطة. بينما لا تنتج مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية عن الأنشطة التشغيلية الجارية.[4]

الإفصاح عن الدخل والخسارة الناتجة عن المعاملات العادية والدخل والخسارة الناتجة عن الحيازة يساعد حملة الأسهم والمستثمرين في تقييم استخدام الإدارة للموارد الاقتصادية وفي التنبؤ بالدخل

[1] حماد طارق عبد العال ؛ موسوعة معايير المحاسبة ؛ الجزء 02 ؛ القاهرة 2002 ؛ ص 264

[2] Wolk, Harry., Jere R. Francis & Tearney, Michael G ; "Accounting Theory" second Edition, Wads Wort , Inc, U.S.A ;1989; p 361

[3] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص 116.

[4] نفس المرجع السابق ؛ ص 116.

المستقبلي. حيث ينشأ دخل الحيازة عن حيازة الأصول خلال فترات تغير القيمة من خلال تعديل البنود غير النقدية تبعا للتغيرات الخاصة في مستويات الأسعار وفقا لإجراءات تقنية محددة.

2.2.3. تعديل قيمة الأصول الثابتة:

وفقا لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية؛ الأصول عبارة عن تجميع الخدمات المتوقعة. ويفترض عند شراء الأصل أن قيمة هذه الخدمات مساوية على الأقل لسعر الشراء. أما الأصول التي تقتنى عن طريق الشراء فتقاس بصورة تقريبية عل أساس القيمة السوقية. وعلى ذلك فالأصول التي تقتنيها المنظمة عن طريق إصدار أسهم عادية أو ممتازة فتقاس إما على أساس القيمة السوقية للأصول أو القيمة السوقية للأسهم المصدرة، ويتحدد اختيار أي من الأساسين بدرجة الموضوعية المتوفرة في تقدير القيم السوقية. وفيما يتعلق بقيمة الأصول بعد اقتنائها فيعتبر السعر السوقي للأصول المشابهة في النوع والحالة بمثابة دليل موضوعي عن التكلفة الجارية لإحلالها. فإذا لم يتوفر السعر السوقي للأصول المشابهة فيمكن تقدير التكلفة الجارية لإحلال الأصول بالرجوع إلى سعر شراء الأصول التي تقدم خدمات مماثلة على أن يعدل هذا السعر للفروق في خصائص التشغيل مثل التكلفة والطاقة والجودة. وبالإضافة إلى ما تقدم يمكن استخدام دليل الأسعار القياسية للسلع المعينة كأساس موضوعي في تقدير التكلفة الجارية لإحلال الأصول المعمرة، كما يمكن استخدامه في قياس اهتلاك الأصول الثابتة، حيث يمثل الاهتلاك قيمة الخدمات المستنفذة في التشغيل. ويقاس دخل أو خسارة الحيازة الناتج عن تغير أسعار الأصول الثابتة بالفرق بين تكلفة اقتناء الأصل أو قيمة الأصل في بداية الفترة أيهما يأتي مؤخرا، والتكلفة الجارية في تاريخ انتهاء الحياة الإنتاجية أو في نهاية الفترة المحاسبية أيهما يأتي أولا.[1]

3.2.3. إجراءات تعديل الأصول الثابتة وفق التكلفة الاستبدالية

عند تطبيق محاسبة تكاليف الاستبدال على الأصول الثابتة يجب إجراء ما يلي:[2]

- تعديل القيمة الدفترية للأصل ليصبح القياس المحاسبي وفق تكلفة الاستبدال.
- يحسب عبء الاستهلاك السنوي كتكلفة أو نفقة دورية على أساس التكلفة الاستبدالية.
- عند ضرورة تعديل مجمعات الاستهلاك المتراكمة نتيجة تغير تكلفة الاستبدال لأكثر من مرة واحدة، ينشا في حالة ارتفاع تكلفة الاستبدال عجز في المجمعات المتراكمة من السنوات السابقة ينبغي استدراكه. إي يجب تعديل مجمعات السنوات السابقة لتتناسب مع احدث تكلفة استبدالية. ونسمي هذا العجز في مجمعات استهلاك الدورات السابقة باسم الاستهلاك المتأخر.

[1] احمد رجب عبد العال ، محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 156-157

[2] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 134-140

بالنسبة لعبء الاستهلاك المتأخر توجد عدة اقتراحات لمعالجته أهمها:

- إقفاله سواء في حالة العجز أو الوفر في الأرباح المحتجزة من الدورات السابقة أو الاحتياطات الرسمية.
- إقفاله في قائمة الدخل الجاري ولكن في بند مستقل كعبء غير دوري لأنه يخص السنوات السابقة.
- تسويته في حساب مكاسب وخسائر الحيازة .

4.2.3. تعديل قيمة المخزون السلعي

يمكن اعتبار أحدث المشتريات في المنظمات التجارية كأساس موضوعي لقياس التكلفة الجارية لإحلال المخزون السلعي. في حين يصعب تقدير التكلفة الجارية لإحلال المخزون من البضاعة التامة والبضاعة تحت التشغيل في المنظمات الصناعية. ويمكن في هذا الصدد ضرب التكلفة الجارية للوحدة من المواد المباشرة في الكميات المستخدمة منها، وضرب معدلات الأجور السائدة في ساعات العمل المستنفذة، وإضافة المجموع إلى النفقات الصناعية الإضافية. وبالإضافة إلي ما تقدم يمكن استخدام الأرقام القياسية للسلع المخزنة في تقدير التكلفة الجارية لإحلال هذه السلع.

يعكس قياس المخزون السلعي بطريقة الوارد أولا الصادر أولا(FIFO)؛ الأسعار الجارية بينما لا يعكس قياس تكلفة البضاعة المباعة بالأسعار الجارية والذي تعكسه طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا(LIFO)، والتي بدورها لا يمكنها أن تعكس قياس المخزون السلعي بالأسعار الجارية. وبالتالي يمكن القول أن استعمال الأسعار الجارية لإحلال المخزون يعالج أوجه النقص في كل من الطريقتين. حيث يتم قياس كل من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون السلعي على أساس الأسعار الجارية؛ وبالتالي يتم الفصل بين دخل أو خسائر المعاملات العادية ودخل أو خسائر الحيازة.[1]

5.2.3. المعالجة المحاسبية لمكاسب وخسائر الحيازة:

تعد معالجة مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية ضمن قائمة الدخل من الموضوعات الخلافية في محاسبة تكلفة الاستبدال. حيث يمكن تصنيف هذه المكاسب ضمن دخل الدورة عندما ينظر إلى مفهوم المحافظة على رأس المال وفق معايير نقدية. ووفقا لمؤيدي هذا المفهوم لرأس المال يعرف الدخل الدوري بأنه المبلغ الاعظمي الممكن توزيعه شريطة أن يبقى رأس المال المستثمر على نفس المستوى في نهاية الدورة بعد التوزيع كما كان عليه في بداية الدورة. ومن ناحية أخرى يمكن تصنيفها ضمن حسابات حقوق الملكية وفق نظرة المحافظة على رأس المال كطاقة إنتاجية مادية، تقتضي احتجاز هذا الدخل للمحافظة على الطاقة الإنتاجية المتاحة. فمن حيث هذا المنظور لرأس المال ينظر إلى الدخل الجاري

[1] احمد رجب عبد العال ، محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 157-158

على أنه المبلغ الممكن توزيعه شريطة أن تبقى الطاقة الإنتاجية التشغيلية للمنشأة على نفس المستوى في نهاية الدورة بعد التوزيع كما كانت عليه في بداية الدورة.[1]

تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري يعطي مكاسب وخسائر حيازة ناتجة عن تغير أسعار دخول تلك العناصر خلال الفترة المحاسبية. حيث نميز بين نوعين من المكاسب والخسائر:

- مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة ناشئة عن البنود المباعة أو المستنفذة والالتزامات المدفوعة.
- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة ناشئة عن البنود التي مازالت في حيازة المنشاة والالتزامات المستحقة في نهاية الفترة[2].

وعلى العموم توجد ثلاث معالجات بديلة لمكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية: [3]

أ) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة؛ سواء كانت محققة أو غير محققة، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري. وينتج عن هده المعالجة مفهوم الدخل القابل للتوزيع.

ب) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية أو المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري. تتسق هذه المعالجة مع مفهوم الدخل على أنه الدخل المحقق.

ج) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة؛ من مكونات الدخل الدوري. وهو ما يتسق مع مفهوم الدخل بأنه الدخل القابل للتحقق. حيث يعتبر هذا المفهوم الأكثر اقترابا من المفهوم الاقتصادي؛ وذلك لأنه يعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة للفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري. ولذلك يعرف هدا المفهوم أيضا بالدخل الاقتصادي.

وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف مكاسب أو خسائر الحيازة ضمن قائمة الدخل، لأن توزيعها لا يضر برأس المال الأصلي. وتؤيد أدبيات المحاسبة هذا المفهوم الأخير لرأس المال والمعالجة المحاسبية الناجمة عنه لسببين:

- ❖ تمثل مكاسب الحيازة وفرات قابلة للتحقيق. فالمنشأة في وضع أفضل لان استبدال أصل مكافئ بالأصل الموجود كان سيكلف أكثر من القيمة التاريخية للأصل الموجود حاليا لو تمت عملية الاستبدال؛ لهذا فان المنشاة أمام وفرات تكاليف.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 130-131.

[2] Balkaoui Ahmed ; Accounting Theory ; fourth Edition ; Thomson press ; 2000; p 398

[3] عباس مهدي الشيرازي؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 496

❖ إن التغيرات في تكلفة الاستبدال يمكن أن ينظر إليها كبديل للتغيرات في صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق أو القيمة الرأسمالية.

لذلك فان مكاسب الحيازة تمثل زيادات في الإيرادات المتوقعة من استخدام أو بيع الأصل في المستقبل.[1]

6.2.3. تقييم محاسبة تكلفة الاستبدال

أ) مزايا التكلفة الاستبدالية

يؤدي تطبيق محاسبة سعر الدخول الجاري أو تكلفة الاستبدال إلى تقسيم أرباح الدورة إلى أرباح العمليات التشغيلية الجاري وإلى مكاسب حيازة الأصول؛ والتي بدورها تنقسم إلى مكاسب حيازة محققة وأخرى غير محققة. هذا التقسيم يقدم لقراء القوائم المالية مجموعة من المزايا: [2]

- ✓ يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري المشروع. فالربح الناشئ عن العمليات التشغيلية ينتج بصورة رئيسية عن قرارات الإدارة في مجال الإنتاج والاستثمار طويل الأجل، ويعكس مستوى كفاءة الأداء في العملية الإنتاجية. لذلك يعد ربح العمليات مؤشرا لقياس مدى نجاح أو فشل الإدارة في تحقيق الوظائف الأساسية لها. في حين تعد مكاسب الحيازة ناشئة عن عوامل خارجية وغير خاضعة لتأثير الإدارة، لذلك فهي لا تتصف بالدورية.
- ✓ يساعد تقسيم الأرباح في اتخاذ القرارات. بحيث يسمح بتحديد ريعية الاستثمارات الأساسية لفترات طويلة الأجل، كما يسمح بالتنبؤ بتطور هذه الأرباح واتخاذ القرارات استنادا إلى هذه التنبؤات.
- ✓ يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية وهو المبلغ الاعظمي الممكن توزيعه دون الإضرار بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع، لذلك يسمى أحيانا بالربح القابل للتوزيع.
- ✓ يقدم التقسيم الثنائي لأرباح الدورة معلومات هامة تساعد في التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال المشروع لعدة دورات وبين المشاريع المماثلة.
- ✓ يستند تحديد الربح التشغيلي إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع مثله مثل محاسبة التكاليف التاريخية لكن محاسبة التكلفة الاستبدالية أضافت إلى ذلك مكاسب الحيازة. وبذلك تتخلى عن قاعدتي تحقق الإيراد والحيطة والحذر، لأنها تعترف بالأرباح عند استحقاقها وليس عند تحققها فقط.
- ✓ اعتماد هذه الطريقة يحقق الموضوعية لأنها تؤدي إلى تخفيض الربح في فترة التضخم؛ وذلك لان قائمة الربح تحمل بعبء استهلاك على أساس القيمة الاستبدالية. كما أنها تظهر تحسنا مهما يتحقق

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 131

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 132-133

في سجلات المشروع من حيث الفصل بين ربح العمليات وأرباح الحيازة وهذا مالا يظهره القياس في ظل التكلفة التاريخية.[1]

- ✓ يؤدي تطبيق التكلفة الاستبدالية الجارية في تقييم الأصول إلى احتساب إهتلاك يحقق إمكانية الإحلال الطبيعي للأصول وقياس تقديري جاري لخدمات الأصول، أما بالنسبة للإهلاك فهو يمثل الاستخدام الجاري لهذه الخدمات ، وهذا ما يتفق مع تحديد قيمة الاهتلاك وفقا للمفهوم الاقتصادي.[2]

ب) انتقادات التكلفة الاستبدالية

إلى جانب المزايا السابقة هناك نقاط ضعف في محاسبة التكلفة الاستبدالية أو سعر الدخول الجاري فلكل ميزة من المزايا الناجمة عن تقسيم الدخل معارضون يشككون في إمكانية تحقيقها. [3]

- ✓ اختلاف تواريخ حيازة الأصول يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية للأصول؛ وكذلك صعوبة تحديد تكلفة الإهلاك لكل أصل على حدى خصوصا مع استمرار التحسينات التكنولوجية.
- ✓ محاسبة أسعار الدخول الجاري مبنية على افتراض استمرارية المنشاة وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخول الجارية بصورة سهلة وموثوقة، ولكن كلا الافتراضين عرضة للنقد الشديد خاصة عدم واقعية تحديد بيانات تكلفة الاستبدال بصورة موضوعية دون انسياب بعض عناصر الذاتية وتأثير الإدارة على النتائج في مرحلة الإعداد .
- ✓ تتجاهل محاسبة تكلفة الاستبدال مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في البنود النقدية.
- ✓ توجد عدة صعوبات في تحديد معنى أسعار الدخول الجارية.[4]
- ✓ القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الاستبدالية ناقصة لأنها لا يتوافر فيها الثبات والاتساق؛ بسبب نقص درجة الموضوعية في كثير من الأحيان واعتماد التقدير الشخصي بالنسبة للأصول غير الموجود لها سوق أو المستعملة. كما أن إظهار الأصول بالقيم الحكمية قد يؤدي إلى ظهور أرباح وهمية.
- ✓ قدرة النموذج على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية محدودة.[1]

---

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي ؛ مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة؛ العدد 21 ، 2009.

[2] محمد نواف حمدان عابد؛ دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية ؛ رسالة ماجستير علوم محاسبية ؛ الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمعرفة؛ القاهرة 2006؛ ص 53

[3] سامية تاودروس إبراهيم؛ دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية ؛ أطروحة دكتوراه ؛ كلية التجارة ، جامعة القاهرة 2001؛ ص 245

[4] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 133

3.3. نموذج سعر الخروج الجاري أو صافي القيمة البيعية

تختلف محاسبة أسعار الخروج الجاري عن محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال؛ في كونهما يعتمدان على تكلفة اقتناء الأصل، سواء وفق التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول عليها أم وفق تكلفة الاستبدال في تاريخ إعادة قياس قيمتها. في حين تعتمد محاسبة صافي القيمة البيعية على أسعار البيع القابلة للتحقيق.

يمثل سعر الخروج الجاري المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية مطروحا منها المصاريف الإدارية والمالية والبيعية اللازمة لإتمام عملية البيع. ويمثل أيضا المبلغ النقدي الذي ينبغي دفعه حاليا إذا أعيد تمويل الالتزامات، وأنه لمن المقبول عموما أن سعر الخروج الجاري يتسم بالخاصيتين التاليتين: [2]

- المقصود بأسعار البيع، البيع بشروط عادية مألوفة وليس البيع تحت ظروف تصفية قصرية.
- أسعار البيع تمثل الأسعار السائدة في تاريخ القياس المحاسبي.

وعليه فان صافي القيمة البيعية (أو سعر الخروج الجاري) لأصل ما هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع. حيث يتم إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية. وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هاذين البديلين: [3]

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محسوبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع.
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

وهكذا فان السمة الأساسية لمحاسبة أسعار الخروج الجارية هي التخلي التام عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع؛ وأن الربح ينشأ بعد إتمام عملية البيع. لأن محاسبة أسعار الخروج الجارية تقوم كافة الأصول بأسعار البيع القابلة للتحقيق، وتثبت المكاسب الناجمة عن هذا التقويم في قائمة الدخل.[4]

---

[1] علي مختار إسماعيل؛ الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية؛ أطروحة دكتوراه؛ كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر 1989؛ ص 68

[2] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص 141

[3] مدحت فوزي عليان وادي؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية؛ مرجع سابق ص 95

[4] رضوان حلوه حنان ؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 142

يعتبر هذا النموذج أكثر ملاءمة بالنسبة لتقويم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي؛ والذي يتم الحصول عليه أساسا بهدف البيع أو الاستخدام. بينما لا تناسب هذه الطريقة الاستخدام في تقويم الأصول الثابتة كثيراً.[1]

1.3.3 خصائص نموذج محاسبة سعر الخروج الجاري

يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية :[2]

- أسعار البيع هي أساس التقويم المستخدم.
- فرض ثبات القوة الشرائية للنقود.
- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.
- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب أو خسائر الحيازة.

2.3.3 المعالجة المحاسبية لدخل أسعار الخروج الجارية

التمييز بين أسعار الدخول الجاري وأسعار الخروج الجاري يقودنا إلى مفهومين مختلفين للدخل؛ الدخل المحقق والدخل القابل للتحقيق. حيث ينشأ الدخل المحقق فقط نتيجة البيع للغير، وعلى العكس فان الدخل القابل للتحقيق يستند إلى أسعار الخروج الجارية للأصول. ونتيجة لذلك يتم تقويم الأصول غير المباعة ليس بالتكلفة وإنما بالقيمة البيعية القابلة للتحقق. والتي تمثل الإيراد الذي كان سيتم الحصول عليه لو تم بيع تلك الأصول.

حيث يعكس دخل أسعار الخروج الجارية التغيرات الدورية لقيمة رأسمال المشروع مقاسة بأسعار إعادة البيع. ويتكون هذا الدخل من عنصرين:

- مكاسب محققة ناتجة عن بيع الأصول خلال الدورة المحاسبية؛ ويتم قياس تلك المكاسب المحققة بحساب الفرق بين الإيرادات الفعلية المحققة بالبيع والقيمة القابلة للتحقيق والتي تم تقديرها في بداية الدورة.
- مكاسب غي محققة ناتجة عن التغيرات في القيمة القابلة للتحقيق أو البيع لتلك الأصول التي مازالت المنشاة تحتفظ بها في نهاية الدورة المحاسبية.[3]

دخل أسعار الخروج الجارية يتوجه نحو قياس مقدرة المنشاة على التلاؤم والتأقلم مع تغيرات بيئة الأعمال. وانه تبعا لهذا الفرض على الدخل أن يقيس تغيرات سيطرة المنشاة على السلع والخدمات. وهذا

[1] حسن القاضي ، مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 283

[2] مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية ؛ مرجع سابق؛ ص 96

[3] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 142

ما يمكن قياسه بتحديد كل من المكاسب المحققة والمكاسب غير المحققة والتي تنتج من قياس تغيرات قيم الأصول القابلة للتحقيق خلال الدورة المحاسبية. لذلك فان دخل أسعار الخروج لا يتطلب الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب الحيازة كما هو الحال عند تطبيق محاسبة تكلفة الاستبدال.[1]

3.3.3 تقييم محاسبة سعر الخروج الجاري

تطبيق محاسبة القيمة الجارية وفق مدخل سعر الخروج الجاري يقدم بعض المزايا من ناحية، كما يعاني من بعض النقائص شكلت أساسا لانتقاده من ناحية أخرى.

مزايا سعر الخروج الجاري

- ✓ سعر الخروج الجاري والقيمة الحالية للأصل يقدمان مقياسان مختلفان عن المفهوم الاقتصادي للتكاليف البديلة. فالتكلفة البديلة من وجهة نظر المنشأة هي إما القيمة النقدية التي ستشتق من بيع الأصل أو القيمة الحالية للمنافع التي ستنتج عن استخدام الأصل. إن كلتا القيمتين مهمتان لاتخاذ القرار بالاستمرار في استخدام الأصل أو بيعه، وكذلك القرار فيما إذا كانت المنشأة ستستمر في عملياتها الطبيعية.
- ✓ تقدم محاسبة سعر الخروج الجاري معلومات هامة وضرورية لتقييم سيولة المنشأة وتلاؤمها المالي؛ من حيث المفاضلة بين الاحتفاظ أو التصرف في الأصول ذات القيمة البيعية الضئيلة. مما يؤدي إلى زيادة الاهتمام بالمركز المالي.
- ✓ تعتبر مرشدا جيدا لتقييم مدى تحقيق وظيفة الحراسة المنوطة بالإدارة. فهي على خلاف أسعار الدخول الجارية والتكلفة التاريخية؛ تعكس التضحيات الجارية بإفصاحها عن أسعار البيع القابلة للتحقيق.
- ✓ يؤدي تطبيق هذا النموذج إلى الاستغناء عن توزيع تكلفة الأصول الثابتة على العمر الإنتاجي المقدر. فاستهلاك دورة محاسبية معينة وفق أسعار الخروج الجارية يمثل الفرق بين سعر الخروج الجاري لهذا الأصل في أول وآخر الدورة.
- ✓ قابلية إجراء هذا النموذج المحاسبي في العديد من المنشآت، كمجال الصناعة الالكترونية حيث يتصف سعر السوق بالموضوعية وقابلية التحقيق.

إلى جانب المزايا السابقة توجد بعض المساوئ والانتقادات يمكن إيجازها في الآتي:

- يصعب تحديد القيمة القابلة للتحقق بالنسبة لتجهيزات مصممة بناء على طلب المنشاة وبمواصفات خاصة واستخدامات بديلة محدودة، وهنا يأتي دور المقدر الخبير.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 144

- هناك صعوبة في تقويم الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل. فغياب الأسواق يجعل تحديد القيمة القابلة للتحقق أمرا صعبا.
- توجد مشكلة في تقويم الالتزامات، هل تقوم على أساس القيمة التعاقدية أم تقوم على أساس المبالغ اللازمة لإعادة التمويل والحصول عليها من جديد.
- تتجاهل محاسبة أسعار الخروج الجارية تغيرات القوة الشرائية في البنود النقدية وكذا تغيرات القوة الشرائية العامة.
- التخلي عن قاعدة تحقق الإيراد عند البيع وافتراض تصفية موارد المنشأة عند إتباع أسعار الخروج الجارية يتعارضان مع الفرض السائد باستمرارية المشروع.
- إن صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع على أساس موضوعي لكثير من بنود قائمة المركز المالي، يعد عقبة رئيسية تقف في طريق تطبيق محاسبة أسعار الخروج الجارية.

ولعل ذلك يفسر لنا التأييد النسبي الكبير الذي تلقاه محاسبة تكلفة الاستبدال لدى الباحثين والممارسين.[1]

3.4 ايجابيات وسلبيات القوائم المالية المعدلة حسب التكلفة الجارية أو المستوى الخاص للأسعار

تعتبر المحاسبة على أساس التكلفة الجارية طريقة حديثة نسبيا للقياس المحاسبي الرامية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال؛ من خلال الأخذ بالتغيرات الجارية التي تطرأ على كافة بنود قائمتي الدخل والمركز المالي. حيث يعتبر بعض رواد التحليل المحاسبي والمالي والمؤيدين لهذا النموذج ، أن تعديل القوائم المالية وفق التكلفة الجارية يحقق فوائد ويتميز ببعض الايجابيات منها:

- تعتبر طريقة أكثر واقعية لأنها تستخدم أرقام قياسية خاصة تقيس آثار التضخم على كل مشروع على حدة.
- تعتبر القوائم المالية المعدلة حسب التكلفة الجارية مقياسا لدخل ذو دلالة أكثر لمستخدمي القوائم المالية.[2]
- إنها تعكس الظروف الاقتصادية التي تحيط وتؤثر في المؤسسة.[3]
- تمثل هذه الطريقة وسيلة للحفاظ على رأس المال.
- تستخدم هذه الطريقة كأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.[4]

---

[1] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص 145-146

[2] موسى علي أبو عواد؛ القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار ؛ مرجع سابق؛ ص 21

[3] Skousen Smith ; Intermediate Accounting ; Comprehensive Volume,10th ed; South – Western Publishing Co. 1990

[4] .سامي محمود الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق ؛ ص 299

أما المعارضين لهذا المبدأ فيوجهون عدة انتقادات أهمها: [1]

- تحديد القيم الجارية للموجودات يخضع لعوامل غير موضوعية غالبا.
- إمكانية عدم توفر السلعة المماثلة تماما للسلعة المراد تقدير تكلفتها الجارية، مما يؤدي إلى الحاجة إلى التقدير واستعمال الحكم الشخصي.
- هناك شكوك في مدى الاستفادة من المعلومات المعدلة وذلك لعدم تمكن مستخدميها من فهم محتواها الإعلامي.
- الفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية حسب التكلفة الجارية لا تبرر تكاليف إعدادها بالنسبة للعديد من المشاريع.

المطلب الثاني: محاسبة التغيرات في المستوى النسبي للأسعار

يقوم حساب دخل وخسارة الحيازة على افتراض ثبات المستوى العام للأسعار. ومن الطبيعي فإن ذلك الافتراض لا يتفق مع الواقع الفعلي؛ فحتى يمكن مقارنة تكلفة الاقتناء بالتكلفة الجارية للإحلال يجب توحيد أساس المقارنة. وبمعنى آخر يجب استبعاد تأثير التغيرات في المستوى العام للأسعار من دخل الحيازة. وعلى ذلك فان دخل أو خسارة الحيازة يتمثل في الفرق بين تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإحلال في نهاية الفترة السابقة معبرا عنها بالمستوى العام للأسعار الحالية وتكلفة الإحلال في نهاية الفترة الحالية.[2]

وكما أوضحنا سابقا فإن جميع النماذج المحاسبية الثلاثة السابقة (تكلفة تاريخية، تكلفة استبدالية ، صافي قيمة بيعية) تظهر أخطاء وحدة القياس المحاسبي؛ فهي تتجاهل كاملا آثار التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود، أي تغيرات المستوى العام للأسعار. أي أنها تنطلق من فرض ثبات القوة الشرائية للنقود ، وهذا فرض مخالف للواقع كما هو واضح للعيان.[3]

وحتى يتم الربط بين التغير في المستوى الخاص للأسعار والتغير في المستوى العام يجب مراعاة التغير في المستوى النسبي للأسعار. حيث يوضح التغير النسبي في الأسعار إلى إي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار. فالأسعار الخاصة بسلع وخدمات معينة تتغير عادة بمعدلات مختلفة، وأحيانا في اتجاهات مختلفة عن تغيرات المستوى العام للأسعار. وتمثل التغيرات النسبية في الأسعار إلى إي حد تتحرك الأسعار الخاصة بمعدل مختلف مقارنة

[1] خالد أمين عبد الله ؛ محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد؛ مجلة دراسات ؛ المجلد العاشر ؛ العدد الثاني ؛ كانون أول 1983

[2] احمد رجب عبد العال، محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 178

[3] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 179

بالأرقام القياسية العامة للأسعار. ويتم الربط بين التغير في المستوى العام للأسعار والتغير في المستوى الخاص للأسعار عن طريق التغير في المستوى النسبي للأسعار وفق العلاقة التالية:

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

انطلاقا من المصطلحات الاقتصادية نسمي التغير في المستوى العام للأسعار بأثر التضخم العام والتغير في المستوى الخاص للأسعار بأثر التضخم الخاص؛ والتغير في المستوى النسبي للأسعار بأثر السوق الناتج عن ظروف العرض والطلب على السلعة الخاصة المعنية. وعليه تصبح العلاقة السابقة بالشكل التالي:

اثر السوق = اثر التضخم العام – اثر التضخم الخاص[1]

وعليه فان التغير في المستوى النسبي لسلعة أو خدمة معينة يشير إلى ذلك الجزء الباقي من التغير في المستوى الخاص للأسعار بعد استبعاد اثر تغيرات المستوى العام للأسعار. حيث يقدم التغير في المستوى النسبي للأسعار أداة حسابية للربط بين التغيرين العام والخاص حيث يحسب التغير النسبي وفق العلاقة التالية:

معدل التغير السعري النسبي = (الرقم القياسي للتغير السعري العام / الرقم القياسي للتغير السعري الخاص) – 1 .[2]

ويتم تطبيق مفهوم القيمة الجارية المعدلة إما على أساس أسعار الشراء. وفي هده الحالة فالنموذج المستخدم هو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار. وأما إذا استخدمت أسعار الخروج كأساس فالنموذج المستخدم هو نموذج صافي القيمة البيعية الجارية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار. وعليه فانه بتطبيق هذا النموذج يتم تعديل أساس القياس ووحدة القياس معا.[3]

01. نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة:

يعتمد هذا النموذج أسعار الدخول الجارية إي التكلفة الاستبدالية أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل التشغيل الجاري. حيث يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

- استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.
- تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 180

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 155

[3] عبيد يحي حسين؛ نحو منظور ضريبي متكامل لمكونات الربح في ظل المقاييس البديلة؛ المجلة المصرية للدراسات التجارية؛ كلية التجارة، جامعة المنصور؛ المجلد 10، العدد 04، 1986؛ ص 134

- الفصل الثنائي لصافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري والى مكاسب أو خسائر حيازة حقيقية.
- الفصل الثنائي لمكاسب الحيازة إلى مكاسب حيازة حقيقة يتم الاعتراف بها والى مكاسب حيازة وهمية يتم استبعادها.

وطبقا للخصائص السابقة لنموذج محاسبة تكلفة الاستبدال المعدلة يتضح أنه:

- يتجنب أخطاء وحدة القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية؛ فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.
- يحتوي على أخطاء التوقيت؛ نظرا لكونه يعتمد على مبدأ التحقق كأساس لقياس الدخل؛ وتتمثل أخطاء التوقيت في:

* استبعاد بعض دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة خلال الدورة الحالية وتأجيل الاعتراف بها لحين تحققها في الدورة أو الدورات القادمة.

* احتساب بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة في الفترات السابقة ولكن المحققة في الدورة الحالية.

أما فيما يخص القوائم المالية المعدة وفق التكلفة الاستبدالية المعدلة فهي قابلة للتفسير؛ تستند في نفس الوقت إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية ومفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود. ويتم التعبير عن بنود قائمة الدخل وبنود قائمة المركز المالي بوحدات السيطرة والتحكم السلعي.

02. نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

يعتمد هذا النموذج أسعار الخروج (أسعار البيع) أساسا لتقويم بنود القوائم المالية ودخل النشاط الجاري. حيث يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

- استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.
- عدم اعتماد مبدأ التحقق في تحديد الدخل المحاسبي.
- الفصل الثنائي لصافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب الحيازة الحقيقية المحققة وغير المحققة.
- الفصل الثنائي لمكاسب الحيازة إلى مكاسب حقيقية يتم الاعتراف بها ومكاسب وهمية يتم استبعادها.

وطبقا للخصائص السابقة يتضح أنه:

- يتجنب أخطاء القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القيمة. فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة تعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.

- يخلو النموذج من أخطاء التوقيت في الاعتراف بالتغيرات في القيمة، نتيجة عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

تعتبر القوائم المالية المعدة وفق صافي القيمة البيعية المعدلة قابلة للتفسير؛ فتلك القوائم تستند إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية ومفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود في نفس الوقت. ويتم التعبير عن بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بوحدات السيطرة والتحكم السلعي.

وعليه فان نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة هو أكثر النماذج المحاسبية المقترحة اقترابا من النموذج الاقتصادي. وذلك لاعترافه بجميع أنواع التغيرات في مستويات الأسعار. ورغم ذلك فهو يعاني من صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع الكثير من عناصر الأصول على أساس موضوعي.[1]

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 190-194

المبحث الثالث: نموذج محاسبة القيمة العادلة

في ظل استمرار الموجات التضخمية و التغيرات المستمرة في مستويات الأسعار وأثرها على المعلومات المالية للعديد من الوحدات الاقتصادية. برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة من خلال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard) (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standard Board) (FASB) وذلك بإصدار وتعديل العديد من المعايير التي ترتكز في مضمونها على القيمة العادلة استجابة لضرورة إثبات معالجة الأحداث والعمليات المالية بقيم أقرب للواقع لبنود الحسابات المختلفة في القوائم المالية في تاريخ إعداد الميزانية. وذلك لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات معتمدين على معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية في البيانات المالية المنشورة.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

01.مفهوم القيمة العادلة

عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها:

القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.[1]

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري وفي سوق نشط.

يقصد بالسوق النشط السوق التي تتوفر فيها الشروط التالية: [2]

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون.
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

كما تعرف القيمة العادلة بأنها:

المبلغ الذي يمكن تبادل به أصل ما بين مشتري وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة. وتتم الصفقة في إطار متوازن (أي بين أطراف غير ذوي علاقة أو تبعية وتتم بين مشتري راغب وبائع راغب وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه).[3]

---

[1] زيد عائد مردان ، إبراهيم عبد موسى السعبري؛ القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية؛ مجلة دراسات محاسبية ومالية ؛ المجلد 08 العدد 25، 2013؛ ص ص 214-242 ؛ ص 218.

[2] قرار وزاري يحدد قواعد التقييم المحاسبي ؛ صادر بتاريخ 26جوان 2009؛ ج.ر. ج ؛ العدد 19؛ الصادر 25 مارس 2009 .

[3] قوداري عبلة؛ اثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهني المحاسبة في الجزائر ؛ أطروحة دكتوراه علوم تجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 2018؛ ص 59.

كما تعرف حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على أنها: القيمة التي يمكن استعمالها لبيع الأصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية.[1]

وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد حسب القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وسيرها؛ المنشور في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25. يعرف القيمة العادلة على أنها القيمة 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]

القيمة العادلة هي القيمة التي يساويها تبادل أصل ما في السوق حين يتعلق الأمر بالأصول أو القيمة التي يساويها تسوية التزام إذا تعلق الأمر بالالتزامات. أو القيمة التي يساويها تبادل حق ملكية ممنوح. بشرط أن يتم التبادل بين أطراف مطلعة وراغبة في إتمام التبادل على أساس تجاري ودون وجود أي ضغوط على أطراف العملية التجارية.[3]

02.شروط تطبيق القيمة العادلة:

تتمثل شروط تطبيق القيمة العادلة فيما يلي:

- توفر الأسواق المالية الفاعلة حتى تتمكن المؤسسات من قياس القيمة العادلة بكفاءة وفعالية.
- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة.
- توفر القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة المؤسسات المطبقة لمعايير القيمة العادلة.[4]

[1] اسماعيلي سبتي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة – دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ؛ أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة ؛ 2016 ؛ ص 109

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية؛ العدد 19؛ 25 مارس 2009؛ ص 87

[3] رجاء رشيد عبد الستار و خضير سليمان ذياب؛ القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛ مجلة دراسات محاسبية ومالية ؛ العدد37 ، 2016؛ ص ص 160-175 ؛ ص 165

[4] قوداري عبلة؛ اثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية مرجع سابق ؛ ص 67

المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة والاعتراف بها من منظور المعايير الدولية

01.أسس تحديد القيمة العادلة للأصول المالية

أ. **في حالة توافر أسعار معروضة في سوق نشط للأصل المالي** : في هذه الحالة يجب إتباع الأسس التالية: [1]

- توفر أسعار معروضة بسوق نشط يعد أفضل قياس للقيمة العادلة. وتعتبر الأداة المالية مسعرة في سوق نشط في حال توفر أسعار معلنة متوفرة بشكل منتظم عن طريق أساس تجاري.
- في حال حددت أسعار آخر المعاملات في ظروف غير تجارية كأن تكون آخر معاملة معبرة عن تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة، يجب على المؤسسة أن تعدل السعر ليعبر عن القيمة العادلة.
- في حال الإعلان عن معدل ما بدلا من السعر في سوق نشط، تستخدم المؤسسة هذا المعدل على انه احد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة.

ب. **في حالة عدم وجود سوق نشط للأصل المالي** : في هذه الحالة تلجأ المؤسسة إلى استخدام أساليب التقييم لقياس القيمة العادلة وفق ما يلي:

- الأسعار المتاحة في الأسواق في تواريخ سابقة معدلة بالأحداث الجوهرية ذات العلاقة التي حدثت بالفترة بين التاريخ السابق المعتمد كأساس للتقييم وبين تاريخ التقييم.
- الاستناد إلى القيمة السوقية لأداة مالية أخرى مشابهة بشكل جوهري للأداة موضوع التقييم.
- الاستناد إلى التدفقات النقدية المخصومة المتوقعة من الأداة موضوع التقييم.
- النماذج المختلفة لتقييم الخيارات.
- تقنيات التقييم والافتراضات المستخدمة في الأسواق المالية لتحديد القيمة العادلة.

وفي هذه الحالة يجب مراعاة النقاط التالية: [2]

- يجب أن تبنى هذه الأساليب على احدث معاملات السوق؛ حيث يعتمد أسلوب التقييم على معطيات السوق.
- يجب أن يتضمن الأسلوب مقاييس عوامل المخاطر المرتبطة بالأداة المالية محل التقييم.
- يجب أن يفحص أسلوب التقييم دوريا لتحديد مدى فاعليته.
- يمكن للمؤسسة استخدام سعر الشراء كأساس أولي لتقدير القيمة العادلة.

[1] زيد عائد مردان و إبراهيم عبد موسى السعبري؛ القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية؛ مرجع سابق ؛ ص 224

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 225

02. مداخل قياس القيمة العادلة

حدد المعيار الأمريكي 157 ومعيار الإبلاغ المالي (IFRS13) ثلاثة مداخل تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة. [1]

أ. مدخل السوق:

يستند هذا المدخل إلى قياس القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الأخرى التي تنطوي على معاملات مماثلة في الحصول على موجودات أو تسديد مطلوبات حصلت.

وقد تكون هناك أسواق لبعض الموجودات الملموسة التي يمكن أن توفر القيم السوقية لتقديرات القيمة العادلة.

ب. مدخل الدخل:

يقوم هذا المدخل بتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية مفترضا أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية. ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف التي يتوقع الحصول عليها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق.

ت. مدخل الكلفة:

يعتمد مدخل الكلفة على المبلغ الذي سيكون مطلوبا حاليا لاستبدال أحد الموجودات. مع الأخذ بعين الاعتبار عمر الأصل ووضعه الحالي والاستهلاك والتقادم عند التقييم.

03. الإفصاح عن القيمة العادلة

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 (IAS) أنه يجب على المؤسسة أن تفصح عن معلومات عن القيم العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية سواء كانت مثبتة أو غير مثبتة في الدفاتر. وإذا ما كان من غير العملي تحديد القيم العادلة لأحد الموجودات وجب الإفصاح عن سبب ذلك إضافة إلى الخصائص الرئيسية للأداة المالية ذات العلاقة بقيمتها العادلة.

كما حدد المعيار ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية في صلب القوائم المالية. وعندما يكون ذلك غير ممكن يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة في الإيضاحات المتممة.

في حالة إمكانية قياس القيمة العادلة، يجب الإفصاح عن جوانب عديدة من بينها: [2]

- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة.
- إظهار طريقة تحديد القيمة العادلة، على أساس أسعار معلنة في السوق النشط أو باستخدام طريقة من طرق التقييم.

[1] رندة حسن فرحان ، ضياء عبد الحسين القاموسي ؛ اثر القيمة العادلة في خاصية ملاءمة معلومات كشف الدخل؛ مجلة دراسات محاسبية ومالية ، العدد 46 ، 2019 ؛ ص ص 18-28 ؛ ص 23

[2] زيد عائد مردان ، إبراهيم عبد موسى السعبري؛ القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية؛ مرجع سابق ؛ ص 225

- الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.
- بيان ما إذا تم قياس بعض الأدوات المالية باستخدام أسلوب تقييم يعتمد على افتراضات لا تستند إلى أسعار أو معدلات سوقية واضحة.
- إجمالي القيمة المقدرة للتغير في القيمة العادلة عند استخدام أسلوب تقييم تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر خلال الفترة.

04. الاعتراف بالربح والخسارة الناتجة عن القيمة العادلة:

يختلف الاعتراف ببنود المصاريف والدخل في حسابات الربح أو الخسارة بين الفئات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة. [1]

أ. بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتم الاعتراف بكافة التغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة عند حدوثها. ويشمل هذا الأرباح و الخسائر غير المحققة.

ب. بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع يتم تأجيل الأرباح والخسائر غير المحققة كعنصر منفصل من حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها أو يحصل انخفاض في القيمة.

يتم الاعتراف فقط بدخل الفائدة ودخل توزيعات الأرباح وخسائر انخفاض القيمة وأرباح وخسائر عملة أجنبية معينة في حسابات الربح أو الخسارة. بينما يتم الاحتفاظ بالأصول المالية المتوفرة برسم البيع وعندما يتم تحقيق الأرباح أو الخسائر من خلال البيع مثلا.

تدمج الأرباح والخسائر غير المحققة ذات العلاقة التي يتم تأجيلها مسبقا كعنصر منفصل من حقوق الملكية في حسابات الربح أو الخسارة.

05. اثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للقوائم المالية:

تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات أكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويمكن اخذ قياس القيمة العادلة على انه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق هامة لدى التحقق العادل؛ وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة. وبالتالي فان افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا سيؤثر على ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة وقابلية فهم التقارير المالية. و تكون للمعلومات صفة الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة بواسطة المستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وتكون للمعلومات

[1] عباس علي ميرزا ، جراهام جيه هولت ، ماغنوس اوريل ؛ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ؛ ص 224

صفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز. ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية هي:

- وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب (التوقيت الملائم).
- أن يكون للمعلومات قدرة تنبؤية.
- أن يكون للمعلومات قدرة على التغذية العكسية.

وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية:

- التمثيل الصادق
- الجوهر فوق الشكل
- الحيادية
- الحذر والاكتمال

قابلية المعلومات للفهم تعتمد على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية مثل المستوى التعليمي، والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم؛ هذا ما يفسر لنا كون خاصية قابلية المعلومات للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها . لذلك يقع على معدي التقارير المالية مهمة المواءمة بين الراغبات و الصفات المتعددة و المتباينة لمستخدمي هذه التقارير.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة، إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، وعن أي تغير في السياسات وآثار هذا التغير، بحيث يمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الشركات للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين الشركات المختلفة. فالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة.

قابلية المعلومات للمقارنة تعتبر خاصية متداخلة مع خاصيتي الملائمة والموثوقية. وترتبط خاصية القابلية للمقارنة بمبدأ الاتساق أو التماثل وذلك بهدف إمكانية تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ، أي تعتبر خاصية الثبات متحققة عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث وعلى طول الفترات؛ وهذا لا يمنع من تغيير المبادئ أو السياسات المحاسبية إذا كان ذلك أفضل وأكثر نفعا، ولكن بشرط وجود ما يبرر هذا التغيير والإفصاح عن ذلك. وتبرز أهمية هذه الصفة من أن أحد الأهداف الأساسية للمحاسبة هو عرض تقارير مالية وعلى أساس مقارن ، كون الأرقام المحاسبة المفردة ذات محتوى معلوماتي منخفض ونادرا ما تكون ذات صيغة

إخبارية ، وعند مقارنتها مع أرقام التقارير المالية للسنوات السابقة للشركة نفسها ، فان هذه الأرقام المقارنة تصبح أكثر فائدة للعديد من الأمور[1].

06. تحديات القيمة العادلة

تواجه عملية تطبيق نموذج القيمة العادلة في قياس مختلف أصول والتزامات المؤسسات خاصة بالنسبة للدول النامية ومن بين أهم هذه التحديات نذكر منها:

- عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية
- تعقد إجراءات القياس وفق القيمة العادلة
- طول فترة إجراء التقييم.
- عامل تذبذب أسعار الأسهم والتي قد تكون ناجمة عن قرارات ظرفية متسرعة نابعة عن طمع أو خوف.
- خطر تدهور أسواق رأس المال.
- التشكيك في قياس القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق مال نشط.[2]

أما فيما يخص الجزائر والدول النامية المشابهة فيمكن أن نجمل مختلف التحديات التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة في النقاط التالية: [3]

- غياب سوق مالي كفء ونشط مما يصعب إمكانية تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها بالقيم العادلة لها.
- غياب تأطير قانوني ينظم عملية تطبيق القيمة العادلة.
- تحفظ المؤسسات في تقديم المعلومات
- التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط الوطني للمحاسبة.
- عدم مراعات المعايير الدولية لخصوصية الدول النامية.
- عدم قدرة الأطر المؤسساتية في استيعاب النموذج.

[1] محمد حسان بن مالك ، محمد بشير غوالي ؛ اثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي– دراسة تطبيقية؛ مجلة الباحث ؛ العدد 2015/15؛ ص ص 171–178؛ ص 174

[2] اسماعيلي سبتي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة ؛ مرجع سابق ؛ ص 114

[3] عبد السلام بلبالي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية– دراسة تطبيقية على سوق المال السعودي مع الإشارة لبورصة الجزائر؛ أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية؛ جامعة احمد دراية ادرار؛ 2019 ؛ ص 20

07. تقييم محاسبة القيمة العادلة

1.7 مزايا استخدام القيمة العادلة:

تتمثل مزايا استخدام القيمة العادلة في:[1]

- إظهار البنود المختلفة في قائمة المركز المالي بقيمة أقرب إلى الواقع، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، ويكون مفهوم القيمة العادلة مبنية على افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها.
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات وفق القيمة العادلة فإنها تعبر عن المركز الاقتصادي للمنشأة، لأنه أخذ الأسعار السوقية في الاعتبار.
- تتفق مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- تساعد في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة.
- لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.
- يسمح التقدم في التكنولوجيا والخبرة الواسعة بتقدير الكثير من القيم العادلة بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.
- تمكين المنشأة من قياس أدواتها المالية بالقيم العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل: [2]
  أ. صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.
  ب. إدارة وقياس المخاطر.
  ت. تحديد كمية رأس المال اللازم لخطوط الأعمال المتنوعة.
- تساعد في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات .
- تحقق القيمة العادلة التعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية للمؤسسة. فهي بالتالي تمثل مقياسا للواقع الاقتصادي وتعبير واضح لمفهوم الدخل الشامل.[3]

---

[1] إبراهيم يعقوب إسماعيل، هلال يوسف صالح؛ أثر تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية؛ مجلة العلوم الاقتصادية؛ العدد 17؛ الاصدار02 2016؛ ص ص 67-84؛ ص 74

[2] اسماعيلي سبتي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة ؛ مرجع سابق ؛ ص 111

[3] آسيا لعروسي؛ تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم – دراسة حالة مؤسسة بوليبان ؛ رسالة ماجستير علوم تجارية ؛ جامعة محمد بوضياف ؛ المسيلة 2015؛ ص 109

2.7 عيوب القيمة العادلة:

رغم مزايا القيمة العادلة إلا أنها تعرضت للعديد من الانتقادات أهمها ما هو متعلق بالموثوقية حتى ولو حققت صيغة الملاءمة وبالتالي تكون غير مفيدة للمستثمرين وذلك لأنها تعتمد التقديرات والتقييمات مما يجعلها عرضة للمناورة والمضاربة. مما يؤثر في رقم الدخل الذي تقدمه بيانات الميزانية التي قد تحمل أرقام تقديرية يمكن المناورة بها لغرض تحسين النسب المالية. حيث يمكن حصر مجموعة من الانتقادات أهما:

- تؤدي محاسبة القيمة العادلة خلال الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة إلى فتح باب للتلاعب بالإيرادات.
- السماح للوحدات الاقتصادية بحرية التصرف بإدارة الدخل وسلوكيات المحاسبة الإبداعية.
- عندما تكون الأسواق غير نشطة فإن القيمة العادلة تثبت عدم قدرتها على قياس أسعار المعاملات الافتراضية بشكل موثوق بغض النظر عن إرشادات القياس المقدمة من قبل مجلس المحاسبة المالية.
- تقوم محاسبة القيمة العادلة بمزج المكونات الاعتيادية الدائمة للدخل والمكونات غير الاعتيادية مثل الفائدة مع العمليات غير المتحققة في الأرباح والخسائر.
- يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق معيار القيمة العادلة وقتا زمنيا طويلا مما يترتب عليه تأخير وصول المعلومات لمستخدمي البيانات المالية.[1]
- تعد الموجودات المالية الحجر الأساس في السوق المالي وبالتالي قد يؤدي تطبيق هذا النموذج إلى تحفظ الإدارة عن الاستثمار في تلك الموجودات والتوجه نحو طرق استثمار جديدة. بحكم تصنيف الموجودات على حسب غاية الاستخدام؛ وبالتالي يعطي الإدارة مجالا للتلاعب في تصنيف الموجودات.[2]
- من أهم الانتقادات الموجهة للقياس المحاسبي حسب القيمة العادلة التكلفة الكبيرة التي ستقع على كاهل المؤسسة لتطبيق القيمة العادلة. ذلك لأن النظام المحاسبي للشركة قد صمم للتعامل مع مدخلات النظام وفق التكلفة التاريخية مما يحتم على الإدارة إعادة برمجة النظام للتعامل مع القيمة العادلة، فهل تستطيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم تحمل هذه التكلفة مع ضمان تنافسية منتجاتها في السوق.[3]
- يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى الحاجة إلى كادر مالي ومحاسبي ذو كفاءة و خبرة اكبر. وقد يتعدى ذلك إلى المدققين والمراجعين.

---

[1] محمد عبد الواحد ، أشواق طالب ؛ تأثير معلومات القيمة العادلة على إدارة الكلفة – دراسة تحليلية لبعض شركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية؛ العدد 27 أيلول 2017 .

[2] علي كاظم حسين؛ تأثير تطبيق معيار القيمة العادلة على الموجودات المالية؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة؛ العدد 2010/24

[3] زيد عائد مردان، إبراهيم عبد موسى السعبري؛ القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية؛ مرجع سابق؛ ص 220

- وأخيرا وحتى بعد إصدار معايير محاسبية حديثة (قياس القيمة العادلة IFRS13) إلا انه لا يزال بعض الغموض فيما يخص الجانب المفاهيمي للقيمة العادلة.[1]

خلاصة الفصل:

لم تستطع إلى يومنا هذا النماذج المحاسبية المقترحة لمعالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية من تحقيق التوازن النسبي بين خاصيتي الموثوقية والملائمة. وإلى مرحلة تستطيع إيجاد نوع من التوافق بين احتياجات كل المستعملين لاعتبارهم المحور الأساسي للعمل المحاسبي ككل. فبعد الفشل الذي أثبتته التكلفة التاريخية في تصوير الوضع المالي في ظل عدم ثبات وحدة القياس النقدي. مما دفع بكل الفاعلين في الميدان المحاسبي من مهنيين و أكاديميين وتحت ضغط مختلف المستعملين خاصة المستثمرين والمقرضين. وفي ظل التطورات الاقتصادية نتيجة الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة؛ أدى إلى البحث عن طرق أخرى للقياس المحاسبي أكثر ملائمة وموثوقية والتي تلقى القبول لدى مختلف المستعملين والمهنيين. حتى توصل البحث المحاسبي إلى اعتماد القياس المحاسبي في ظل التغيرات في ظل المستوى العام للأسعار إي باستخدام وحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية العامة. فرغم الخدمات التي قدمتها هذه الطريقة للقياس المحاسبي ودورها في ملاءمة مخرجات النظام المحاسبي واعتبارها علاجا لمشكلة التضخم أو التغير في المستوى العام للأسعار؛ إلا أنها واجهت انتقادات كبيرة خاصة في طريقة معالجتها لمكاسب وخسائر حيازة البنود النقدية وكذا مشكلة تجاهلها للتغير في المستويات الخاصة للأسعار. حيث شكلت هذه الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة دافعا إلى الاستمرار في البحث عن طرق بديلة أكثر قبولا في الوسط المحاسبي؛ تعالج وتراعي اثر التغيرات السعرية الخاصة. فكانت طريقة محاسبة المستوى الخاص للأسعار، التي وصفت في بداياتها بالثورة في ميدان القياس المحاسبي من قبل أغلبية المتداخلين في الميدان المحاسبي؛ حيث هدف النموذج إلى قياس محاسبي يجمع بين الملائمة والموثوقية الغائبة في التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار؛ من خلال تعديل التكلفة التاريخية للأصول النقدية واعتماد التكلفة الجارية وهو ما يعتبر خروج تام عن تعاليم التكلفة التاريخية مما أدى إلى ردود أفعال سلبية أهمها يتعلق بأخطاء القياس الناجمة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس المستخدمة بالإضافة إلى صعوبة الحصول على القيمة الجارية لمختلف أصول الوحدة المحاسبية. وهذا ما أدى إلى بروز طريقة المستوى النسبي للأسعار والتي هي تعديل لطريقة المستوى الخاص للأسعار. فرغم اعتراف المجتمع المحاسبي بأهمية هذه الطريقة وقربها من القيمة الاقتصادية المفقودة إلا

[1] اسماعيلي سبتي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة – دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ؛ أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة ؛ 2016 ؛ ص 113

أن صعوبة إيجاد أسواق جاهزة لكل الأصول يستدعي الاستمرار في البحث عن طرق أخرى تجسد التغيرات المستمرة في الأسعار.[1]

[1] سي محمد لخضر ؛ أسس وقواعد التقييم المحاسبي ؛ مرجع سابق ؛ ص 153-154

الفصل الثـالث:

أهمـــــــية اعتـــماد نمـــــــوذج محـــاســـبي يـــراعي مستـــويات الأســـــعار فـــي تحســـين القـــرة الـتنـــبـــؤية للمـــــــــــؤسسة

تمهيد:

يهدف البحث الايجابي في المحاسبة إلى شرح وتوقع الظواهر والممارسات المحاسبية . ولذلك فان النظرية الإيجابية في المحاسبة استفادت من نظرية التعاقدات حيث اعتبرت أن إي شركة أو وحدة اقتصادية تعتبر سلسلة من التعاقدات بين الأطراف المختلفة وذلك لتخفيض التعارض في المصالح بين الأطراف ودور المحاسبة هو تسهيل صياغة ومتابعة تنفيذ هذه التعاقدات. وبالتالي وفق هذا الطرح، المعلومة المحاسبية ليست بمعزل عن المتغيرات الأخرى داخل الشركة؛ فهي تتفاعل مع قرارات الإنتاج، الاستثمار، والتمويل داخل الشركة. حيث تستخدم هذه المعلومات كأساس لتوزيع الموارد، صياغة عقود الحوافز، وضع شروط المديونية. ولذلك فإن الإدارة وهي المسؤول الأول عن إصدار التقارير المحاسبية؛ سيكون لديها الحافز لتفضيل طريقة محاسبية على أخرى. كما أن قراراتها المختلفة قد تتأثر وفقا لأثرها على الأرباح المحاسبية في النهاية.

المبحث الأول: المعلومة المحاسبية المالية كأداة لترشيد العمل الإداري

ركزت بحوث السوق على المحتوى المعلوماتي وركزت نظرية الوكالة على شرح والتنبؤ بسلوك الإدارة في اختيار الطرق المحاسبية. كما توصلت نظرية السوق ونظرية الوكالة إلى نتيجة مفادها أن دور المحاسب يرتكز أكثر ما يكون على الإفصاح المحاسبي أكثر منه بالنسبة للقياس والتقييم لعناصر القوائم المالية لأن السوق كفيل بالنظر فيما وراء الأرقام المحاسبية.

إلا أن البحث الحديث في المحاسبة يركز حاليا على مسألة تقييم العناصر في القوائم المالية. والبحوث المحاسبية في السنوات الأخيرة بدأت تركز على قدرة الأرقام المحاسبية على التنبؤ بدلاً من التركيز على سلوك أسعار الأسهم بعد نشر القوائم المالية. ووفقا لهذه البحوث فان أهمية المعلومات المحاسبية تكمن في قدرتها على التنبؤ بأسعار الأسهم والعائد السوقي.[1]

[1] كمال الدين الدهراوي؛ تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار؛ الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر 2001؛ ص 297

المطلب الأول: علاقة نظم المعلومات المحاسبية بالوظائف الإدارية

ترتبط وظائف الإدارة ببعضها البعض ارتباطا وثيقا حيث لا يمكن تصور وجود تخطيط جيد دون توفر رقابة فعالة قادرة على اكتشاف مواطن الخلل؛ ولا وجود لرقابة دون خطة مسبقة تمثل الهدف الذي يسعى المشروع لتحقيقه؛ ولا وجود لخطة مسبقة دون التنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل بدائل تحقيق لهذا الهدف واتخاذ القرار اللازم لاختيار البديل الأنسب.

فالمعلومات المحاسبية تساعد الإدارة بالقيام بوظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. فمن خلال التخطيط تترجم خطط الإدارة بشكل رسمي فيما يسمى الموازنات التخطيطية وهي تعبير عن رغبات وأهداف الإدارة بشكل محدد وكمي، ثم يأتي دور الرقابة في مقارنة بيانات الموازنة ببيانات الأداء الفعلي للتعرف على الانحرافات ومعالجتها. أما وظيفة اتخاذ القرار فتعد محور العمل الإداري وأن نجاح أي منشأة يتوقف إلى حد كبير على قدرة وكفاءة القيادة الإدارية على اتخاذ القرارات الرشيدة والتي لا يمكن اتخاذها إلا بتوفر المعلومات المحاسبية الملائمة.[1]

01. نظم المعلومات المحاسبية ووظيفة التخطيط:

يعتبر التخطيط المالي والرقابة المالية جوهر العمل للإدارة المالية وبدونه تفقد القرارات المالية مضمونها وتجعل شركة الأعمال تسير بحالة مربكة، لذلك فان التخطيط المالي والرقابة المالية يشكلان أداة الإدارة المالية في الاستعداد والتكيف مع الظروف المتوقعة ومعالجة المشاكل المالية في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة .[2]

يولد التخطيط الوعي لدى الإدارة ويسلط أنظارها إلى المستقبل مما يمكنها من تحديد مناطق المشاكل واتخاذ القرارات المناسبة حيالها وفي الوقت المناسب، فالتخطيط يحتاج إلى دراسة ظروف المستقبل وهذه الدراسة تضع الإدارة في موقف أفضل عند التعامل مع الفرص المتاحة ويقلل من احتمالات حدوث المفاجآت.

[1] إدموند طارق إدموند جل ؛ مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة ؛ رسالة ضمن متطلبات الماجستير في المحاسبة ؛ جامعة الشرق الأوسط ؛ أيار 2010؛ ص 30

[2] حمزة محمود الزبيدي؛ الإدارة المالية المتقدمة ؛ مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن 2004 ؛ ص 89

تمر دراسة المستقبل بخمس مراحل متتالية ومترابطة مع بعضها البعض وتلعب المعلومات المحاسبية دورا مهما في كل مرحلة من المراحل الخمس التالية:

- المعلومات المحاسبية ومرحلة تحديد الأهداف: ويختص الدور المحاسبي في هذه المرحلة من التخطيط بتقديم بيانات عن دراسة وتحليل الأهداف الموضوعة للمنشاة.
- مرحلة جمع البيانات والمعلومات: ويختص دور نظم المعلومات المحاسبية بتقديم بيانات عن تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بغية تحديد أفضل تفاعل بين هذه المتغيرات يمكن أن يعد أساسا لعمليات المنشاة في الفترة المقبلة.
- مرحلة تجميع الموارد: يختص دور نظم المعلومات المحاسبية بتقديم البيانات الخاصة بإعداد قوائم الاحتياجات والتدفقات المالية المستقبلية والتي يجب الحصول عليها من أنسب المصادر.
- مرحلة إعداد المعايير: ويختص دور المعلومات المحاسبية بتقديم البيانات الخاصة بإعداد الموازنات التخطيطية لذلك فهو يساهم مع الإدارة في إعداد المعايير الكمية ثم يقوم بتحويل هذه المعايير الكمية إلى معايير مالية في صورة موازنات تخطيطية تعكس أوجه النشاط في المنشأة خلال الفترة القادمة في صورة كمية ومالية.
- مرحلة إعداد الخطط وسياسات العمل: ويختص دور المعلومات المحاسبية في تقديم البيانات الخاصة بإعداد الخطط والبيانات التفصيلية والتنسيق بينها على مستوى المراكز المختلفة في المنشاة.

02. نظم المعلومات المحاسبية ووظيفة الرقابة:

إذا كان التخطيط يسبق الرقابة فان الرقابة تبدأ مباشرة عند وضع الخطط حيز التنفيذ الفعلي وتستمر معها إذ لا يمكن تصور وجود تخطيط جيد دون أدوات رقابة قادرة على اكتشاف الانحرافات وتصحيحها كما انه لا وجود للرقابة الحقيقية ما لم تكن مسبوقة بخطة واضحة المعالم تبين الأهداف المرغوبة وتشكل الأساس الذي يتم تقييم النتائج الفعلية وتحليلها ومعالجة الانحرافات استنادا إليه. لذلك ترتبط وظائف التخطيط والرقابة بعضها البعض ارتباطا قويا ومتداخلا إلى الحد الذي يصعب معه وضع حدود فاصلة بينهما.

إذا كان التخطيط يعد تقييما أوليا للبدائل المتاحة لاختيار أفضلها بغية تحقيق الأهداف؛ فإن الرقابة بمظاهرها الرئيسية تعد الاختبار العملي والمحك الحقيقي للتحقق من سلامة وجودة القرارات والبرامج المقررة لتحقيقه.

فعملية الرقابة تعمل على متابعة التنفيذ الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط للتأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقا للخطط المرسومة والسياسات والمعايير الموضوعة. ولاكتشاف الانحرافات وتحليلها للتعرف على الأسباب التي أدت لحدوثها والتقرير حولها للمستويات الإدارية المعنية لاتخاذ القرارات الصحيحة بشأنها. كما تنشأ الحاجة إلى الرقابة انطلاقا من الدور الذي تقوم به الإدارة كوكيل عن المساهمين لحماية ممتلكاتهم والحفاظ على مصالحهم لذا فهي تتخذ كافة التدابير والإجراءات اللازمة لتوفير أسباب الحماية وتنمية الموارد ومتابعة سير النشاط داخل المنشاة وتحقيق الأهداف المرغوبة.[1]

03. نظم المعلومات المحاسبية ووظيفة اتخاذ القرارات:

يعرف القرار الإداري بأنه جوهر العملية الإدارية؛ لأن القرار الإداري هو ناتج العملية الإدارية. وخلاصتها أن القرار الإداري سلوك أو تصرف واع ومنطقي وذو طابع اجتماعي. ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة ومتاحة لحل المشكلة، ويعد هذا البديل الأكثر كفاءة وفاعلية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار. بحيث تتضمن القرارات الإدارية العناصر التالية:

- القرارات البديلة والمتمثلة بمجموعة البدائل التي تشكل حلولا بديلة للمشكلة المطروحة.
- الحالات الصعبة والمتمثلة بالظروف المحتملة الوقوع والتي تؤثر على البدائل المتاحة ونتائجها.
- النتائج والمتمثلة بالعوائد المترتبة على كل بديل متاح والتي تحقق في ظل الحالة الطبيعية.
- متخذ القرار.

ومع تزايد أهمية المعلومات المحاسبية التي تقدم لمختلف مستخدمي هذه المعلومات بهدف ترشيد قراراتهم الإدارية ، يجب أن تتصف هذه المعلومات بالصفات النوعية التالية: [2]

- معلومات مناسبة للقيام بعملية الرقابة من حيث مقارنة ما تم تنفيذه مع ما تم تخطيطه.
- معلومات مناسبة لاتخاذ قرارات التقييم.
- معلومات مناسبة لاتخاذ قرارات التطوير.
- أن تكون وثيقة الصلة بالموضوع بحيث يكون لها المقدرة على التأثير بالقرارات المختلفة.
- تساعد صانعي القرارات على التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المناسبة بناء على ذلك.

[1] إدموند طارق إدموند جل ؛ مرجع سابق؛ ص 32-33

[2] نفس المرجع السابق؛ ص34

- جعل المعلومات متاحة للإدارة في الوقت المناسب .
- أن تكون صحيحة و موثوقة وتعكس الواقع ويمكن الاعتماد عليها.
- أن تكون محايدة وبعيدة عن التحيز.
- أن تكون منفعتها اكبر من تكلفتها.
- أن تكزن مفهومة وواضحة لمستخدميها.

المطلب الثاني: المعلومة المحاسبية كمصدر اتخاذ القرار الإداري

01. أهمية المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار

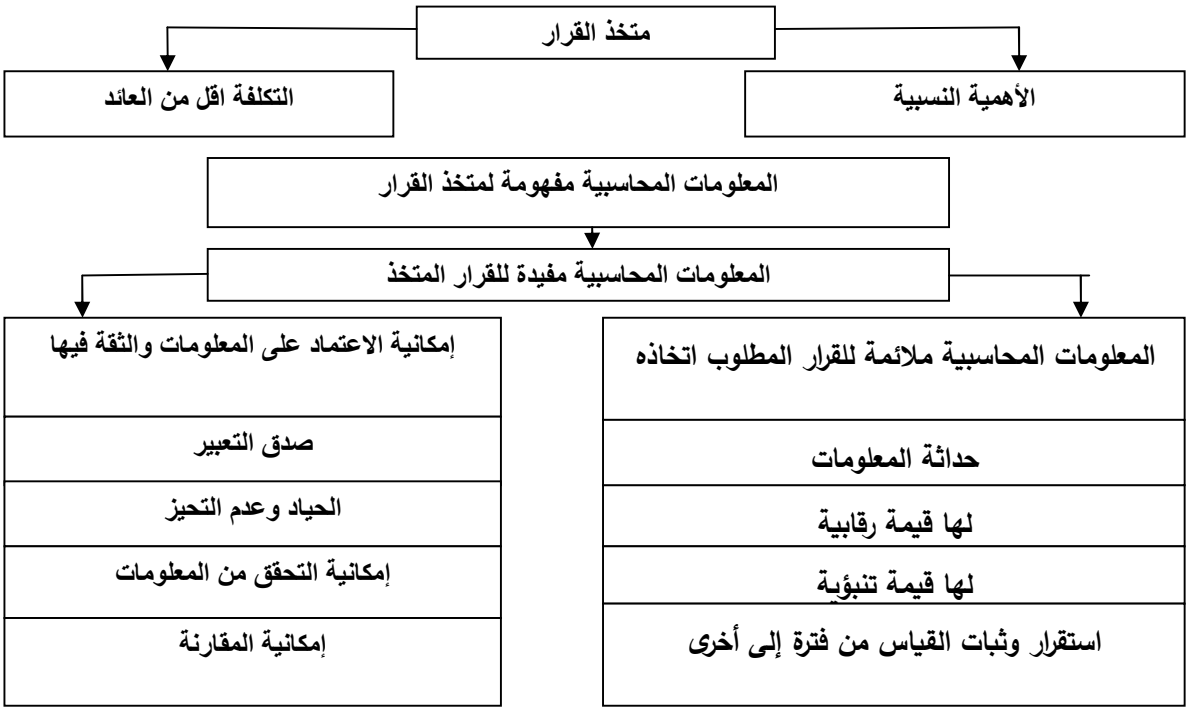
من أهداف المحاسبة الإدارية توفير المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة في كافة المنشات سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة له. حيث تحتاج العديد من الجهات الخارجية والداخلية للمنشاة إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ قراراتها المتنوعة منها. [1]

- القرارات المتعلقة باستثمار الأموال في منشاة معينة : حيث يعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار في المنشات الواعدة والأكثر نجاحا.
- القرارات المتعلقة بفرض الضرائب ومراقبة المنشات: حيث تمثل المعلومات المحاسبية مصدرا للمعلومة المالية لتحديد الوعاء الضريبي. كما تعتبر مصدرا لإحداث إي رقابة.
- القرارات التي تتخذها المنشاة والمتعلقة بممارسة الوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم وإشراف وتوجيه.
- القرارات المتعلقة بالعاملين في المنشأة الحاليين والمحتملين: حيث يعتمد العاملين في المنشاة على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للاطمئنان حول استقرارهم الوظيفي.
- القرارات المتعلقة بعملاء المنشاة وموردييها؛ فالمتعاملين مع المنشاة يعتمدون على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لاتخاذ قرارهم باستمرار التعامل مع المنشاة أم لا.

ويتضح من الشكل التالي مدى أهمية المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاستثمارية:

[1] خالد احمد القصاص؛ استخدام منهج سيجما ستة في ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية – دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الفلسطينية ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة ؛ جامعة الأزهر غزة 2014 ؛ ص 121-122

الشكل 1-3: أهمية المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاستثمارية



المصدر : خالد احمد القصاص ، استخدام منهج سيجما ستة في ترشيد القرارات الاستثمارية ص 123

02. دور المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية:

على وجه العموم يمكن حصر دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية في النقاط التالية: [1]

أ- **ندرة الموارد الاقتصادية:** حيث تنبع أهمية المعلومات من الحاجة إلى ترشيد القرارات، حيث تساعد المعلومات المحاسبية على حسن توزيع واستخدام الموارد.

ب- **ظروف عدم التأكد:** تلعب المعلومات دورا أساسيا في تسهيل عملية اتخاذ القرارات بتقليل درجة عدم التأكد المحيطة بظروف اتخاذ القرار من خلال إمداد القرار بالأساس العلمي المبني على المعرفة لبناء التوقعات المستقبلية.

ت- **التغذية الراجعة:** تساهم المعلومات عن نتائج تنفيذ القرارات في المتابعة وإجراء التقييم والتحقق بما يساعد على توفير معلومات لترشيد قرارات مستقبلية.

[1] أنور عدنان نجم ؛ مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ الجامعة الإسلامية غزة 2006؛ ص 49

ث- **التكلفة والعائد:** وجب أن يتناسب العائد مع جهود وأتعاب أنشطة الحصول على المعلومات وتحليلها واستخدامها.

ج- **تنوع وتعدد مصادر المعلومات:** وجب تخصص الأفراد القائمين على إعداد هذه المعلومة والمساهمين في إعدادها.

03. ترشيد القرارات الإدارية باستخدام القيم الجارية:

بقاء استمرارية المشروع يتوقف غالبا على مستوى القرارات التي تتخذها إدارة المشروع . بعض هذه القرارات طويلة الأجل وتأثر على الأنشطة المقبلة للمشروع. والنوع الآخر من القرارات يرتبط بالعمليات اليومية للمشروع مثل طلب خدمات أو تحديد أسعار البيع أو اتخاذ قرار الشراء أو التصنيع داخليا.

كلما أمكن يجب استخدام بيانات القيم الجارية إذ أن التكاليف الجارية وليست التاريخية هي التي يجب أن تكون أساس عديد من القرارات التي تحتاج إلى بيانات التكاليف ، فلا يمكن أن نعتمد على قرارات تسعير المنتج الجديد على بيانات التكاليف التاريخية المقدمة.

وحتى قبل أن يصبح موضوع القيم الجارية شائعا كان من المعتاد استخدام التكاليف الجارية حين تحديد أسعار البيع. إلا أنها كانت محدودة في نطاق الخدمات المباشرة الداخلة في المنتج أما باقي عناصر التكاليف فكان يستخدم لها التكاليف التاريخية.

والتطبيق الصحيح لمضمون القيم الجارية يستلزم إتباع القيم الجارية لكل عناصر التكاليف بما في ذلك الآلات والخدمات غير المباشرة إذ تدخل تكلفة الأصول الثابتة المحسوبة على أساس القيم الجارية في تكلفة المنتج.[1]

التكاليف الجارية تمثل نفقات حاضرة أو مستقبلية نتيجة قرار معين. فهي تتطلب استخدام الموارد الجارية (بعكس التكاليف الغارقة أو التاريخية التي نتجت عن استخدام الموارد الماضية). فمثلا القرار الخاص بقبول أمر إنتاج لبيعه لأحد العملاء يعتمد على المقارنة بين الإيرادات الناتجة من البيع مع التكاليف التي يمكن توفيرها أو تجنبها إذا لم تتم الصفقة. ويشمل تكاليف المواد الأولية، وتكاليف العمل المباشر، ومصاريف النقل، وتكاليف المعدات الإضافية المطلوبة للإنتاج ...الخ؛ وهي تكاليف جارية إذ أنها تتطلب استخدام الموارد الحاضرة أو المتوقعة في المستقبل القريب. إلا أن تكلفة اهتلاك الآلات لن يكون لها أهمية في مثل هذا القرار لأنها في مضمونها تعبر عن توزيع لتكلفة أنفقت فعلا ولن تؤثر في الموارد الحاضرة أو المستقبلية.

[1] محمد الفيومي محمد؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة؛ دار الجامعة الجديدة للنشر ؛ الإسكندرية مصر 2000؛ ص 239-240

التكاليف الجارية في معظمها تكاليف متغيرة، إلا أنها يمكن أن تتضمن عناصر ثابتة. وبالتالي يمكن القول أنها تتحدد بناء على طبيعة الموقف الإداري أو المشكلة الإدارية موضع البحث. هذا وتعتبر التكاليف الجارية بطبيعتها تكاليف تفاضلية.[1]

1.3 عناصر التكاليف والربح في اتخاذ القرارات الإدارية

التكاليف المرتبطة بالقرارات الإدارية هي التكاليف الجارية والتكاليف المقبلة. والمقياس المقبول حاليا لأداء المشروعات هو الربح بعد الضريبة؛ هذا الربح يجب أن يكون كافيا لاستبدال الأصول وتحقيق عائد للملاك يكفي لجذب رأس المال المطلوب. ويختلف مدخل التكاليف التاريخية فيما يتعلق بنوعية التكاليف التي يجب استردادها من الإيرادات كما يظهر في الجدول التالي:

جدول 1-3 : مقارنة التكلفة التاريخية والجارية من حيث استرداد التكاليف

عنصر التكاليف	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية
المواد	استرداد التكلفة وقت الشراء	استرداد تكلفة الإحلال
الأجور المباشرة	استرداد التكلفة الجارية أو المعيارية	مشابهة للتكلفة التاريخية
الأعباء والمصاريف البيعية والإدارية	استرداد التكلفة الجارية	مشابهة للتكلفة التاريخية
الاهتلاك	استرداد جزء من التكلفة التاريخية للأصل	استرداد جزء من التكلفة الاستبدالية للأصل
الفوائد	استرداد الفوائد الفعلية بناء على معدل الفائدة الفعلية للقروض	استرداد الفوائد المفترضة بناء على فرص الاستثمار البديلة

المصدر: محمد الفيومي محمد؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة؛ مرجع سابق؛ ص 241

هناك اختلاف كبير في أهداف الربح في ظل مدخل التكلفة الجارية ومدخل التكلفة التاريخية. ففي مدخل التكلفة التاريخية نجد أن هدف المشروعات هو تحقيق عائد يزيد عن الاستثمارات البديلة المتاحة لملاك المشروع محسوبة على أساس التكلفة الجارية. بحيث من الممكن تطوير هدف الربحية في ظل التكلفة التاريخية بإضافة هامش لتعويض المساهمين عن مخاطر تغير قيمة الأصول النقدية. ومع ذلك فهذا الأسلوب غير كافي إذ أن جزء من الأرباح في هذه الحالة سيمثل احتياطي للمحافظة على الأصول. أما مدخل التكلفة الجارية فيحدد تكلفة استبدال كل من المخزون والأصول الثابتة والفوائد المفترضة والمحسوبة على أساس الفرص البديلة لرأس المال.[2]

[1] خليل عواد أبو حشيش؛ المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية؛ دار وائل للنشر؛ طبعة أولى؛ عمان الأردن؛ 2005؛ ص 91

[2] محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ مرجع سابق ؛ ص 241- 242

المبحث الثاني: الموازنات التخطيطية كآلية من آليات التخطيط المالي والرقابة المالية

يعتبر أسلوب التخطيط والرقابة عن طريق الموازنات من أقدم الأساليب المستخدمة فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه في مصر الفرعونية ؛ إذ في ضوئها رسم اتجاهات وحجم الاستهلاك خلال سنين الرفاه والقحط.

ففي الأصل كانت كلمة موازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ونفقاتها ويرجع أصل مصطلح Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougette وتعني حقيبة. وفي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الانجليزي يعد تقديرات الموازنة وتقديمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقيبة جلدية. ومع كبر المنشآت ومع التطور التكنولوجي بدأ المسؤولين في المنشآت في استخدام الموازنات كجداول تقديرية عما هو مطلوب من موارد لتنفيذ خطة معينة. ويعد المفكر الأمريكي degazeux أول من استخدم مصطلح الموازنة؛ حيث خصص فصلا كاملا عن الموازنات في كتابه، التطور التاريخي للتكاليف الذي أصدره عام 1825 والذي وصف فيه الموازنات بأنها جداول تبين احتياجات المنشأة من الموارد وتوقيتات تدفق هذه الموارد . ويمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة على النحو التالي: [1]

- المرحلة الأولى: الموازنة عبارة عن جداول لتجميع المواد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.
- المرحلة الثانية: طورت فيه الموازنة بحيث أصبحت تتضمن جدولا لتوقيت تنفيذ البرنامج.
- المرحلة الثالثة: أصبحت الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية.
- المرحلة الرابعة: أصبحت الموازنات تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين أنشطة المنشاة المختلفة. وهي مظهر من مظاهر نجاح المنشآت في الوقت الحاضر.

مفهوما الميزانية والموازنة قائمان على فكرة التوازن، بمعنى الاتساق بين مجموعة من الأهداف ووسائل تحقيق هذه الأهداف. وقد عرفت منذ زمن بالموازنات التقديرية؛ إلا أن إسم الموازنات التخطيطية أصبح أكثر شيوعا في الوقت الحاضر؛ ولعل السبب في استخدامه هو أنه يبرر عنصر التوازن الذي تبنى عليه الموازنة التخطيطية. كما أنه يبرر أيضا أهمية الموازنات لعملية التخطيط واعتبارها جزءا لا يتجزأ منها. [2]

[1] مؤيد محمد الفضل وآخرون؛ المحاسبة الإدارية؛ دار المسيرة للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن ؛ الطبعة الأولى 2007؛ ص 231-232

[2] خليل عواد أبو حشيش؛ المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية؛ دار وائل للشر ؛ طبعة أولى ؛ عمان الأردن 2005؛ ص 396

المطلب الأول: ماهية الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في مدة الموازنة. فهي تمد المنشأة بتقدير الأرباح الكلية والأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف البيعية والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصاريف التي لم تتضمنها إي موازنة فرعية.

كما تعرف بأنها تعبير مالي عن خطة الأعمال، فهي عبارة عن:

- خطة مالية شاملة.
- أنها عبارة عن تقدير الإيرادات والتكاليف لفترة مستقبلية.
- أنها أداة للرقابة على نشاط المنشأة.[1]

والموازنة بأبسط صورها تعني المعادلة بين إيرادات ونفقات شخص أو مؤسسة أو حكومة أو منشأة أعمال ما خلال فترة قادمة، حيث أن تدفق الإيرادات والحاجة لإنفاقها لا تتزامنان بشكل متناسق.
وتعد الموازنة من أهم أساليب المحاسبة الإدارية، وهي ترجمة لأهداف المنظمة في فترة مقبلة في صورة كمية ومالية، وتعتبر الموازنة الهدف النهائي لعملية التخطيط وهي الوسيلة أو الأداة التي سوف تستخدم في تحديد انحراف الأداء الفعلي عن التقديرات الموضوعة.[2]

01. مفهوم الموازنة

يمكن تعريف الموازنة بأنها "خطة مالية تعمل على برمجة الأنشطة الاقتصادية المتوقعة للمنشأة خلال فترة سنة قادمة معبراً عنها بكميات وقيم مالية بهدف ضمان تحقيق أهداف المنشأة مع توضيح وسائل تحقيق ذلك.
كما عرفها المؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية؛ بأنها تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال السنة.[3]
أما الدكتور" شيروود" وهو أحد المتخصصين في كتابات الموازنة فيعرفها بأنها :

[1] رجاء رشيد عبد الستار؛ تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء؛ مجلة الإدارة والاقتصاد ؛ العدد 63 /2007

[2] البلتاجي محمد ؛ أسس إعداد الموازنة التخطيطية في المصارف الإسلامية ؛ المعهد العربي للفكر الإسلامي؛ دراسات في الفكر الإسلامي؛ القاهرة؛ 1996؛ ص 19

[3] يوحنا عبد آل آدم؛ د. صالح الرزق؛ المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة؛الطبعة الأولى؛ دار الحامد للنشر ؛عمان الاردن2006؛ ص 181

خطة شاملة، متمثلة بأرقام يتم تحديدها لبرنامج كامل لفترة زمنية محددة؛ وهي تتضمن تقديراً للخدمات والنشاطات والمشاريع ونفقات ومصادر ضرورية للإنفاق. [1]

ويعرف حجازي الموازنة بأنها: خطة سنوية معتمدة قانوناً من قبل السلطة صاحبة الاختصاص وتتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات أو النشاطات أو المشاريع التي يفترض إنجازها خلال فترة محددة بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة مالياً لمختلف الإيرادات والنفقات المتعلقة بذلك [2]

يطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية والموازنة التقديرية والموازنة الرقابية. فكلمة تخطيطية تشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي تعتمدها الشركة. كما أن تسميه تقديرية أي أنها متوقعة ولم تحدث بعد؛ أما الرقابية يقصد بها أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة وقياس الأداء الفعلي. ولا يقتصر إتباع أسلوب الموازنة على أنشطة معينة بل يمتد إلى كل فرع وقطاع مهما كان نشاطه من خلال وضع تقديرات للظروف المتوقعة في المستقبل لتحقيق الهدف بأقل كلفة ممكنة.

من الملاحظ أن الموازنات تمثل خطط المنشأة بالتعبير الرقمي وحيث أن المنشأة بحاجة إلى متابعة تنفيذ الخطط فإنها تحتاج إلى أداة أو وسيلة للمتابعة والسيطرة على تنفيذ الخطة؛ وأهم الوسائل التي تستخدم لمقارنة الانجاز الفعلي بالمخطط هي الموازنات الموضوعة لأنها تساعد على تحديد الانحرافات. فالموازنة التخطيطية تستخدم لتحديد الإيرادات والمصاريف والمركز المالي المتوقع خلال فترة الخطة بما يتلاءم مع أهداف المنشأة.[3]

طبقاً ل " Keller and Ferrara " الموازنة التخطيطية هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في مدة الموازنة؛ فهي تمد المنشأة بتقدير لأرباحها الكلية والأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصاريف التي لم تتضمنها إي موازنة فرعية.[4]

ويرى الجداوي وآخرون أن الموازنات التخطيطية ما هي إلا أحد الأساليب الرئيسية التي تعتمد عليها الإدارة في التخطيط لاستخدام الموارد والطاقات المتاحة، بما يمكن من تحقيق أهداف المنشأة بأكبر قدر ممكن من الفاعلية والكفاءة؛ ومن ثم تحقيق الرقابة على هذا الاستخدام. وتعتمد الإدارة على استخدام

[1] محمد حسن محمد الجديلي؛ دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة ؛ 2005 ؛ ص 36

[2] حجازي محمد احمد؛ المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة؛ الطبعة الثانية؛ مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق؛ عمان الأردن 1995؛ ص 79

[3] رجاء رشيد عبد الستار؛ تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء؛ مرجع سابق؛ ص 211

[4] Keller and Ferrara ,Management accounting for Profit and Control,N.Y Mgcraw – Hill,1998, p 388

الموازنة باعتبارها أسلوبا تخطيطيا ورقابيا سواء كان ذلك في المنشآت الصناعية أو التجارية أو الخدمية. فعن طريقها يمكن ترجمة أهداف المنشأة إلى برامج عمل تتبناها الإدارة من أجل الوصول إلى أفضل مستوى ممكن للأداء.

نستخلص من التعاريف السابقة أن الموازنة التخطيطية تشمل ما يلي:

أ . أنها خطة مالية شاملة.

ب . أنها عبارة عن تقدير للإيرادات والتكاليف لفترة مستقبلية.

ت . أنها أداة للرقابة على نشاط الشركة.

وتستخدم الموازنة كذلك في رقابة وتقويم الأداء الفعلي للمنشأة . وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، بالاعتماد على قياس الانحرافات بين النتائج المقدرة و المنجزة فعليا سواء كانت موجبة أو سالبة. ثم التحري عن طبيعة الانحراف. ولو أنه ليس الهدف هو كشف الانحراف بحد ذاته؛ ولكن الهدف هو اتخاذ القرار السليم في مواجهة هذا الانحراف ومدى تأثيره على نتائج الأداء.[1]

02.الفرق بين الميزانية والموازنة:

يمكن تلخيص الفروق الأساسية بين الموازنة والميزانية فيما يلي: [2]

أ- تهدف الموازنة إلى تحقيق التخطيط والرقابة . في حين تهدف الميزانية إلى إيضاح المركز المالي للمنشأة.

ب- تحتوي الموازنة على أرقام مسبقة ، إي محددة مسبقا قبل أن تحدث العمليات فعلا. في حين تحتوي الميزانية على أرقام فعلية عن عمليات حدثت فعلا.

ت- تعد الموازنة عن فترة محددة مقبلة . في حين أن الميزانية أو قائمة المركز المالي تعد في تاريخ محدد، عن فترة مضت.

[1] بان هاني أيوب، بشرى حكمت عبد الواحد، فريال شرف عيدان؛ اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة؛ العدد 37، 2013 ؛ ص 321-342 ؛ ص 325

[2] مجيد الكرخي ؛ موازنة الأداء واليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة؛ دار المناهج للنشر والتوزيع؛ عمان الأردن ؛ طبعة أولى 2015؛ ص 26

03.أهداف الموازنات:

يمكن تحديد أهدافها في ثلاث نقاط أساسية هي: [1]

- **هدف التخطيط** : تقوم وظيفة التخطيط على المفاضلة بين البدائل المتاحة ضمن الإمكانات المتاحة باستخدام الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة . حيث تعتبر الموازنة بمثابة القنطرة بين التخطيط والتنفيذ ؛ فضلا عن كونها مصدرا أساسيا في إصدار التوجيهات والأوامر. فالموازنة وفق هذا الطرح لا تعد في حد ذاتها خطة ولكنها أداة للتعبير عن الخطة.
- **هدف الرقابة:** تمثل وظيفة الرقابة العملية التي يتأكد بها من تنفيذ الخطط من خلال توفير التصويبات اللازمة لمختلف الانحرافات عن الخطط المرسومة. فهي بذلك تمثل الأداة التي من خلالها تتم عملية الرقابة.
- **هدف التنسيق:** اعتماد المنشآت على التخطيط باستخدام الموازنات يؤدي إلى خلق تنسيق العمل بين أقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة. وذلك من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الهدف.[2]

04. المبادئ العلمية التي تحكم الموازنات:

يستند إعداد الموازنات على مجموعة من الأسس العلمية هي:

- **مبدأ الشمول:** إي أن تكون شاملة لجميع أوجه نشاط المنشأة؛ بمعنى جميع مراكز مسؤولياتها.
- **مبدأ التوزيع الزمني:** يقصد به توقيت العمليات وتوزيعها على مدى فترة الموازنة، والتي عادة ما تكون سنة ميلادية.
- **مبدأ الواقعية:** إي أن تكون الأهداف المنشودة ممكنة التحقيق في ظل الإمكانات المتاحة للمنشأة.
- **مبدأ المشاركة:** إي الاستفادة من خبرة ودراية كافة المسؤولين في المنشأة عند التخطيط . الأمر الذي يؤدي إلى خلق نوعا من الرضا الوظيفي لديهم مما ينعكس على سلوكياتهم اتجاه المنشأة.[3]
- **مبدأ المرونة:** يقصد بها إمكانية تعديل أرقامها بسهولة ويسر مع المحافظة على صلاحياتها كأساس للتخطيط والرقابة مع تغير الظروف والأحوال. ومن ثم تصبح الموازنة أداة لمواجهة الحكمية لتغير الظروف والأوضاع. والمرونة في معناها تتعلق بالجوانب التالية:

[1] مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي؛ المحاسبة الإدارية ؛ دار المسيرة عمان الأردن ؛ طبعة1 2007؛ ص 234

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 234

[3] مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي؛ المحاسبة الإدارية ؛ دار المسيرة عمان الأردن ؛ طبعة2، 2010؛ ص 236

- طرق القياس: من حيث الاعتماد على الأساليب الإحصائية والتي تأخذ في الحسبان حالة عدم التأكد.
- إعداد الموازنة : بحيث ينظر لإعداد الموازنة على أنها عملية مستمرة ينتج عنها موازنة مستمرة تتضمن وبشكل دائم تقديرات 12 شهر من السنة.
- تطبيق الموازنة: بحيث يتحمل المسؤول المسؤولية بقدر مسؤولياته عن الموازنة وبحجم الانحراف المساهم فيه.
- **مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي:** إي ربط معايير إعداد الموازنة بمراكز المسؤولية في المنشأة. لكي يتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بما هو مخطط لكل مركز على حدى .[1]

05.أهمية الموازنات التخطيطية:

أما عن الأهمية التي توليها عملية إعداد الموازنات التخطيطية، فإنه يمكن تلخيصها بالآتي:[2]

- تحقيق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المالية والمادية والبشرية المتاحة.
- التنسيق بين الوحدات والأقسام الإدارية المختلفة والأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية.
- تعمل على توفير قاعدة سليمة لقياس كفاءة الأداء.
- توفير قاعدة معلومات عن جميع أنشطة المنشأة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.
- تسهيل وظيفة الرقابة من خلال اعتمادها أساسا ومعيارا رقابيا علميا.
- تحديد مسؤولية كل فرد من الأفراد العاملين في المنشأة وكل نشاط من أنشطتها وعن النتائج المتحققة.

06. متطلبات الموازنة التخطيطية:

لأجل وضع موازنة فعالة لابد من توافر الآتي:

- يتطلب إعداد موازنة ناجحة وجود سياسة واضحة لدى المنشاة، وأهداف محددة وتنظيم إداري سليم.
- يجب أن يكون هناك نظام محاسبي سليم؛ ذلك لان عملية التنبؤ تحتاج إلى مؤشرات سليمة تمثل حقائق العمليات الماضية لبناء التقديرات المستقبلية. حيث يمثل النظام المحاسبي الوسيلة التي يتم عن طريقها جمع المعلومات.

[1] أ.د مؤيد الفضل؛ وآخرون؛2010 ، نفس المرجع السابق ؛ ص 238

[2] علي كريم الخفاجي؛ صلاح مهدي جواد؛ اثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية ؛ مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية المجلد 18 العدد 01 2001 ص 25-44؛ ص 29

- تحديد المسؤولية عن إعداد الخطط.
- يجب تحديد المدة التي تعد عنها الموازنة؛ وهذه المدة تختلف من منشأة لأخرى ومن نشاط لآخر. بحيث لا يجب أن تزيد المدة عن الحد الذي تكون فيه التنبؤات مشكوك فيها مسبقا. كذلك يعد اتجاه الطلب في المستقبل ومدى الاستقرار في الصناعة، وطبيعة المنافسة من العوامل المحددة في إعداد الموازنة التخطيطية.
- وجود جهاز للبحث والتحليل؛ لمعرفة ما يجب إنجازه. حيث يجب أن يضم الجهاز مختصين في الجوانب المالية والإدارية والاقتصادية وكذا الإحصائية منها.[1]

07. العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التخطيطية:

عند قيام المنشأة بإعداد موازنة تقديرية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها، ومن بين أهم هذه العوامل نذكر منها: [2]

- **حجم المبيعات:** بحيث تضع المنشأة برنامجا إنتاجيا يتماشى مع طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقعة. حيث تعد هذه المرحلة مرحلة الأساس أو نقطة البداية لأي برنامج موازناتي.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** فلا يمكن للمنشأة اعتماد برنامج إنتاجي يفوق مقدرتها الإنتاجية.
- **مستلزمات برنامج الإنتاج:** إي أن المنشأة قبل اعتماد إي برنامج إنتاجي وجب توفير ما يتطلبه من مستلزمات كاليد العاملة والمواد الأولية والتي تصبح العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذها.
- **رأس المال العامل:** عدم توفر رأس المال العامل سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

08. مزايا استخدام الموازنات التخطيطية:

استخدام نظام الموازنات التخطيطية يحقق الكثير من المزايا وأهمها ما يلي:[3]

- التخطيط الدوري لكافة أنشطة المشروع والالتزام بهذا التخطيط.
- تحسين كفاءة الإدارة في التنسيق بين الأقسام المختلفة.
- تحفيز العاملين بالمشروع وإشاعة روح التعاون بينهم وتحسين نظام الاتصالات.
- توفير نظام متكامل لتقييم الأداء.
- تقدم للإدارة أداة تخطيط لجميع أنشطة المشروع.

---

[1] يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق؛ المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة؛ مرجع سابق ؛ ص 183-185

[2] محمد السماني محمد توم عبد الرحمن؛ أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في التخطيط واتخاذ القرارات في قطاع البترول – دراسة ميدانية على مصافي تكرير البترول في السودان؛ أطروحة دكتوراه؛ الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية؛ جامعة السودان؛ كلية الدراسات 2017؛ ص 55

[3] يحيى أبو زيد ، أساسيات المحاسبة الإدارية ، 1992 ؛ ص 198

– التنسيق بين الإدارات والأقسام المختلفة داخل المشروع.
– تعتبر أداة رقابية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط.
– تساعد في وضع الأهداف والسياسات التي تكفل تحقيق تلك الأهداف.
– تعتبر أداة لقياس كفاءة الإدارات من خلال مقارنه النتائج.
– تعمل على تحقيق اكبر قدر من الأرباح ، وذلك عن طريق التوصل إلى الاستخدام الأمثل لجميع الموارد المتاحة .
– تتيح الموازنة فرصة تطبيق محاسبة المسؤولية عند تحديد مسببات الانحراف.
– تتيح الموازنة للإدارة رسم السياسات المستقبلية في ضوء الأداء الفعلي الجاري ، وكذلك تحقق دورة الموازنة تحسين الخطط ووسائل الرقابة على تنفيذها.[1]

- الموازنة توفر نظام متكامل لتقييم الأداء.
- الموازنة تأخذ بالاتجاه أو القياس الكمي في التحليل و عرض البيانات و المعلومات.
- تحريك كافة الجهود والأنشطة صوب تحقيق أهداف المنشأة. [2]

09. أساليب وضع الموازنات التخطيطية:

يقول"السعايدة" بأن وضع الموازنة التقديرية لأي نشاط من نشاطات المنشأة يتم بأحد الأساليب التالية:[3]

أ .أسلوب العلاقة بين المدخلات والمخرجات:

تستخدم هذه الطريقة في المشاريع الصناعية التي تكون فيها العلاقة بين المدخلات من المواد الأولية والأجور المباشرة والمخرجات من وحدات الإنتاج معروفة أو قابلة للتحديد والصياغة في معادلة رياضية . وهنا يلزم تحديد حجم المخرجات المطلوب الوصول إليه ليتم تقدير متطلبات هذا الإنتاج من مواد وأجور ومصاريف صناعية غير مباشرة ووضعها في الموازنات التقديرية المختصة.

ب .أسلوب الإضافة إلى الموازنة السابقة:

يتم بموجب هذا الأسلوب اعتماد حد أدني للموازنة ثم ينظر في الأمر كل ما يطلب زيادة عن هذا الحد الأدنى؛ فإن أجيز يتم إضافته إلى الموازنة .من سيئات هذا الأسلوب قبول الحد الأدنى دون إمعان النظر فيه ملياً .فقد يكون هناك ضياع وهدر للموارد في هذا الحد الأدنى نفسه. ولكن تجد الإدارة نفسها مضطرة أحياناً للعمل بهذا الأسلوب عندما لا يكون هناك علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات.

[1] يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق؛ المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة؛ مرجع سابق ؛ ص 189
[2] كثيرة محمد احمد محمد عبد الرحمن؛ الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة ؛ رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ؛ جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ؛ كلية الدراسات العليا ؛ 2014 ؛ ص 42
[3] السعايدة منصور إبراهيم؛ المحاسبة الإدارية ؛ طبعة أولى ؛ مؤسسة رام للتكنولوجيا؛ عمان 1993

ج .الأساس الصفري للموازنة:

يقوم هذا الأسلوب على أساس أن كل مبلغ يطلب رصده في الموازنة يجب أن يكون مبرراً وبعكس ذلك لا يرصد. يختلف هذا الأسلوب عن الأسلوب السابق الذي يقبل الموازنة القديمة على علاتها ويطلب تبريراً لكل مبلغ يزيد عن ذلك. فأسلوب الأساس الصفري لا يعترف بحد أدني للموازنة، مما يدعو كل إدارة إلى النظر في الأنشطة المختلفة التي ستقوم بها واضعةً سلما لأولويات العمل لتسير بموجبه في حال تخفيض الموازنة عما كانت عليه سابقاً.

10. أنواع الموازنات التخطيطية

هناك نوعان رئيسيان للموازنات التخطيطية :

النوع الأول يشمل الموازنات التخطيطية التي تخص العمليات التي تتعلق بالإيرادات والمصاريف والربح والخسارة الناتجة عنها للدورة المقبلة"Operating Budget" . وضمن هذا النوع تقع الموازنات التخطيطية التالية:

1. الموازنة التخطيطية للمبيعات.
2. الموازنة التخطيطية للمصروفات اليومية والإدارية.
3. الموازنة التخطيطية للإنتاج.
4. الموازنة التخطيطية للمواد الأولية والمخزون السلعي.
5. الموازنة التخطيطية للعمال والأجور.
6. الموازنة التخطيطية للمصروفات الصناعية.

أما النوع الثاني من الموازنات التخطيطية فيشمل الموازنة التخطيطية النقدية(Cash Budget) والموازنة الرأسمالية(Capital Budget) وجميع هذه الموازنات تقع ضمن نطاق ما يسمى بالموازنة الشاملة(Master Budget) .

وليس من الضروري أن يؤسس نظام الموازنة التخطيطية على أساس الموازنة الشاملة فقد تكتفي بعض المنشآت بإعداد موازنة للمبيعات والإنتاج دون إعداد الموازنات الأخرى.

الموازنات التخطيطية التي سبق الكلام عنها تسمى عامة بالموازنة الثابتة(Fixed Budget)؛ على أساس أنها تهيأ استنادا إلى حجم معين من الإنتاج كما وأنها تخص فعاليات المنشأة كافة .أما الموازنات المرنة

(Flexible Budget) أو المتغيرة فهي التي تخص المصاريف النقدية فقط والتي تهيأ ليس على أساس حجم معين من الإنتاج بل على أساس سلسلة من حجوم مختلفة من الإنتاج بحيث يكون لكل حجم موازنة تخطيطية خاصة للمصاريف.[1]

الموازنة التخطيطية الشاملة ليست موازنة واحدة ، بل سلسلة مترابطة من الموازنات . تتمثل كل منها في جدول تفصيلي أو تلخيصي يوضح أحد جوانب الموازنة. ويختلف تركيب الموازنة الشاملة من منشأة إلى أخرى باختلاف حجم المنشأة وطبيعة نشاطها، ومدى اهتمام الإدارة بالموازنات التخطيطية، ومدى استخدام الموازنة التخطيطية فعلا في عمليات التخطيط والرقابة.

وكنموذج عام يمكن أن نورد مجموعة الجداول التي تتضمنها الموازنة الشاملة في معظم المنشآت التجارية والصناعية ممثلة في الآتي:[2]

- جدول المبيعات التقديرية Sales Budget
- جدول الإنتاج التقديري Production Budget
- جدول المواد المباشرة Direct materials Budget
- جدول مشتريات المواد المباشرة Purchase Budget
- جدول العمل المباشر Direct labor Budget
- جدول مصروفات الصنع الإضافية Manufacturing Overhead Budget
- جدول مصروفات البيع والتوزيع التقديرية Selling Expense Budget
- جدول المصروفات الإدارية والعمومية التقديرية General and Administrative Expense Budget
- جدول إيرادات المبيعات الصافية Sales Revenue Budget
- الموازنة النقدية Cash Budget ويتطلب إعدادها عدة جداول فرعية وهي :
  - جدول التحصيلات النقدية التقديرية من المدينين.
  - جدول ملخص المقبوضات التقديرية.
  - جدول المدفوعات التقديرية.
  - جدول ملخص الموازنة النقدية.
- الجدول التقديري للإضافات الرأسمالية Capital Budget
- قائمة الدخل التقديرية Budgeted Balance Statement

قائمة المركز المالي التقديرية Budgeted Balance Sheet

[1] زينب هادي علي؛ الموازنات التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الأداء؛ مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية؛ العدد 04 المجلد 15 2008؛ ص 1200-1208؛ ص 1205

[2] خليل عواد أبو حشيش؛ المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية؛ مرجع سابق؛ ص 434

11.المشاكل المتعلقة بالموازنة وتنفيذها:

تتعلق باعتماد الموازنة وتنفيذها عدة مشاكل من بينها: [1]

- اعتماد الموازنة بشكل كبير على عنصر التقدير؛ إذ أن الموازنات لا تتعدى عن كونها تنبؤات لنشاط المنشأة في عام قادم. وبذلك فهي لا تعكس حقائق مؤكدة بل تعتمد على خبرة القائمين في إعدادها.
- طول المدة وحجم الجهد المبذول في عملية إعدادها ومناقشتها ومراجعتها، خصوصا إذا كانت تعتمد أسلوب المشاركة. كما انه قد يتوجب عليها تحمل تكلفة إضافية كبيرة من جراء انشغال الإدارة العليا بإعداد ومناقشة وتحليل مثل هذه الموازنات .
- مبالغة بعض الأقسام في الموازنة للحصول على موافقة الإدارة على المبالغ المطلوبة ، وبالتالي زيادة في الهدر إذا كانت المبالغ مضخمة.
- يؤدي نقص تدريب العاملين في الأقسام المختلفة إلى إعاقة تنفيذ الموازنة.
- في حالة ربط الموازنة بتقارير الأداء، تلجا بعض الإدارات إلى تضخيم أو تقليص بنودها لتتماشى مع تقارير الأداء.

المطلب الثاني : فاعلية الموازنة التقديرية في تخطيط أرباح المنشأة

01. المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية:

تنحصر أهم العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات التقديرية في الآتي:

- مدى تعقيد النواحي الفنية: كلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجة عدم التأكد وبالتالي ازدادت صعوبة التخطيط وقلة درجة فاعلية النظام.
- طبيعة البيئة السوقية: يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تنتمي إليه المنشأة وتتأثر به وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح الخارجي. فكلما قلت درجة المنافسة والانفتاح سهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد في التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام.
- نوع التشريعات الحكومية: يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي؛ وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.

[1] محمد السماني محمد توم عبد الرحمن؛ أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في التخطيط واتخاذ القرارات في قطاع البترول – دراسة ميدانية على مصافي تكرير البترول في السودان؛ أطروحة دكتوراه؛ الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية؛ جامعة السودان؛ كلية الدراسات 2017؛ ص 57

- الشكل القانوني للمنشأة: وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات من شأنه المساعدة في إعداد موازنات تخطيطية فعالة.
- العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: إذ كلما كانت هذه العلاقات ايجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية . وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام وزيادة فاعليته والعكس صحيح.
- عدم وجود نظام محاسبي تكاليفي ونظام تكاليف معيارية سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.[1]

02. طبيعة نماذج الموازنة في مجال تخطيط الأرباح

تعد الموازنات التخطيطية بناء على نظام متكامل متماسك ومتناسق مع قواعد النظام المحاسبي. وموازنات التشغيل أو الموازنات الجارية جزء رئيسي من هذا النظام. وهي تشمل تقديرات العمليات الجارية؛ أي العمليات المتكررة يوما بيوم وشهر بشهر؛ مثل عمليات الشراء، والإنتاج، والبيع، والتمويل، وتوظيف عوامل الإنتاج، والخدمات بصفة عامة. ويتضمن نظام الموازنات الجارية إعداد التقديرات على شكل جداول تفصيلية وملخصات تكون أساسا للرقابة من خلال الموازنات التخطيطية، و لإعداد الخطط المستقبلية.

التقديرات التي تتضمنها الموازنة تنتج عن عملية التنبؤ؛ وهي عملية ذات أهمية خاصة في الوظيفة الإدارية. والتنبؤ هو توقع أحداث المستقبل، وهو عملية ضرورية وحتمية لإعداد الموازنات التخطيطية. وقد كانت النظم المحاسبية التقليدية تركز على استقصاء البيانات التاريخية فقط، متجنبة التقديرات المستقبلية ما أمكن؛ بحجة أن التقديرات المستقبلية غير موضوعية، استنادا إلى مبدأ الموضوعية الذي يعد أحد دعائم النظرية المحاسبية. إلا أن التفسيرات الحديثة لمبدأ الموضوعية، لا تمانع من أن تشمل المعلومات التي يعدها النظام المحاسبي على تقديرات تكون مبينة على طرق ونماذج عملية مدروسة للتنبؤ، خاصة في مجال المحاسبة الإدارية.[2]

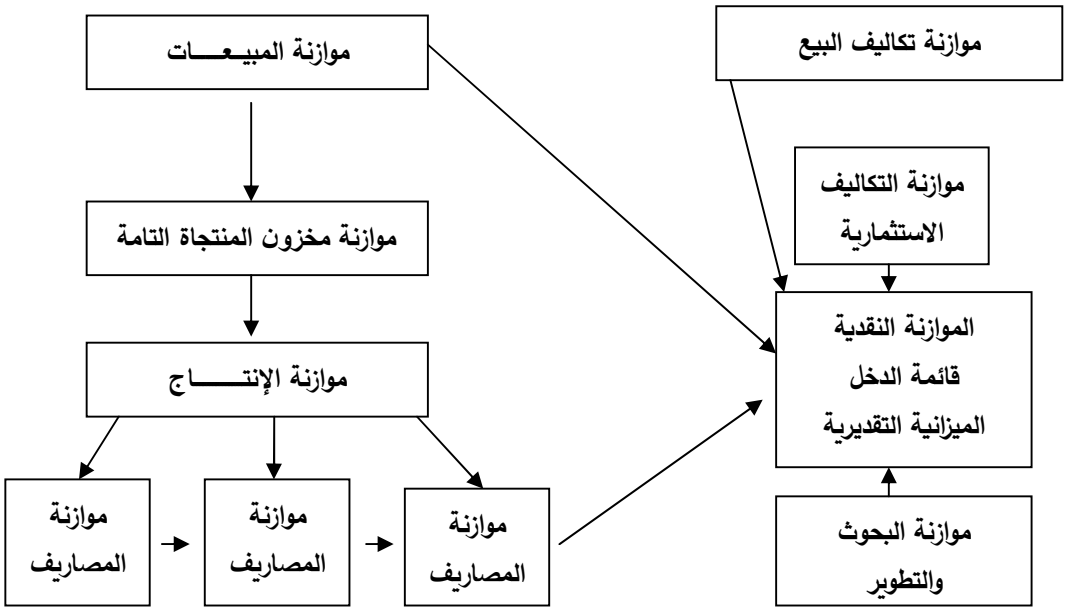
تتضمن الموازنة عادة مجموعة من الجداول والقوائم التي تعد بمثابة نهاية سلسلة خطط وقرارات تتسم بالتفصيل والدقة لمستقبل المنشأة. وتعد الموازنة على أساس وظيفي، وتطبيقا لمبدأ التكامل والتنسيق فإنه يتم البدء بإعداد نماذج الموازنة المرتبطة بنشاط المبيعات مثل نماذج موازنة المبيعات والأنشطة

[1] زيد محمود موسى عليان ؛ مدى استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعة الأردنية المساهمة العامة؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ؛ قسم المحاسبة ؛ 2009 ؛ ص 53

[2] خليل عواد أبو حشيش ؛ المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية؛ مرجع سابق ؛ ص 428

المرتبطة على سبيل المثال نماذج تكلفة البيع و التسويق والتنشيط. ثم يلي ذلك إعداد نماذج الموازنة المرتبطة بنشاط الإنتاج وهي تتضمن نماذج موازنة الإنتاج وموازنة مدخلات الإنتاج المرتبطة بها مثل موازنة العمل والمواد والخدمات الإنتاجية. ثم يلي ذلك إعداد نماذج الموازنة المرتبطة بمجال الخدمات العامة، مثل موازنة الأفراد والإدارة. ثم بعد ذلك تعد نماذج موازنة التلخيص التي تشتق من الموازنات السابقة، والتي تهتم بإعداد ملخصات قيمية لآثار خطط المنشاة. وتتضمن نماذج لموازنة التدفق النقدي ونماذج قائمة الدخل التقديرية و نماذج قائمة المركز المالي التقديري. وبتجميع كافة هذه النماذج يتم الحصول على الموازنة التقديرية الشاملة.[1] كما هو مبين في الشكل الموالي:

شكل 2-3.: نماذج الموازنات الرئيسية



المصدر : احمد لطفي،2006؛ تخطيط الأرباح باستخدام نماذج محاكاة المنشاة؛ ص 69

03.حدود استخدام الموازنات في تخطيط الأرباح

[1] أمين السيد احمد لطفي؛ تخطيط الأرباح باستخدام نماذج محاكاة المنشأة؛ الدار الجامعية ؛ الإسكندرية ؛ 2006 ؛ ص 67

انطلاقا من أهمية الجانب التخطيطي للموازنة يتضح وجود بعض نواحي القصور في مجال تخطيط الأرباح. تمثل في مجملها حدودا تقيد من استخدام منهج الموازنة في مجال تخطيط الأرباح والقرارات المتعلقة بها . ويمكن إبراز هذه الحدود والتحفظات على النحو التالي: [1]

- مدى تعبير الموازنة بصدق عن أهداف منشآت الأعمال خلال الفترة المستقبلية: وتتمثل المشكلة هنا في ضرورة التحقق والتأكد من أن منهج الموازنة يعبر بصدق وبشكل تفصيلي عن أهداف المنشأة خلال الفترة المقبلة. وهذا يتطلب إعداد الموازنة في صورة عدد من البدائل حتى يمكن اختيار البديل الأمثل. بالإضافة إلى اتسامه بالمرونة اتجاه الأحداث والظروف التي تمثل حالة عدم التأكد الذي يحيط بالبيئة التي تعمل فيها المنشاة.
- مدى واقعية الموازنة في تخطيط الربح: ويمكن القول أن هناك مجموعة من الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى عدم واقعية منهج الموازنة؛ يمكن إيجازها على النحو التالي:
  - حدوث تغيرات في المحددات البيئية المحيطة بالمنشأة: على سبيل المثال سياسات الحكومة، سلوك المستثمرين : تفضيلات المستهلكين ،....الخ؛ الأمر الذي يمكن أن يؤثر على التوازن بين مختلف أنشطة المنشأة.
  - اعتماد الموازنة في إعدادها على وضع تقديرات تفصيلية لمختلف أوجه نشاط المنشأة للفترة الزمنية المستقبلية؛ يتطلب الأمر اعتماد أساليب التنبؤ المختلفة للتوصل لأفضل التقديرات وأكثرها ارتباطا بظروف المستقبل. فضلا عن ضرورة توافر البيانات والمعلومات اللازمة لدقة التنبؤ.
  - اعتماد إعداد الموازنة على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها: أهمها مبدأ الشمول ، التنسيق الكامل، الهيكل التنظيمي، إتاحة فرصة المشاركة، القياس الكمي والنقدي ، وبالتالي فان عدم احترام هذه المبادئ يؤدي إلى عدم واقعية الموازنة.
  - تعتبر عملية إعداد الموازنة على الرغم من أنها مفيدة إلا أنها أداة تخطيط فقيرة وذلك لان الموازنة تعتبر ساكنة ؛ فضلا عن عدم قدرتها على قبول التغيرات السريعة .
- على الرغم من أن منهج الموازنة يسفر عن خطة تفصيلية محددة لجميع أوجه نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة يمكنها أن تمد إدارة المشروع بتقدير الأرباح المتوقعة ؛ إلا أنها لا تعد بمثابة الخطة التي تعظم أرباح المنشأة ، حيث أن إجراءات هذا المنهج كما هي مطبقة لا تتضمن أي أسلوب علمي لتقييم ومقارنة البدائل المتاحة للمشروع وهو جوهر أساس عملية التخطيط .

المطلب الثالث: الموازنات التخطيطية في ظل تغيرات مستويات

[1] أمين السيد احمد لطفي؛ تخطيط الأرباح باستخدام نماذج محاكاة المنشأة؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ 2006؛ ص 82

تعتمد المحاسبة أساساً على وحدة القياس النقدي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، علماً أن وحدة القياس النقدي أي النقود تتميز عن أدوات القياس الأخرى بعلاقتها بالمستوى العام للأسعار وتربطهما علاقة عكسية، بمعني كلما ارتفع المستوى العام للأسعار كلما أدى ذلك إلى هبوط قيمة وحدة النقد والعكس صحيح.

كذلك تحدث مطر محمد "2004" بأن النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على مدخل التكلفة التاريخية يعاني قصوراً واضحاً تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات خصوصاً في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي.[1]

يسير المحاسبون وفقاً لفرض ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس وهي وحدة النقد المستخدمة. فحسابات النتيجة تحتوي على بنود متنوعة من المصروفات والإيرادات ولا يتم سدادها أو تحصيلها في تاريخ واحد حيث أن قيمة وحدات النقد تتغير من تاريخ لآخر. كذلك أن للتضخم المالي تأثيراً ليس فقط على القوة الشرائية للنقود، بل له تأثير أيضاً على مدى صلاحيتها في التقارير المالية كأساس لمساعدة مستخدمي تلك التقارير لأخذ قراراتهم المختلفة.

حيث يشعر المحاسبون والمراجعون في قرارات أنفسهم أن القيم النقدية الظاهرة للبنود في القوائم المالية والموازنات التخطيطية ليست صحيحة على إطلاقها بسبب تغيرات مستويات الأسعار.

01. اثر تغيرات مستويات الأسعار على الموازنات التخطيطية

يبين سليم محمد عيد "1997" أن أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على الموازنات التخطيطية يتمثل في النقاط التالية[2]:

1.1 مرحلة التخطيط:

ينتج عن تغير الأسعار صعوبة في تحقيق فاعلية تخطيط الموازنات التخطيطية، إذ يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط. ويفضل عند إعداد مؤشرات الموازنات التخطيطية في أوقات التضخم، استخدام الأرقام القياسية الخاصة بالمواد والأجور والمصاريف غير المباشرة. أما إذا كانت الأرقام القياسية غير متوفرة، فقد تلجأ الإدارة إلى استخدام الأرقام القياسية العامة، مثل الأرقام القياسية لأسعار المستهلك.

تزداد مشاكل التخطيط طويل الأجل في فترات تغير الأسعار إذ تزداد عوامل عدم التأكد حين تقدير نشاط الشركة في المستقبل ؛ ما الذي يجب أداؤه في هذا الصدد هل يجب إعداد الخطط على أساس

[1] مطر محمد ؛ التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ؛ طبعة أولى؛ دار وائل للنشر ؛ عمان الأردن 2004

[2] سليم محمد عيد؛ الموازنات التخطيطية والتضخم؛ مجلة جرش للبحوث والدراسات الأردنية ؛ المجلد 01 ، العدد الثاني1997؛ ص 107-140

مستويات الأسعار السائدة وقت إعدادها ثم تعديلها برفع أسعار البيع في المستقبل كلما ظهرت الحاجة إلى ذلك ، أم يجب تحديد مستويات الأسعار في المستقبل وإعداد خطة طويلة الأجل وتكاليف معيارية على أساس هذه الأسعار المستقبلية.

يعتبر استخدام الأرقام القياسية أسلوبا جديدا لمد الإدارة بالمعلومات المستمرة عن مستويات التكلفة الجارية.[1]

ترتبط مشاكل التخطيط في أوقات التضخم بطول المدة الزمنية للخطة فكلما طالت مدة الخطة كلما تعرضت النتائج المالية إلى عوامل عدم التأكد لذلك فبناء الموازنات والتكاليف المعيارية وتسعير المنتجات يجب أن يكون على أساس التكاليف الجارية مع إجراء تعديلات دورية كلما ظهرت الحاجة إليها. مع ذلك فان جانب من التخطيط الاستراتيجي يجب أن يوجه لحماية الشركة من تأثير التغير في أسعار السلع وتأثير التضخم . فالحاجة للمحافظة على القوة الشرائية لملاك المشروع تبدو ضرورية للحصول على أصول ملكية في السنوات المقبلة.[2]

2.1 مرحلة الرقابة:

لابد من تعديل الموازنات باستمرار لكي تعكس وتقترب من الأسعار الجارية، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق وضع معايير حسب توقعات الإدارة لتعديلها كلما تطلب ذلك. وقد يكون كل شهر أو كل فصل، إن هذا الأسلوب يساعد على التنبؤ الدقيق للتغيرات في مستويات الأسعار.

الأساس لكي تؤخذ آثار التضخم في الاعتبار على الموازنات الرأسمالية هو الاتساق في معالجة الحد الأدنى لمعدل العائد المرغوب فيه، وكذلك التدفقات النقدية المتنبأ بها سواء كانت داخلة أو خارجة .هذا الاتساق يمكن تحقيقه عن طريق تضمين عنصر التضخم في كل من الحد الأدنى لمعدل العائد المرغوب فيه والتنبؤات بالتدفقات النقدية بنوعيها. لذلك يجب أن تراعى آثار التضخم على كل مدخلات نموذج التحليل لكي تتسم النتائج بالمنطقية.

من الناحية العملية كذلك يشوب إعداد الموازنات التخطيطية قصور من ناحيتين:

[1] محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ مرجع سابق ؛ ص 252

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 253

أولا: أن عملية إعداد الموازنات تعتمد في معظمها على بيانات داخلية فقط دون الرجوع إلى أي مصادر مرجعية خارجية موثوق بها وذلك:

* للتحقق من ملائمة المستهدفات الموضوعة للظروف الداخلية والخارجية السائدة وقت إعداد الموازنة.
* للتقييم العادل للأداء أخذا في الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية التي سادت في السوق بالفعل خلال فترة التنفيذ.

ثانيا: افتراض ثبات واستمرار صحة ودقة بيانات الموازنة ونتائجها المستهدفة التي تم تخطيطها في بداية الفترة الحالية وحتى بداية التخطيط وإعداد الموازنة للفترة المقبلة.

هذه النتائج والمستهدفات في بداية الفترة الحالية ستكون هي الأساس لإجرائيين على درجة كبيرة من الخطورة في نهاية الفترة الحالية وبداية الفترة التالية وهما:
* تقييم الأداء بالمقارنة مع النتائج الفعلية في نهاية الفترة.
* إعداد الموازنة للفترة المقبلة.
ولا يمكن تصور صحة هذه الإجراءات إلا إذا أمكن تصور بيئة ساكنة لا تتغير على مدار سنة كاملة، وهذا هو الخطأ بعينه، وهو مصدر كل المشاكل المصاحبة لعملية إعداد الموازنات التقليدية.[1]

3.1 تقييم الأداء

يتم تقييم أداء العمليات اليومية في المستويات الإدارية والإنتاجية الدنيا بمقياس النتائج المعيارية مسبقا. وذلك ينطبق على استخدام المواد وعدد ساعات العمل وكمية الإنتاج والوحدات المباعة . وبالمثل من ناحية التكاليف حيث تقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المقدرة . بحيث يتم تقسيم الوحدات إلى مراكز ربحية مستقلة يتم قياس أدائها عن طريق نسبة الربح إلى القيم الجارية للأصول.

حتى يتم توحيد مقياس الأداء بين الفروع والشركات والأقسام التي تستخدم أصول قديمة منخفضة القيمة وبين مثليها التي تستخدم أصول حديثة مرتفعة التكلفة.[2]

02. تأثير تغيرات مستويات الأسعار على تقويم الاقتراحات و المشاريع الاستثمارية

[1] عبد المنعم محجوب عبد الله محمد ؛ المشكلات التي تواجه إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في ظل ارتفاع معدلات التضخم؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ كلية الاقتصاد والتنمية الريفية ، جامعة الجزيرة السودان؛ 2017؛ ص 58.
[2] محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ مرجع سابق ؛ ص 255

يؤدي ارتفاع المستوى العام للأسعار إلى انخفاض حقيقي في قيمة العملة وبالتالي يؤثر على كل الأسعار ولكن بدرجات متفاوتة. والصعوبة الأساسية تكمل في التفاوت في تغير السلع من سلعة لأخرى مما يصعب قياس معدل تغير مستوى الأسعار وهو ما يشكل عائقا بالنسبة لتقويم المشاريع الاستثمارية؛ والتي يجب أن تعكس توقعات التغير في الأسعار في المستقبل.[1]

كما يؤدي ارتفاع المستوى العام للأسعار كذلك إلى زيادة حقيقية في التدفقات النقدية المتولدة عن الاقتراح الاستثماري؛ وما لم يتم تعديل تلك التدفقات لإزالة اثر تغيرات مستويات الأسعار فإن نتائج عملية التقييم سوف يترتب عليها اختيار خاطئ لاقتراحات الاستثمار. لأن التغير في المستوى العام للأسعار يترك آثار عكسية على صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية ؛ والسبب يعود إلى أن قسط الاهتلاك يحسب على أساس القيمة الفعلية وليس على أساس القيمة الإحلالية للأصل. وفي حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار تؤدي هذه الطريقة إلى تحميل قائمة الدخل بقسط للإهتلاك يقل عن الحقيقة ؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حقيقية في الوعاء الضريبي وبالتالي زيادة في الضرائب المدفوعة.[2]

كما يؤثر مستوى الأسعار على المقدار المستثمر من الأموال في الموجودات الثابتة ففي فترات ارتفاع الأسعار تحتاج الشركة إلى استثمار مبالغ كبيرة وعكس ذلك في فترات انخفاض الأسعار. إلا أن تأثير التغيرات في الأسعار على حجم الأموال المستثمرة في الموجودات الثابتة وبعد فترة زمنية معينة يكون ضعيفا؛ ويرجع ذلك إلى طول عمر الموجودات الثابتة وعدم استهلاكها إلا بعد فترة زمنية طويلة. ولذلك فانه يمكن القول أن التغيرات في الأسعار تؤثر في حجم الأموال المستثمرة في الموجودات الثابتة يحصل في حالتين :

- حالة إضافة وحدات إنتاجية جديدة.
- أو حالة استبدال الموجودات المستهلكة بموجودات جديدة.[3]

وتعتبر الموازنة الرأسمالية من أهم القرارات الإدارية بالمشروعات. وهي مصطلح يستخدم للإشارة إلى التخطيط طويل الأجل للإنفاقات الاستثمارية وطريقة تمويلها.حيث أن قرارات الاستثمار عادة ما تربط المنشأة لفترة طويلة الأجل؛ أي ا ن أي خطا في إعدادها قد يهدد بقاء المشروع .

[1] يوحنا عبد آل ادم ، سليمان اللوزي ؛ دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم كفاءة أداء المنظمات ؛ دار المسيرة ؛ الطبعة الأولى ؛ الأردن 2000؛ ص 128

[2] شقيري نوري موسى، أسامة عزمي سلام؛ دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الاستثمارية؛ دار المسيرة للنشر ؛ عمان الأردن ؛ طبعة أولى 2009؛ ص 180

[3] حمزة محمود الزبيدي؛ الإدارة المالية المتقدمة ؛ مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع؛ عمان الأردن ، 2004؛ ص 578

بحيث توجد طرق عديدة للاستخدام كمعيار لاتخاذ القرار الاستثماري؛ منها فترة الاسترداد، معدل العائد الداخلي، صافي القيمة الحالية، معدل العائد المحاسبي. إلا أن هناك مضمونين مهمين لأي قرار استثماري بغض النظر عن الطريقة المستخدمة في المفاضلة بين الاقتراحات:

1.2 استرداد تكلفة الاستثمار:

يرتبط قرار الموازنة الرأسمالية بتحديد ما إذا كان الاستثمار يغل تدفقات نقدية كافية لاسترداد التكلفة. حينما تضع الشركة أهداف الربحية على أساس التكلفة التاريخية للاستثمار فإن التدفق النقدي من الاستثمار يجب أن يمكن من استرداد التكاليف السابقة أو التاريخية. ومع ذلك فان الموارد قد لا تكون كافية لاستبدال الأصل حينما تنتهي حياته الإنتاجية نظرا لان التكلفة الاستبدالية قد تفوق التكلفة التاريخية للأصل ، لذلك يجب استخدام بيانات القيم الجارية في تقييم الاقتراحات الاستثمارية.

كما يجدر الذكر إلى أن مجموع الاهتلاكات المحسوبة على أساس القيمة الجارية لأصول المنشأة لا يضمن بالضرورة تعادله مع التكلفة الاستبدالية في نهاية حياته والعجز الذي يظهر يطلق عليه اهتلاك متأخر . ولتجنب هذا المشكل وجب على متخذ القرار التأكد من استثمار الأموال المجمعة نتيجة الاهتلاك في أصول واستثمارات تغل عائدا كافيا لسد فجوة الاهتلاك.[1]

2.2 الفوائد المقترضة

يتم رسملة التدفق النقدي السنوي على أساس معدل فائدة –تكلفة رأس المال– وهي تمثل التكلفة المدفوعة للحصول على أموال رأس المال اللازمة لتمويل التسهيلات. ومثل بقية عناصر التكاليف فإن الفائدة على رأس المال ترتبط بقيمة رأس المال و الفترة التي لن تتاح فيها هذه الأموال الاستثمارية البديلة. وفقا لهذا المضمون فإن الفائدة تعتبر عنصر تكاليف بغض النظر عن ما إذا كانت الشركة ستدفع أرباحا لمساهميها. وحين المفاضلة بين المشروعات يجب أن تخصم بمعدل الفائدة المحسوب على أساس القيمة الجارية للفوائد اللازمة.[2]

03 . قرارات تسعير المنتجات في ظل ارتفاع مستويات الأسعار

إن تحديد أسعار البيع في فترات التضخم العالية عادة ما تكون قدرة الشركة على تحديد أسعار البيع والحفاظ عليها لفترة طويلة إلى حد معقول صعبة. وتواجه المنشآت عدة صعوبات في الحفاظ على طلب

[1] محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ مرجع سابق ؛ ص 242– 243

[2] نفس المرجع السابق؛ ص 243– 246

المستهلكين نتيجة السلوك العشوائي للأسعار، الذي يتمثل أثره في أن الطلب قد ينخفض إذا اعتبر المستهلكون أن الأسعار مرتفعة للغاية. ومن ناحية أخرى يصبح تحديد أسعار البيع تخمينا نتيجة التغيرات التي لا يمكن التنبؤ بها في الظروف والأسعار الاقتصادية على مدى فترة قصيرة من الزمن. والنتيجة النهائية لذلك هي أن تحقيق الربح يصبح لعبة صعبة مما يجعل الأداء يعتمد إلى حد كبير على قدرة مسيري المنشأة على التلاعب بالأسعار.[1]

يتم تحديد وتعديل أسعار بيع السلع والخدمات في ظل عديد من الظروف منها :

- القيادة السعرية
- المنافسة أو التسعير الجبري
- المنتجات التي سيوقف خط إنتاجها

1.3 القيادة السعرية

تمثل نظريا وضعا مثاليا للشركات حيث تسمح بالتسعير مع الأخذ في الحسبان كافة التكاليف علاوة على هامش الربح المستهدف.

حيث لا يعني بالضرورة أن الأسعار العالية تحقق أعلى ربح، فمن الضروري اعتماد بيانات تكاليف الأحجام المختلفة من الإنتاج على مضمون التكاليف الجارية. حيث أن تحليل التكلفة يهتم أساسا بتخطيط الأنشطة المقبلة للشركة ؛ أي أن الهدف هو تسعير المنتجات التي ستباع في المستقبل.

ويمكن القول أن التسعير يجب أن يكون مبنيا على أساس مستويات التكاليف في المستقبل وليس مستويات التكاليف الجارية . لذلك في غياب تقدير مأمون لتكاليف المستقبل فان التسعير على أساس الأوضاع الجارية يصبح مفضلا مع إجراء تعديلات دورية كلما استدعت الحاجة.[2]

2.3 ظروف المنافسة أو التسعير الجبري

يكون للشركة في ظل هذه الظروف دورا محدودا في تحديد أسعار البيع؛ فالأسعار السائدة بالسوق قد تحدد بواسطة المنافسين أو الأجهزة الحكومية.

[1] Ebiaghan Orits Frank ; Acomparativ Analysis of inflation –adjusted and historical cost accounting information; Journal Trends Economics and management; vol (1) 33 -2019 , pp 35-50 ; p 39

[2] محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ مرجع سابق ؛ ص 247- 248

في هذه الحالة يثار تساؤل عن فائدة استخدام التكاليف الجارية إذا كانت ذات تأثير محدود على قرارات التسعير وتحديد حواف الأرباح.[1]

3.3 المنتجاة التي سيتوقف خط إنتاجها

تساهم التكاليف الجارية في المحافظة على ربحية المشروع في الفترة طويلة الأجل. وفي الفترة قصيرة الأجل قد تبدو مقاييس التكلفة التاريخية ذات أهمية؛ إذ تعتمد قرارات الصنع أو الشراء والاستمرار في إنتاج منتج أم لا على التكاليف التفاضلية. علاوة على ذلك من المهم التعرف على أهداف المشروع في كل حالة.[2]

04.أهمية استخدام البيانات المعدلة وفق تغيرات الأسعار في اتخاذ وتحليل قرارات الموازنة الرأسمالية

وكإضافة لما سبق ومن الناحية العملية فان الشركات لا تقوم بإجراء تعديلات البيانات بآثار التغير في المستوى العام للأسعار عند تحليل إعداد الموازنة الرأسمالية؛ ذلك لان عملية الحساب معقدة إضافة إلى انه يمكن الحصول على القيمة الحالية دون أية تعديلات . ويرى البعض أن الميزة الرئيسية التي يمكن الحصول عليها من التعديل هي أن البيانات المعدلة بآثار تغيرات المستوى العام للأسعار تسمح لمتخذ القرار أن يقارن بنود تقديرات الموازنة الرأسمالية بالبيانات الفعلية لان كلاهما سيضمن آثار تغيرات مستويات الأسعار. وبدون هذه التعديلات فانه يكون مجبرا عند المتابعة مقارنة أرقام وبنود غير متشابهة مما يجعل عملية مقارنة البدائل مضللة.

وعلى الرغم من صحة جزء من هذه المقولة إلا أن استخدام البيانات المعدلة بالتضخم في تحليل إعداد الموازنة الرأسمالية يجعل البيانات الفعلية غير قابلة للمقارنة إلا إذا كان معدل التضخم واحدا. إضافة إلى ذلك فان احتمال تطابق التضخم ضئيل بسبب صعوبة التنبؤ به. فإذا كان الاقتصاديون لا يستطيعون التنبؤ بالتضخم لسنة واحدة بدقة فكيف يمكن التنبؤ بعامل التضخم لعدة سنوات مقبلة. إضافة إلى أن استخدام البيانات المعدلة بالتضخم قد تجعل المدير يلقي باللوم على التضخم في حال عدم تطابق النتائج التقديرية حيث يتعلل بان التضخم الفعلي اختلف عن ما هو مقدر.

وللتغلب على هذه المشاكل فيفضل استخدام البيانات غير المعدلة عند تحليل إعداد الموازنة الأصلي وعند المتابعة يتم تعديل البيانات الفعلية بحيث يتم إزالة آثار التغيرات السعرية التي قد حدثت

[1] محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ مرجع سابق ؛ ص 248

[2] نفس المرجع السابق ؛ ص 252

وبذلك يمكن مقارنة أرقام متشابهة؛ حيث أن البيانات التقديرية والبيانات الفعلية لن تشتمل على آثار للتغير في مستوى الأسعار؛ وبهذه الطريقة لن تتخذ تغيرات مستويات الأسعار ذريعة يستخدمها المدراء لتبرير اختلاف الأرقام الفعلية عن المتوقعة.[1]

[1] خليل عواد أبو حشيش؛ المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية؛ مرجع سابق ؛ ص 577

الفصل الرابع:

تصـــــوير القـــوائم المـــــــــالية الختـــامـــة للشركة الجزائرية لإنتـاج الكـــــهـرباء –وحدة ادرار في ضـــوء محاســـبة مستـــويات الأســـــــعار

تمهيد :

بعد استعراض أهم قصور القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في تمثيل الوضع المالي للمؤسسة، وضرورة تعديل القوائم المالية في ظل تغير المستوى العام للأسعار؛ وما يحققه من أهداف بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم قمنا بإسقاط ذلك من ناحية عملية على الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار. وهذا من خلال تعديل القوائم المالية للشركة لسنتي 2018-2019 باستخدام أحد المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية للمؤسسة؛ والمتمثل في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة نظرا لمزاياها الحسنة وشمولية التعديل الذي تقترحه. مستعينين بالأرقام القياسية العامة الوحدوية عند الاستيراد (Import Indices de valeurs unitaires à l'importation) (Unit Value Indices). تم اعتماد هذا النوع من الأرقام القياسية لتكون القيم المعدلة ذات دلالة اكبر لان جل الأصول المادية للمؤسسة محل الدراسة يتم الحصول عليها مباشرة عن طريق الاستيراد المباشر. ولهذا استخدمنا هذا الرقم لأنه في رأي الباحث الأقرب للتعبير عن تغيرات أسعار موجودات المؤسسة. حيث يمثل نموذج التكلفة التاريخية المعدلة (Historical cost adjusted accounting) إحدى الطرق والاقتراحات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 las المتعلق بالتقارير المالية في الاقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع التي بإمكانها التأثير على صحة البيانات المالية المقدمة من طرف المنشات الاقتصادية. اقتصرنا على تعديل قائمتي الدخل والمركز المالي لما لهما من أهمية كبيرة لجميع مستخدمي المعلومات المالية للمؤسسة. وفي مرحلة أخرى وبناء على البيانات المعدلة وفق تغيرات الأسعار؛ نقوم بتعديل الموازنات التخطيطية للمؤسسة لنقوم من خلالها بتقصي حجم الانحرافات.

المبحث الأول: تقديم عام للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار

المطلب الأول: تعريف عام بمؤسسة سونلغاز

01. تعريف مؤسسة سونلغاز

تصنف مؤسسة سونلغاز بالجزائر ضمن القطاع الاقتصادي الإنتاجي وهي في المرتبة الثانية بعد مؤسسة سونطراك من حيث البنية التحتية والوزن الاقتصادي حيث تقوم بعملية الإنتاج والتموين بالطاقة الكهربائية في الجزائر،فهي تعتبر الوحيدة في هذا المجال منذ نشأتها.

02. أهداف مؤسسة سونلغاز

يمكن حصر الأهداف الأساسية لمؤسسة سونلغاز في النقاط التالية :

- ✓ **الإنتاج** والمتمثلة في الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE)؛
- ✓ **التسيير** والمتمثلة في الشركة الجزائرية لتسيير شبكة الكهرباء والغاز(GRTE–GRTG)؛
- ✓ **النقل والتوزيع للكهرباء والغاز** والمتمثلة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز(SDO)، كذلك نقل وتوزيع الغاز بالتقنية، كما أن محطاتها الجديدة أكسبتها إمكانية تدخلها في قطاعات أخرى للنشاطات تمثل منفعة من أجل المؤسسة لاسيما في مجال تجارة الكهرباء والغاز نحو الخارج.

منذ إصدار قانون توزيع الكهرباء والغاز في فيفري 2002 غيرت المؤسسة بنيتها من أجل أن تتأقلم مع هذا القانون، حيث عينت محطات جديدة للنشاط وحولتها إلى مجموعة صناعية.

03 مهام شركة سونلغاز:

- تأمين، إنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية التي تعد منتجاً غير قابلاً للتخزين، حيث يتم إنتاجها مباشرة من محطات الإنتاج؛
- نقل وتوزيع الغاز الطبيعي الذي ينتج من طرف سونطراك، بحيث تقوم مؤسسة سونلغاز بشرائه وإعادة تسويقه مع المحافظة على شروط الجودة.

المطلب الثاني: تعريف بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء

01. تعريف بشركة إنتاج الكهرباء

تعتبر من بين فروع مهن القاعدة لمجمع سونلغاز، مهمتها هي إنتاج الكهرباء من مصادر حرارية ومائية مع إمكانية الالتزام بحماية وأمان البيئة، كما أنها تختص في التجارة بالكهرباء المنتجة.

تأسست شركة إنتاج الكهرباء في جانفي 2004 تحت مسمى الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (سونلغاز) بقدرة إنتاجية يقدر استيعابها بـــ9234,35 MW وهي في طور الزيادة.

تتكون الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء من أربعة أنواع مختلفة للطاقة حسب الدرجات، مقسمة كما يلي:

- ✓ تربين الغاز بطاقة إنتاجية تقدر بـــ6514,38 MW (Turbine à Gaz)؛
- ✓ تربين البخار بطاقة إنتاجية تقدر بـــ2487 MW (Turbine à Vapeur)؛
- ✓ هيدروليك بطاقة إنتاجية تقدر بـــ227,57 MW (Turbine a Hydraulique)؛
- ✓ ديزل بطاقة إنتاجية تقدر بـــ5,40 MW (Diesel).

02. تقديم الوحدة الإنتاجية لولاية ادرار

هي وحدة لإنتاج الطاقة الكهربائية على مستوى ولاية أدرار مركبة من أربعة مراكز: (ادرار، تيميمون، زاوية كنتة، كبرتين)، وإنتاجها الإجمالي هو: 419 MW، وقد انضمت حديثاً وحدة جديدة للإنتاج هي محطة عين صالح خلال السداسي الثاني من سنة 2015 مفصلة كالآتي:[1]

❖ **مركز ادرار**: يقع في المنطقة الصناعية ادرار يتكون من 11 آلة

- ➢ 04 آلات إنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم NUVOPIGNOE بقدرة(25 MW) للآلة الواحدة.
- ➢ 03 آلات إنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسمASSASTALL بقدرة(25 MW) للآلة الواحدة.
- ➢ 02 آلتين إنتاجيتين لإنتاج الكهرباء تعرف باسم Brwon Johnne بقدرة 12 MW للآلة الواحدة.
- ➢ 02 آلتين إنتاجيتين لإنتاج الكهرباء تعرف باسمPWPS بقدرة (17 MW) للواحد.

[1] معلومات مستخرجة من منشورات المؤسسة

❖ **مركز تيميمون** يضم التين إنتاجيتين :

- 02 آلتين إنتاجيتين لإنتاج الكهرباء تعرف باسمPWPS بقدرة تستوعب(17 MW) للآلة.

❖ **مركز زاوية كنتة** يتكون من 08 آلات:

- 04 آلات إنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسمPWPS بقدرة(17 MW) للآلة.
- 04 آلات إنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم GE بقدرة(17 MW) للآلة.

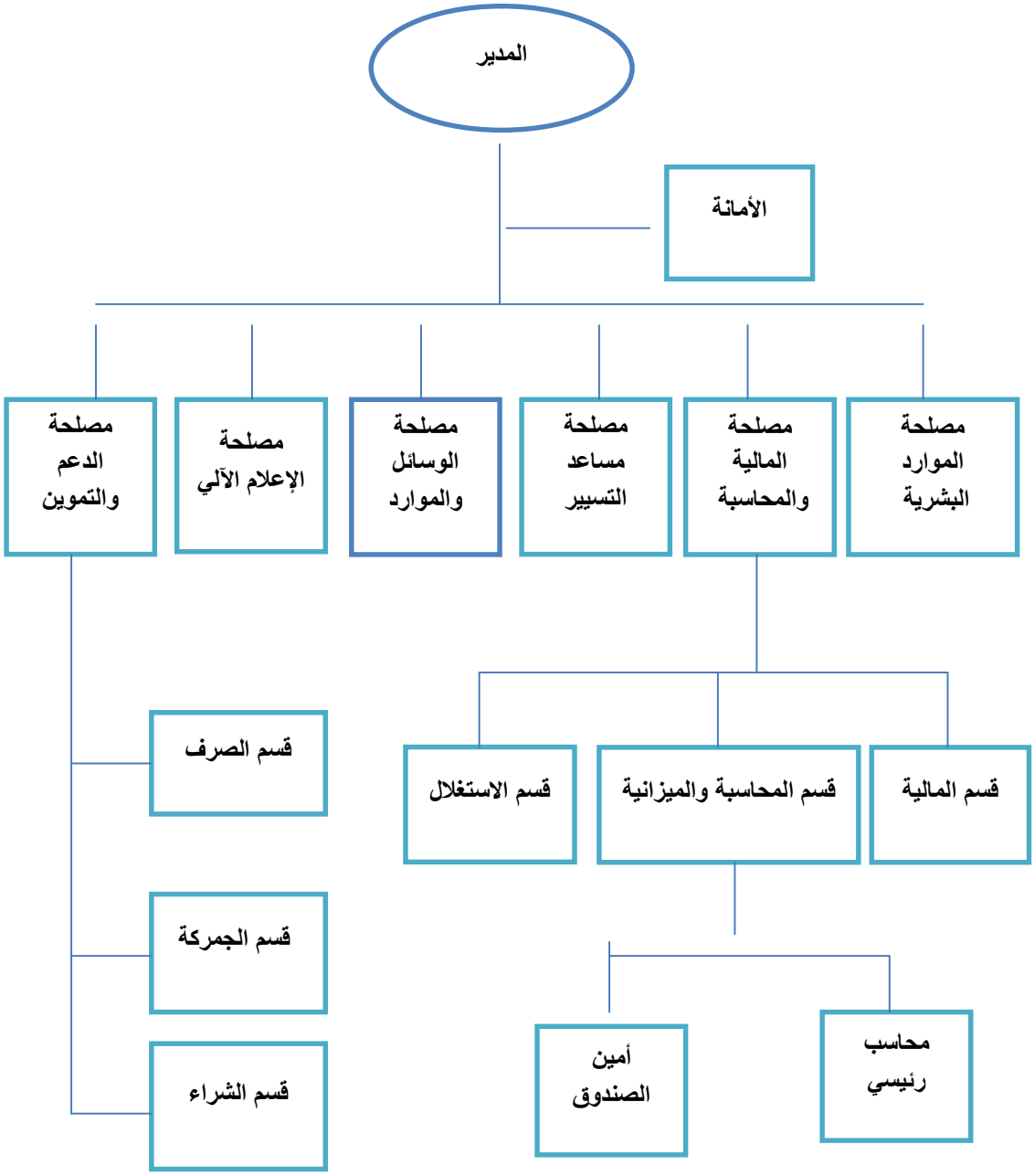
❖ مركز كبرتن Kaberten يتكون من 02 آلتين إنتاجيتين :

- 02 آلتين إنتاجيتين لإنتاج الكهرباء تعرف باسمPWPS بقدرة 17 MW للواحد.

03. الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء بأدرار ومهام كل مصلحة

تتكون الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار من عدة مصالح وكل مصلحة تنقسم إلى أقسام وذلك حسب الشكل أدناه:

الشكل 1-4 : الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار



المصدر: بيانات المؤسسة

المبحث الثاني : تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار وفق التكلفة التاريخية المعدلة

سنستهدف من خلال هذا المبحث تعديل القوائم المالية للشركة لسنتي 2018-2019 باستخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة للأسعار. مستعينين بالأرقام القياسية العامة الوحدوية عند الاستيراد(Indices de valeurs unitaires à l'importation). حيث سنقتصر على تعديل قائمتي الدخل والمركز المالي لكل سنة وفق المدخلين .

المطلب الأول: تعديل القوائم المالية لسنة 2018 وفق التكلفة التاريخية المعدلة

01. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية للشركة

التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية هو إجراء ضروري مقبول عموما في محاسبة المستوى العام للأسعار. فكما يشرح "شامبرز" تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية من أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة. فالاحتفاظ بالأصول النقدية يعرض لخطر تغيرات القوة الشرائية لهذه البنود النقدية. أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة إلى التأثيرات ولكن في الاتجاه المعاكس. كما أن الأصول غير النقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في إنفاق المستهلكين والتكنولوجيا. [1]

البنود النقدية من الأصول والخصوم هي تلك البنود التي تبقى مبالغها ثابتة لسبب قانوني أو تعاقدي معين وبالتالي فإنها لا تتغير بتغير المستوى العام للأسعار[2].

أما فيما يخص قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار فسنقوم بالتمييز بين بنودها النقدية وغير النقدية وفق الجدول الموالي:

[1] رضوان حلوه، حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر؛ مرجع سابق؛ ص 82

[2] مهند مجيد طالب ؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛ مرجع سابق ؛ ص 488

جدول 1-4: التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار لسنة 2018

البنود النقدية	
أصول نقدية	خصوم نقدية
الزبائن و المدينون الآخرون	الموردون والدائنون الآخرون
حقوق اتجاه الشركات الحليفة	الضرائب والهيئات الاجتماعية
الضرائب القابلة للاسترجاع	ديون مستخدمين
بنوك وهيئات مالية أخرى	خسائر انخفاض قيمة حسابات الغير
	نتائج رهن التخصيص
البنود غير النقدية	
أصول غير نقدية	**خصوم غير نقدية**
برامج الكترونية – ارضي – مباني	رأس المال الخاص
تهييئات وتركيبات	حسابات الربط بين الوحدات
تهييئات تقنية	الإيرادات المسجلة مسبقا
تثبيتات عينية أخرى	مخصصات للمعاشات والالتزامات المماثلة
تثبيتات قيد الانجاز	
أصول مالية غير جارية	
مواد أولية – المواد والتموينات الأخرى المستهلكة	
مخزونات لدى الغير	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (رضوان حلوه حنان، ص 83. ومحمد سي لخضر ص 128)

02. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات لسنة 2018

نقوم بتعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و الاهتلاكات باستعمال الأرقام القياسية العامة .

فقيمة الأصول الثابتة تعدل وفق العلاقة التالية[1]:

القيمة التاريخية المعدلة = القيمة التاريخية x (الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية ÷ الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند).

ولصعوبة الحصول على الأرقام القياسية الشهرية لكافة الأصول نستخدم الأرقام القياسية للثلاثي الذي تمت فيه حيازة الأصل.

[1] رضوان حلوه، حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر؛ مرجع سابق؛ ص 91

وعلى هذا الأساس تعدل قيمة الأصول لسنة 2018 وفق العلاقات التالية :

القيمة التاريخية المعدلة للأصل = القيمة التاريخية للأصل x (الرقم القياسي العام في نهاية سنة 2018÷الرقم القياسي العام في الثلاثي الذي تمت فيه حيازة الأصل).

وبنفس العلاقة تعدل أقساط الاهتلاك السنوية لكل أصل.

وبعد تعديل كافة أصول الشركة غير المهتلكة كليا والبالغ عددها أكثر من 4000 أصل وفق علاقة التعديل السابقة الذكر يمكن أن نوجز عمليات التعديل وفق الجدول التالي :

جدول 2-4: قيم التثبيتات حسب النوع معدلة حسب الرقم القياسي العام للأسعار بتاريخ 2018/12/31

دج

رقم الحساب	عدد التثبيتات	البيان	ق,محاسبية صافية تاريخية	قسط اهتلاك تاريخي للسنة	تكلفة تاريخية معدلة	قسط اهتلاك معدل
204	**01**	**تثبيتات معنوية**	**4 704,80**	**7 057,20**	**5 730,32**	**8 595,48**
20400	01	برامج إعلام آلي	4 704,80	7 057,20	5 730,32	8 595,48
211	**10**	**أراضي**	**16 020 827,00**	**0**	**28 361 768,16**	**0**
212	**37**	**عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي**	**354 618 928,10**	**12 045 111,52**	**569 169 303,42**	**20 644 751,60**
21200	37		354 618 928,10	12 045 111,52	569 169 303,42	20 644 751,60
213	**142**	**مباني**	**1 040 045 278,27**	**49 808 077,01**	**1 535 027 157,42**	**81 515 928,24**
21311	40		269 790 347,09	24 357 204,15	430 467 737,52	42 757 881,73
21312	18		110 562 985,89	2 763 231,38	164 469 573,72	4 240 237,88
213200	16		85 288 108,82	7 575 723,00	128 406 022,75	13 021 782,77
213211	68		574 403 836,47	15 111 918,48	811 683 823,43	21 496 025,86
215	**2877**	**معدات وتركيبات تقنية**	**21 320 387 952,27**	**2 294 541 078,98**	**27 017 957 139,06**	**2 780 098 551,56**
215200	178		965 185 451,03	53 622 163,36	1 283 270 283,73	72 814 529,19
215201	65		811 594 617,12	53 342 746,89	1 052 758 399,42	72 520 425,32
215220	06		67 847 940,95	3 655 842,77	88 559 427,06	5 051 292,27
215222	1269		14 735 044 381,50	1 041 345 197,64	18 892 141 672,98	1 397 224 006,24
215223	232		1 353 060 002,30	78 888 861,79	1 761 248 384,61	107 256 656,67
21530	94		18 814 324,92	17 241 477,60	21 401 937,65	19 739 994,84
215312	107		124 671 505,89	20 599 500,77	164 097 092,51	27 137 977,74
2152251	668		1 395 189 070,96	98 480 857,39	1 899 538 340,28	149 643 228,53

2152252	182		2 845 064,95	399 736,00	3 536 059,95	497 773,56
2152261	46		6 840 521,21	1 049 024,30	10 344 595,48	1 501 425,08
2152262	17		1 504 422,76	227 945,19	1 826 627,70	296 346,59
215227	13		1 837 790 648,68	925 687 725,28	1 839 234 317,69	926 414 895,53
218	**1195**	تثبيتات عينية أخرى	**20 651 376,38**	**10 054 449,32**	**26 646 686,67**	**13 327 929,77**
21800	684		2 524 013,88	676 462,50	3 213 288,44	900 325,69
21810	03		79 050,00	14 800,00	104 705,23	19 961,48
218224	36		790 222,22	1 075 646,67	922 169,77	1 281 818,55
21832	52		1 024 800,00	161 600,00	1 285 434,30	202 696,17
21840	09		8 943 299,98	4 845 799,99	11 209 187,98	6 093 113,72
218521	369		6 066 186,08	3 093 214,07	8 376 040,58	4 589 464,59
218522	03		14 743,59	14 743,59	24 019,60	24 019,60
218524	39		1 209 060,63	172 182,50	1 511 840,77	216 529,97
320	**01**	تثبيتات جاري انجازها	**12 151 873.96**		**12 228 663.05**	
27	**01**	تثبيتات مالية	**650 000.00**		**654 107.42**	
	4264	**مجموع التثبيتات**	**22 764 530 940,78**	**2 366 455 774,03**	**29 190 050 555,52**	**2 895 595 756,65**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات المؤسسة

اقتصرنا من خلال الجدول أعلاه على إظهار القيمة الصافية والمخصص السنوي للإهتلاك الخاص بكل الأصول غير المهتلكة كليا؛ والبالغ عددها 4264 أصل من مجموع الأصول التي تفوق 6000 أصل. لأن قيمها تظهر في قائمتي الدخل والمركز المالي للمنشأة. فهذا التعديل من شانه إزالة التضليل الذي يشوب قيمها في قائمة المركز المالي للمؤسسة الناجم عن الارتفاعات المتكررة في مستويات الأسعار. فعند إدخال الأرقام القياسية العامة للأسعار كمعبر عن التضخم أو التغير في المستوى العام للأسعار. ومن خلال تعديل القيم التاريخية للأصول نلاحظ أن القيم الصافية للأصول الثابتة المعدلة زادت عن القيم التاريخية الصافية لمجموع الأصول الثابتة بنسبة زيادة تقدر ب 28%. كما أن مجموع الأقساط السنوية للإهتلاك الخاصة بسنة 2018 عند تعديلها بالأرقام القياسية العامة زادت عن القيمة التاريخية بنسبة 22% وهو ما يمكن أن يكون له تأثير مباشر على نتيجة الدورة في قائمة الدخل. وهو ما يبرز تأثير التضخم على مجموع الأصول على امتداد فترات حيازة تلك الأصول؛ وهذا ما اتضح بعد تجانس قيمة وحدة النقد. كما يمكن استخلاص أيضا أن نسبة الزيادة تختلف على حسب مدة الحيازة. وهذا يرجع إلى استمرار ارتفاع مستويات الأسعار. فمثلا تسجل الأراضي والمباني والتي تحوزها المنشأة لفترات اكبر مقارنة بباقي الأصول اكبر نسب زيادة في قيمها المعدلة مقارنة بالقيم التاريخية حيث تتعدى نسبة الزيادة

في قيمتها وكذا أقساط اهتلاكها نسبة 50%. وهو ما يدل على أن نسبة الزيادة اختلفت حسب مدة الاحتفاظ بالأصل، فالأصل المحتفظ به لمدة طويلة أكثر عرضة للتغيرات في المستوى العام للأسعار؛ وقيمه التاريخية هي الأكثر تأثرا بارتفاع معدلات التضخم.

ساهم هذا التعديل في الإفصاح عن الأصول بقيم محاسبية صافية قريبة من القيم الحقيقية عند تاريخ إجراء التعديل لكن ما يعاب عليها أيضا كما يتضح من خلال جدول تعديل التثبيتات عدم قدرة طريقة التكلفة التاريخية المعدلة على إحلال بعض التثبيتات المهتلكة كليا (قيمتها الصافية محاسبيا تساوي الصفر ومازالت قيد التشغيل). وبالتالي فلا تظهر قيمتها في المجموع الصافي لأصول الميزانية. في حين أن هذه التثبيتات مازالت في حيازة الشركة وتمارس أدوارها في العملية الإنتاجية للمؤسسة. وهو ما يؤخذ على هده الطريقة كنقطة سلبية في عدم قدرتها على تقييم الأصول وفق الطاقة الإنتاجية أو التشغيلية للأصل.

03. تعديل تكلفة المخزونات المستهلكة لسنة 2018 وفق المستوى العام للأسعار

تقيم المؤسسة مخزوناتها وفق طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وبالتالي فالمخزون في نهاية الفترة يكون اقرب إلى حد ما من التكلفة الجارية. فلمعرفة قيمة البضاعة المباعة والمواد الأولية المستهلكة يجب تعديل قيمة المخزون في نهاية الفترة، المخزون في بداية الفترة، مشتريات الفترة، بوحدة النقد المتجانسة.

فقيمة المخزون أول المدة تعدل قيمتها بالضرب في الرقم القياسي نهاية السنة مقسوما على الرقم القياسي في بداية السنة.

أما الجزء المباع من المشتريات فيعدل وفق المعامل التالي: الرقم القياسي في نهاية السنة÷ متوسط الرقم القياسي خلال السنة.

ونفس العلاقة يمكن أن نعدل بها قيمة المخزون نهاية الفترة والمشتريات[1].

[1] حسين القاضي ؛ مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق ؛ ص 383

الجدول 3-4 : تعديل قيمة المخزونات للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018

تعديل المواد الأولية المستهلكة لسنة 2018 **دج**

البيـــــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون المواد الأولية في أول المدة	160 802 244,13	127,4÷ 117,8	173 906 671,50
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	23 578 031,23	127,4÷ 126,6	23 727 023,53
قيمة المواد الأولية للاستهلاك	184 380 275,36		197 633 695,03
مخزون المواد الأولية في أخر المدة	178 264 937,87	127,4÷ 126,6	179 391 414,57
قيمة المواد الأولية المستهلكة	**6 115 337,49**		**18 242 280,46**

تعديل قيمة التموينات الأخرى لسنة 2018 **دج**

البيـــــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون أول المدة	201 542 651,28	127,4÷ 117,8	217 967 179,74
مشتريات الفترة	20 383 860,02	127,4÷ 126,6	20 512 667,98
قيمة التموينات للاستهلاك	221 926 511,30		238 479 847,72
مخزون أخر المدة	57 438 975,13	127,4÷ 126,6	57 801 938,64
قيمة التموينات الأخرى المستهلكة	**164 487 536,17**		**180 677 909,08**

تعديل قيمة المخزونات خارج المؤسسة لسنة 2018 **دج**

البيـــــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
المخزون في أول المدة	924 800,00	127,4÷ 117,8	1 000 165,70
مشتريات خلال الفترة	0,00	127,4÷ 126,6	0,00
قيمة إجمالية	924 800,00		1 000 165,70
المخزون في أخر المدة	715 700,00	127,4÷ 126,6	720 222,59
قيمة المخزونات الخارجية المستهلكة	**209 100,00**		**279 943,11**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة و (حنان، كويسي، أبو عواد، والأرقام القياسية العامة)

من خلال تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة مرورا بتعديل قيمة المخزون البدائي ثم تعديل قيمة المشتريات . نلاحظ أن القيمة المعدلة للمواد المستهلكة تزيد عن القيمة التاريخية بنسبة تقارب 198 % إي أن القيمة المعدلة تكاد تساوي ثلاث أضعاف القيمة التاريخية. وهذا راجع إلى أن معظم المواد الأولية المستهلكة جاءت من مخزون السنة الفارطة وبالتالي فهي أكثر عرضة لتغيرات مستويات الأسعار ، وهو ما يمكن أن يكون له اثر بالغ في النتيجة السنوية للمؤسسة. في حين كان تغير المخزون آخر المدة اقل

نظرا لانتهاج طريقة FIFO لنفاذ المخزون حيث قدرت نسبة التغير ب01 % . إي أن قيمة المخزون من المواد الأولية المسجلة في نهاية الفترة تكاد تمثل القيمة الحقيقية لها فهي غالبا لا تحتاج إلى تعديل.

أما قيمة التموينات الأخرى المستهلكة فقد زادت قيمتها المعدلة عن التاريخية بنسبة 10 % وهو ما يفسر توزع الاستهلاك بين المخزون أول المدة ومشتريات السنة الحالية.

في حين نتج عن تعديل استهلاك المخزونات خارج المؤسسة زيادة في القيمة بنسبة تقدر ب 34 % . تعبر هذه الزيادة عن اثر تغيرات المستوى العام للأسعار من بداية السنة الحالية إلى غاية نهاية السنة باعتبار أن المشتريات المخزنة خارج المؤسسة لهذه السنة منعدمة.

04. حساب مكاسب أو خسارة القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2018

لحساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2018. أولا يجب حساب صافي المركز النقدي في بداية الفترة، ثم نقوم بتعديل كافة البنود النقدية بمعامل تعديل يساوي إلى: ***الرقم القياسي في نهاية العام ÷ الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند .***

ونظرا لصعوبة معرفة تواريخ النشأة بدقة نستعمل المتوسط السنوي للأرقام القياسية العامة وبالتالي يصبح معامل التعديل يساوي إلى الرقم القياسي العام نهاية السنة مقسوم على المتوسط السنوي للرقم القياسي العام.

أما من حيث معالجتها محاسبيا فسننتهج الرأي الذي يلقى قبولا عاما والمعتمد من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومن هيئة معايير المحاسبة المالية. و الذي تعتبر مكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة جزءا من صافي الدخل ويجب الاعتراف بها في بند منفصل في قائمة الدخل.

يترتب على التغير في المستويات العامة للأسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد خسائر نتيجة الاحتفاظ بأصول نقدية وأرباح نتيجة لتواجد التزامات نقدية على المنشاة.كما تنتج مكاسب القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بخصوم نقدية تزيد عن الأصول النقدية خلال فترة ارتفاع الأسعار.

جدول 4-4 : صافي البنود النقدية بداية الفترة لسنة 2018

أصول نقدية		خصوم نقدية	
البيان	مبالغ	البيان	مبالغ
ضرائب قابلة للاسترجاع	8 662 333,30	موردون	312 836 084,77
مدينون اخرون	9 415 153,09	ديون مستخدمين	49 215 855,64
حقوق قيد التخصيص	993 497 030,71	هيئات اجتماعية	26 744 095,37
البنوك والحسابات الملحقة	140 505 359,86	نواقص القيمة	20 726 749,13
المجموع	**1 152 079 876,96**	**المجموع**	**409 522 784,91**
صافي البنود النقدية أول الفترة (أصول نقدية –خصوم نقدية)		**742 557 092,05**	

جدول 4-5 : مكاسب القوة الشرائية العامة للبنود النقدية لسنة 2018 دج

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
صافي المركز النقدي بداية الفترة (1)	**742 557 092,05**	117,8 ÷127,4	**803 071 082,57**
تضاف العناصر النقدية خلال الفترة			
إيرادات أخرى للتسيير الجاري	8 519 775,30	126,6 ÷127,4	8 573 612,74
خدمات مقدمة	2 547 667 795,42	126,6 ÷127,4	2 563 766 802,03
المجموع (2)	**2 556 187 570,72**		**2 572 340 414,77**
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة			
مشتريات المواد والتموينات	229 440 317,50	126,6 ÷127,4	230 890 177,33
مشتريات غير مخزنة	111 020 123,97	126,6 ÷127,4	111 721 672,94
خدمات خارجية	1 413 708 055,81	126,6 ÷127,4	1 422 641 440,05
خدمات خارجية أخرى	40 982 333,30	126,6 ÷127,4	41 241 305,39
مصاريف المستخدمين	40 847 570,32	126,6 ÷127,4	41 105 690,83
ضرائب ورسوم	675,00	126,6 ÷127,4	679,27
مصاريف عملياتية أخرى	477 373,40	126,6 ÷127,4	480 389,98
المجموع (3)	**1 836 476 449,30**		**1 848 081 355,79**
صافي البنود النقدية نهاية الفترة (1+2-3)	**1 462 268 213,47**		**1 527 330 141,55**
مكاسب القوة الشرائية العامة للبنود النقدية وتساوي الفرق بين صافي البنود النقدية نهاية الفترة والمعدل التاريخي			**65 061 928,08**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المراجعة للشركة وعلى رضوان حلوه حنان ص102 والنشريات الخاصة بالأرقام القياسية العامة الصادرة عن الديوان الوطني للإحصائيات

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أن الشركة حققت مكاسب في القوة الشرائية العامة من جراء الاحتفاظ بالبنود النقدية قدرت ب 928.058 061 65 دج وهو ما يبين أن المنشأة تحتفظ بخصوم نقدية اكبر من الأصول النقدية .

05. تعديل قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار لسنة 2018

يحسب الدخل في القائمة المعدلة وفق قاعدة تحقق الإيراد والربح عند البيع، ومن الطبيعي أن يختلف الربح المعدل عن الربح التاريخي. حيث يتطلب تعديل قائمة الدخل تعديل كل بنودها في نهاية السنة عن طريق ضرب بنودها بمعامل التعديل التالي: الرقم القياسي في نهاية السنة على الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند[1]. ولعدم تمكننا من معرفة تواريخ نشأة كافة البنود بدقة فسنقوم باستعمال متوسط الرقم القياسي السنوي مكان الرقم القياسي تاريخ نشأة البنود.

وعلى هذا الأساس تعدل بنود قائمة الدخل وفق العلاقة التالية:

القيمة المعدلة للبند = القيمة التاريخية للبند × الرقم القياسي في نهاية السنة ÷ متوسط الرقم القياسي العام السنوي

[1] حسين القاضي ؛ مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة؛ مرجع سابق ؛ ص 379

جدول6-4: تعديل قائمة الدخل الخاصة بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار سنة 2018

البيان	ميلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
مبيعات البضائع والأشغال	2 547 667 795,42	126,6÷127,4	2 563 766 802,03
تغيرات الإنتاج المخزون	0,00		0,00
إعانات	0,00		0,00
إنتاج السنة	**2 547 667 795,42**		**2 563 766 802,03**
مشتريات مستهلكة	-170 811 973,66	جدول رقم ,,,,,	-199 200 132,65
مشتريات غير مخزنة	-570 200 322,76	126,6÷127,4	-573 803 484,36
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-1 748 157 734,84	126,6÷127,4	-1 759 204 545,17
استهلاك السنة المالية	**-2 489 170 031,26**		**-2 532 208 162,18**
القيمة المضافة للاستغلال	**58 497 764,16**		**31 558 639,85**
أعباء المستخدمين	-418 529 420,61	126,6÷127,4	-421 174 156,29
الضرائب والرسوم	-2 079 670,01	126,6÷127,4	-2 092 811,68
إجمالي فائض الاستغلال	**-362 111 326,46**		**-391 708 328,12**
المنتجات العملياتية الأخرى	8 550 530,73	126,6÷127,4	8 604 562,52
الأعباء العملياتية الأخرى	-678 642,58	126,6÷127,4	-682 931,00
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-2 366 455 774,03	جدول رقم ,,,,,	-2 895 595 756,65
النتيجة العملياتية	**-2 720 695 212,34**		**-3 279 382 453,25**
الإيرادات المالية			
الأعباء المالية	-1,15	126,6÷127,4	-1,16
النتيجة المالية	**-1,15**		**-1,16**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**-2 720 695 213,49**		**-3 279 382 454,41**
الضرائب على النتائج			
النتيجة الصافية للأنشطة	**-2 720 695 213,49**		**-3 279 382 454,41**
الإيرادات غير العادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة غير العادية	**0,00**		**0,00**
النتيجة الصافية	**-2 720 695 213,49**		**-3 279 382 454,41**
مكاسب القوة الشرائية العامة			**65 061 928,08**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة دخل الشركة وعلى رضوان حلوه حنان و كويسي علي ص 165 والأرقام القياسية العامة

بعد تعديل قائمة الدخل وفق التغير في المستوى العام للأسعار نلاحظ أن النتيجة الصافية المعدلة تختلف عن النتيجة التاريخية بفارق معتبر؛ إي أن الربح الصافي نقص في ضوء تعديل أرقام قائمة الدخل

بالأرقام القياسية العامة بنسبة 21% بعد استبعاد مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية؛ إي أن الخسارة المحققة تضاعفت في ظل اعتماد لمحاسبة وفق المستوى العام للأسعار. وهو ما يؤكد أن الأرباح المحققة وفق التكلفة التاريخية تعطي أرقاما تضخمية مما يعرض المؤسسة إلى جملة من الضرائب الإضافية من جراء إهمال التغير في المستوى العام للأسعار أو التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد. وهو ما يظهر جليا عندما استبعدنا اثر التضخم من قائمة الدخل في ظل استخدام محاسبة التضخم أو التغير في المستوى العام للأسعار. حيث كان لمكاسب القوة الشرائية العامة التي حققتها البنود النقدية الأثر البالغ في قيمة الأرباح المصرح بها في قائمة الدخل.

06. تعديل قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018

يقتصر تعديل قائمة المركز المالي أو الميزانية وفق التغير في المستوى العام للأسعار على تعديل كافة البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي وفق المعادلة التالية:

قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية للبند * الرقم القياسي تاريخ إعداد القوائم المالية ÷ الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند.

جدول 7-4: تعديل ميزانية الأصول الخاصة بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018

الأصول	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
الاصول غير الجارية			
التثبيتات المعنوية	**4 704,80**		**5 730,32**
برامج الإعلام الآلي	4 704,80	الجدول رقم 1-4	5 730,32
التثبيتات العينية	**22 751 724 362,02**		**29 177 162 054,73**
الأراضي	16 020 827,00	الجدول رقم 1-4	28 361 768,16
عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي	250 088 400,32	الجدول رقم 1-4	569 169 303,42
المباني	1 020 019 840,18	الجدول رقم 1-4	1 535 027 157,42
المعدات والتركيبات التقنية	21 446 778 413,11	الجدول رقم 1-4	27 017 957 139,06
التثبيتات المادية الأخرى	18 816 881,41	الجدول رقم 1-4	26 646 686,67
التثبيتات الجاري انجازها	**12 151 873,96**		**12 228 663,05**
تثبيتات مادية قيد الانجاز	12 151 873,96	126,6 ÷127,4	12 228 663,05
التثبيتات المالية	**650 000,00**		**654 107,42**
الودائع و الكفالات المدفوعة	650 000,00	126,6 ÷127,4	654 107,42
مجموع الأصول غير الجارية	**22 764 530 940,78**		**29 190 050 555,52**
الأصول الجارية			
المخزونات	**232 855 742,62**		**234 327 184,91**
المواد واللوازم	178 264 937,87	126,6 ÷127,4	179 391 414,57
التموينات الأخرى	53 875 104,75	126,6 ÷127,4	54 215 547,75
مخزونات لدى الغير	715 700,00	126,6 ÷127,4	720 222,59
الحقوق والاستخدامات المماثلة	**147 021 797,38**		**147 021 797,38**
الزبائن	30 754,56		30 754,56
المدينون الآخرون	51 992 804,20		51 992 804,20
ضرائب ورسوم (قابلة للاسترجاع)	94 998 238,62		94 998 238,62
الأموال الجاهزة	**747 224 078,12**		**747 224 078,12**
خزينة الأصول	747 224 078,12		747 224 078,12
مجموع الأصول الجارية	**1 127 101 618,12**		**1 128 573 060,41**
مجموع الأصول	**23 891 632 558,90**		**30 318 623 615,93**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للشركة و رضوان حلوه حنان و كويسي علي ص 167 والأرقام القياسية العامة

من خلال جدول التعديل أعلاه نلاحظ أن القيمة المعدلة لمجموع التثبيتات قد زادت عن قيمتها التاريخية حيث قدر فارق الزيادة بنسبة 28% مقارنة بالتكلفة التاريخية لمجموعها. وهو ما يبين أن الاحتفاظ بالأصول الثابتة في ظل ارتفاع مستويات الأسعار من شأنه تحقيق مكاسب حيازة من جراء امتلاك الأصول غير النقدية. وهو ما انعكس أثره على المجموع النهائي لكافة الأصول.

جدول 8-4: تعديل ميزانية الخصوم الخاصة بالشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018

الخصوم	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال الخاص			
رأس المال صادر			
احتياطات			
فارق إعادة التقييم			
الترحيل من جديد	-29 936 429,74	126,6 ÷127,4	-30 125 601,49
نتائج رهن التخصيص	**-288 753 883,38**		**6 287 235 607,99**
حساب الربط بين الوحدات	22 001 859 299,80	126,6 ÷127,4	22 140 891 586,05
المجموع 1	**21 683 168 986,68**		**28 398 001 592,55**
الخصوم غير الجارية			
المؤونات والإيرادات المسجلة مسبقا	144 376 941,69	126,6 ÷127,4	145 289 276,23
المجموع 2	**144 376 941,69**		**145 289 276,23**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	1 694 771 317,16		1 694 771 317,16
الضرائب			0,00
الدائنون الآخرون	80 561 429,99		80 561 429,99
خزينة الخصوم			0,00
المجموع 3	**2 064 086 630,53**		**1 775 332 747,15**
المجموع الكلي	**23 891 632 558,90**		**30 318 623 615,93**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للمنشاة و رضوان حلوه حنان 2003 والأرقام القياسية العامة

يهدف تعديل قائمة المركز المالي وفق وحدة النقد المتجانسة أو التكلفة التاريخية المعدلة إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشاة بعد استبعاد اثر الفجوات التضخمية من القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة. فعملية التعديل وفق النموذج تبرز مدى قدرة الشركة على المحافظة على القوة الشرائية

لرأسمالها المستثمر حسب المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال. فالملاحظ من البيانات السابقة أنه كان لعملية تعديل قائمة المركز المالي الأثر الايجابي على قيمة التثبيتات و المخزونات ، حيث زاد مجموع القيم الصافية للتثبيتات بعد استبعاد الاهتلاكات بنسبة تقارب 28% عن التكلفة التاريخية. أما المخزونات فحققت القيم المعدلة وفق المستوى العام للأسعار زيادة بنسبة 01% وهو ما يمثل أثر التضخم. نعتمد بند النتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي في قائمة المركز المالي المعدلة؛ تظهر من خلاله اثر الاختلاف بين مجموعي البنود غير النقدية للأصول مع مجموع البنود غير النقدية للالتزامات، كما يساهم في إرساء التوازن بين جانبي قائمة المركز المالي. ونلاحظ من خلال قائمة المركز المالي أن النتيجة المعدلة تختلف عن النتيجة التاريخية. يتمثل هذا الاختلاف في الفرق بين مجموعي الأصول غير النقدية والخصوم غير النقدية التاريخية والمعدلة. وهذا بمعنى أن الفارق بين الأصول غير النقدية المعدلة والخصوم غير النقدية المعدلة اقل من الفارق الذي نتج عن المقارنة بين الأصول غير النقدية التاريخية والالتزامات غير النقدية التاريخية ؛ وهو راجع إلى احتفاظ المؤسسة بالأصول غير النقدية.

المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية لسنة 2019 وفق التكلفة التاريخية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار

لتعديل البيانات المالية لسنة 2019 حسب الأرقام القياسية العامة للأسعار نتبع نفس الخطوات المتبعة سابقا لتعديل قوائم سنة 2018. ثم الوصول إلى الربح المعدل وفق المستوى العام للأسعار.

01. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية للشركة لسنة 2019

ينبغي كإجراء أولي لعملية التعديل التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي للمنشاة؛ لتحديد البنود المعنية بالتعديل وكيفية تعديل كل منها. بحيث يمكن تمثيلها في الجدول الموالي:

جدول 9-4: التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار لسنة 2019

البنود النقدية	
أصول نقدية	خصوم نقدية
الزبائن و المدينون الآخرون	الموردون والدائنون الآخرون
حقوق اتجاه الشركات الحليفة	الضرائب والهيئات الاجتماعية
الضرائب القابلة للاسترجاع	ديون مستخدمين
بنوك وهيئات مالية أخرى	خسائر انخفاض قيمة حسابات الغير
	نتائج رهن التخصيص
البنود غير النقدية	
أصول غير نقدية	**خصوم غير نقدية**
برامج الكترونية – ارضي – مباني	رأس المال الخاص
تهييئات وتركيبات	حسابات الربط بين الوحدات
تهييئات تقنية	الإيرادات المسجلة مسبقا
تثبيتات عينية أخرى	مخصصات للمعاشات والالتزامات المماثلة
تثبيتات قيد الانجاز	
أصول مالية غير جارية	
مواد أولية – المواد والتموينات الأخرى المستهلكة	
مخزونات لدى الغير	

المصدر: من إعداد الباحث

02. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات لسنة 2019

جدول 10-4: تعديل الأصول الثابتة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار لسنة 2019

رقم الحساب	عدد التثبيتات	البيان	ق,محاسبية صافية تاريخية	قسط اهتلاك تاريخي للسنة	تكلفة تاريخية معدلة	قسط اهتلاك معدل
204	**01**	**تثبيتات معنوية**	**0,00**	**4 704,80**	**0,00**	**5 757,31**
20400	01	برامج إعلام آلي	0,00	4 704,80	0,00	5 757,31
211	**10**	**أراضي**	**14 294 752,00**	**0,00**	**24 344 997,26**	
212	**40**	**عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي**	**521 616 256,26**	**16 114 257,88**	**731 276 362,72**	**24 836 718,10**
21200	40		521 616 256,26	16 114 257,88	731 276 362,72	24 836 718,10
213	**163**	**مباني**	**1 183 486 758,63**	**54 103 607,64**	**1 653 538 955,66**	**86 161 105,86**
21311	40		245 433 142,94	24 357 204,15	389 535 804,88	42 959 253,23
21312	18		107 799 754,51	2 763 231,38	159 916 929,37	4 203 834,14
213130	01		41 863 091,94	854 348,82	42 126 381,83	859 722,07
213200	16		77 712 385,82	7 575 723,00	115 927 650,85	13 083 109,84
213211	88		710 678 383,42	18 553 100,29	946 032 188,73	25 055 186,58
215	**3251**	**معدات وتركيبات تقنية**	**21 169 195 764,87**	**1 395 918 529,82**	**26 507 391 117,24**	**1 883 488 420,75**
215200	228		971 772 141,49	55 592 234,79	1 270 544 586,04	74 672 578,74
215201	82		766 718 537,23	53 695 524,69	993 374 395,95	73 216 962,31
215220	08		64 303 786,34	3 660 496,44	84 360 349,84	5 104 644,14
215222	1304		14 034 135 817,14	1 057 526 062,03	17 919 445 773,13	1 420 057 518,65
215223	240		1 280 246 486,21	79 142 001,20	1 668 352 236,75	108 042 777,61
21530	124		2 667 427,95	16 176 830,43	3 046 167,95	16 494 725,92
215312	108		104 072 005,13	20 599 500,77	137 604 134,15	27 265 786,11
21532	01		965 684,27	482 842,13	971 757,75	485 878,88
2152251	737		1 362 080 062,35	95 681 437,27	1 829 644 958,96	141 787 468,58
2152252	320		8 602 652,00	781 956,83	9 217 647,98	884 104,43
2152261	46		2 309 085,00	4 531 436,21	3 085 971,97	7 307 342,16
2152262	41		1 929 283,36	263 573,95	2 190 637,25	335 040,18
215227	12		2 569 392 796,40	7 784 633,08	2 585 552 499,52	7 833 593,04
218	**1729**	**تثبيتات عينية أخرى**	**11 755 807,74**	**7 074 142,51**	**16 320 409,76**	**6 787 173,29**
21800	949		1 873 971,88	650 042,00	2 361 490,19	866 931,47

21810	03		107 900,00	14 800,00	146 502,03	20 055,49
218224	291		2 855 464,58	787 538,74	2 860 374,94	927 138,27
21832	63		863 200,00	161 600,00	1 087 837,37	203 650,78
21840	09		2 025 683,33	3 759 149,99	4 738 176,93	2 544 910,70
218521	369		2 973 799,51	1 511 984,55	3 805 587,88	1 980 689,76
218522	05		18 910,31	16 844,73	19 029,25	26 247,09
218524	39		1 036 878,13	172 182,50	1 301 411,17	217 549,73
320	**01**	تثبيتات جاري انجازها	**14 924 504,96**	**0,00**	**14 959 566,44**	**0,00**
27	**0**	تثبيتات مالية				
	5195	مجموع التثبيتات	**22 930 198 349,42**	**1 473 215 242,65**	**28 962 790 975,52**	**2 001 279 175,31**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة والأرقام القياسية للأسعار

يظهر الجدول أعلاه القيمة الصافية والمخصص السنوي للإهتلاك الخاص بكل الأصول غير المهتلكة كليا. وبالتالي فان عملية التعديل تخص فقط التثبيتات التي تظهر قيمها الصافية أو أقساط اهتلاكاتها الخاصة بسنة 2019 في قائمتي الدخل والمركز المالي للمنشأة. ومن خلال تعديل القيم التاريخية للأصول نلاحظ أن القيم الصافية للأصول الثابتة المعدلة زادت عن القيم التاريخية الصافية لمجموع الأصول الثابتة بنسبة زيادة تقدر ب 26%. كما أن مجموع الأقساط السنوية للإهتلاك الخاصة بسنة 2019 عند تعديلها بالأرقام القياسية العامة زادت عن القيمة التاريخية بنسبة 36% بنسبة تفوق الزيادة المحققة في سنة 2018 والتي كانت تقدر ب22%. وهذا ما يمكن أن يكون له تأثير كبير على نتيجة الدورة في قائمة الدخل.

03. تعديل تكلفة المخزونات المستهلكة لسنة 2019

تعتبر المخزونات من المواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى المعدة للاستهلاك، والتي تم اقتناؤها خلال الدورة أو في الدورة السابقة، تعتبر من الأصول غير النقدية والتي تتأثر بالتغير الحاصل في المستوى العام للأسعار. حيث يتوجب تعديلها عند اعتماد محاسبة المستوى العام للأسعار. ولتعديل مخزونات سنة 2019 نتبع نفس طريقة التعديل المستخدمة في سنة 2018 وفق الجدول الموالي:

جدول 11-4: تعديل قيمة المخزونات لسنة 2019 وفق التكلفة التاريخية المعدلة.

تعديل المواد الأولية المستهلكة لسنة 2019

البيـــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون المواد الأولية في أول المدة	178 017 185,12	127,4 ÷128	178 855 570,61
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	1 017,65	127,7 ÷128	1 020,04
قيمة المواد الأولية للاستهلاك	178 018 202,77		178 856 590,65
مخزون المواد الأولية في آخر المدة	174 176 138,60	127,7 ÷128	174 585 322,95
قيمة المواد الأولية المستهلكة	**3 842 064,17**		**4 271 267,70**

تعديل قيمة التموينات الأخرى المستهلكة لسنة 2019

البيـــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
مخزون أول المدة	57 438 975,13	127,4 ÷128	57 573 913,99
مشتريات الفترة	242 243 038,53	127,7 ÷128	242 812 129,46
قيمة التموينات الإجمالية	299 682 013,66		300 386 043,45
مخزون آخر المدة	57 438 975,13	127,7 ÷128	57 573 913,99
قيمة التموينات المستهلكة	**242 243 038,53**		**242 812 129,46**

تعديل قيمة المخزونات خارج المؤسسة لسنة 2019

البيـــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
المخزون في أول المدة	715 700,00	127,4 ÷128	717 381,36
المشتريات خلال الفترة	0,00	127,7 ÷128	0,00
قيمة إجمالية	715 700,00		717 381,36
المخزون في آخر المدة	676 600,00	127,7 ÷128	678 189,51
قيمة المخزونات المستهلكة	**39 100,00**		**39 191,85**

المصدر : من إعداد الباحث

من خلال تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2019 نلاحظ أن القيمة المعدلة للمواد المستهلكة تزيد عن القيمة التاريخية بنسبة تقارب 11 % . بما يعني أنه عند التعديل اختلفت نسبة الزيادة في قيمة المواد المستهلكة عن سنة 2018. وهذا راجع إلى أن معظم المواد الأولية المستهلكة في السنة الحالية قد تم الحصول عليها في نفس السنة وبالتالي فهي اقل تأثرا بتغيرات مستويات الأسعار. في حين يكاد أن يكون المخزون النهائي المعدل يساوي المخزون النهائي التاريخي. إي أن قيمة المخزون من المواد الأولية المسجلة في نهاية الفترة تمثل القيمة الحقيقية لها فهي غالبا لا تحتاج إلى تعديل.

أما قيمة التموينات الأخرى المستهلكة المعدلة وفق المستوى العام للأسعار لسنة 2019 تقترب من مساواة التكلفة التاريخية لها . وهذا يعني أن قيمة اللوازم والتموينات الأخرى المستهلكة لم تتأثر بالتغير في المستوى العام للأسعار. ونفس الملاحظة يمكن تعميمها كذلك على استهلاك المخزونات خارج المؤسسة.

04. حساب مكاسب أو خسارة القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2019

لحساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2019، أولا يجب حساب صافي المركز النقدي في بداية الفترة، والذي يتمثل في الفارق بين مجموعي الخصوم النقدية والأصول النقدية في بداية المدة (الميزانية الافتتاحية لسنة 2019) .ثم بعدها نقوم بتعديل كافة البنود النقدية خلال السنة بمعامل تعديل يساوي إلى: ***الرقم القياسي في نهاية العام ÷متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة.***

جدول 12-4 : حساب صافي البنود النقدية بداية الفترة لسنة 2019

أصول نقدية		خصوم نقدية	
البيان	**مبالغ**	**البيان**	**مبالغ**
ضرائب قابلة للاسترجاع	94 998 238,62	موردون	1 694 771 317,16
مدينون آخرون	51 992 804,20	ديون أخرى	80 561 429,99
الزبائن	30 754,56		
البنوك والحسابات المالية الأخرى	747 224 078,12		
المجموع	**894 245 875,50**	**المجموع**	**1 775 332 747,15**
صافي البنود النقدية (أصول نقدية -خصوم نقدية)		**-881 086 871,65**	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للمؤسسة

جدول 13-4 : حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2019

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
صافي المركز النقدي بداية الفترة (1)	**-881 086 871,65**	127,4 ÷128	**-885 236 417,36**
تضاف العناصر النقدية خلال الفترة			
إنتاج السنة	2 936 657 365,39	127,7 ÷128	2 943 556 325,53
منتوجات أخرى للتسيير الجاري	22 386 121,78	127,7 ÷128	22 438 712,51
استرجاعات الخسائر	18 654 503,38	127,7 ÷128	18 698 327,59
المجموع (2)	**2 977 697 990,55**		**2 984 693 365,63**
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة			
مشتريات المواد والتموينات	242 244 056,18	127,7 ÷128	242 813 149,50
مشتريات غير مخزنة	570 204 598,47	127,7 ÷128	571 544 155,08
خدمات خارجية	1 146 227 544,89	127,7 ÷128	1 148 920 326,91
مصاريف المستخدمين	549 077 819,72	127,7 ÷128	550 367 744,12
ضرائب ورسوم	11 460 037,19	127,7 ÷128	11 486 959,60
مصاريف عملياتية أخرى	2 245 494,36	127,7 ÷128	2 250 769,60
المجموع (3)	**2 521 459 550,81**		**2 527 383 104,81**
صافي البنود النقدية نهاية الفترة (1+2-3)	**-424 848 431,91**		**-427 926 156,54**
مكاسب الحيازة للبنود النقدية وتساوي الفرق بين صافي البنود النقدية نهاية الفترة التاريخي والمعدل			**-3 077 724,63**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة

نستخلص من الجدول أعلاه أن الشركة حققت خسارة في القوة الشرائية العامة من جراء الاحتفاظ بالبنود النقدية قدرت ب 3 077 724.63 دج وهو ما يبين أن المنشأة تحتفظ بأصول نقدية اكبر من الخصوم النقدية.

05. تعديل قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار لسنة 2019 وفق وحدة النقد المتجانسة

يتطلب تعديل قائمة الدخل تعديل كل بنودها في نهاية السنة عن طريق ضرب بنودها بمعامل التعديل التالي: ***الرقم القياسي في نهاية السنة على متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة***

جدول 14-4: قائمة الدخل المعدلة وفق وحدة النقد المتجانسة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019.

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة معدلة
مبيعات البضائع والأشغال	2 936 657 365,39	127,7 ÷128	2 943 556 325,53
تغيرات الإنتاج المخزون	0,00		0,00
إعانات	0,00		0,00
إنتاج السنة	**2 936 657 365,39**		**2 943 556 325,53**
مشتريات مستهلكة	-246 085 162,70	جدول رقم ,,,,,	-247 122 589,01
مشتريات غير مخزنة	-570 204 598,47	127,7 ÷128	-571 544 155,08
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-1 146 227 544,89	127,7 ÷128	-1 148 920 326,91
استهلاك السنة المالية	**-1 962 517 306,06**		**-1 967 587 071,00**
القيمة المضافة للاستغلال	**974 140 059,33**		**975 969 254,53**
أعباء المستخدمين	-549 077 819,72	127,7 ÷128	-550 367 744,12
الضرائب والرسوم	-11 460 037,19	127,7 ÷128	-11 486 959,75
إجمالي فائض الاستغلال	**413 602 202,42**		**414 114 550,66**
المنتجات العملياتية الأخرى	22 386 121,78	127,7 ÷128	22 438 712,51
الأعباء العملياتية الأخرى	-2 245 494,36	127,7 ÷128	-2 250 769,60
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 473 215 242,65	جدول رقم ,,,,,	-2 001 279 175,31
استرجاعات عن نواقص القيمة	18 654 503,38	127,7 ÷128	18 698 327,59
النتيجة العملياتية	**-1 039 472 412,81**		**-1 566 976 681,74**
الإيرادات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة المالية	**0,00**		**0,00**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**-1 039 472 412,81**		**-1 566 976 681,74**
الضرائب على النتائج			
النتيجة الصافية للأنشطة	**-1 039 472 412,81**		**-1 566 976 681,74**
الإيرادات غير العادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة غير العادية	**0,00**		**0,00**
النتيجة الصافية	**-1 039 472 412,81**		**-1 566 976 681,74**
خسائر القوة الشرائية العامة			**-3 077 724,63**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة الدخل للمؤسسة

بعد تعديل بنود قائمة الدخل وفق وحدة النقد المتجانسة تبين لنا أن النتيجة الصافية المعدلة تختلف عن النتيجة التاريخية. وبالتالي يمكن القول أن الربح نقص في ضوء تعديل أرقام قائمة الدخل بالأرقام القياسية العامة بنسبة 51% مقارنة بالربح المحدد وفق التكلفة التاريخية. إي أن الخسارة المحققة تضاعفت في ظل اعتماد المحاسبة وفق المستوى العام للأسعار. وهو ما يؤكد أن الأرباح المحققة وفق التكلفة التاريخية تعطي أرقاما تضخمية مما يعرض المؤسسة إلى جملة من الضرائب الإضافية من جراء إهمال التغير في المستوى العام للأسعار أو التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد. وهو ما يظهر جليا عندما استبعدنا اثر التضخم من قائمة الدخل في ظل استخدام محاسبة التضخم أو التغير في المستوى العام للأسعار.

06. تعديل قائمة المركز المالي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 وفق وحدة النقد المتجانسة

يقتصر تعديل قائمة المركز المالي أو الميزانية وفق التغير في المستوى العام للأسعار على تعديل كافة البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي .

جدول 15-4 : تعديل ميزانية الأصول للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 وفق وحدة النقد المتجانسة

الأصول	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
الأصول غير الجارية			
التثبيتات المعنوية	**0,00**		**0,00**
برامج الإعلام الآلي	0,00		0,00
التثبيتات العينية	**22 900 349 339,50**		**28 932 871 842,64**
الأراضي	14 294 752,00		24 344 997,26
عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي	521 616 256,27	انظر الجدول رقم ,,-4	731 276 362,72
المباني	1 272 574 753,05	انظر الجدول رقم ,,-4	1 653 538 955,66
المعدات والتركيبات التقنية	21 078 216 974,45	انظر الجدول رقم ,,-4	26 507 391 117,24
التثبيتات المادية الأخرى	13 646 603,73	انظر الجدول رقم ,,-4	16 320 409,76
التثبيتات الجاري انجازها	**14 924 504,96**		**14 959 566,44**
تثبيتات مادية قيد الانجاز	14 924 504,96	127,7 ÷128	14 959 566,44
التثبيتات المالية	**0,00**		**0,00**
الودائع والكفالات المدفوعة	0,00		
مجموع الأصول غير الجارية	**22 915 273 844,46**		**28 947 831 409,08**
الأصول الجارية			
المخزونات	**232 291 713,73**		**232 837 426,45**
المواد واللوازم	174 176 138,60	127,7 ÷128	174 585 322,95
التموينات الأخرى	57 438 975,13	127,7 ÷128	57 573 913,99
مخزونات لدى الغير	676 600,00	127,7 ÷128	678 189,51
الحقوق والاستخدامات المماثلة	**36 550 579,77**		**36 550 579,77**
الزبائن	434 473,88		434 473,88
المدينون الآخرون	8 516 770,60		8 516 770,60
ضرائب ورسوم (قابلة	27 599 335,29		27 599 335,29
الأموال الجاهزة	**73 393 579,15**		**73 393 579,15**
خزينة الأصول	73 393 579,15		73 393 579,15
مجموع الأصول الجارية	**342 235 872,65**		**342 781 585,37**
مجموع الأصول	**23 257 509 717,11**		**29 290 612 994,45**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للشركة

من خلال جدول التعديل أعلاه نلاحظ أن القيمة المعدلة لمجموع التثبيتات قد زادت عن قيمتها التاريخية حيث قدر فارق الزيادة بنسبة 26% مقارنة بالتكلفة التاريخية لمجموعها. وهو ما يبين أن الاحتفاظ بالأصول الثابتة في ظل ارتفاع مستويات الأسعار من شأنه تحقيق مكاسب حيازة من جراء امتلاك الأصول غير النقدية. وهو ما انعكس أثره على المجموع النهائي لكافة الأصول.

جدول 16-4: تعديل ميزانية الخصوم للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 حسب وحدة النقد المتجانسة

الخصوم	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال الخاص			
رأس المال الصادر			
احتياطات			
فارق إعادة التقييم			
الترحيل من جديد	-43 238 971,16	127,7 ÷128	-43 340 550,58
نتائج رهن التخصيص	**-1 093 164 261,94**		**4 520 315 444,52**
حساب الربط بين الوحدات	23 618 609 040,17	127,7 ÷128	23 674 095 200,80
المجموع 1	**22 482 205 807,07**		**28 151 070 094,74**
الخصوم غير الجارية			
المؤونات والإيرادات المسجلة مسبقا	180 841 961,35	127,4 ÷128	181 693 650,34
المجموع 2	**180 841 961,35**		**181 693 650,34**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	480 106 333,96		480 106 333,96
الضرائب			
الدائنون الآخرون	114 355 614,73		114 355 614,73
خزينة الخصوم			
المجموع 3	**956 145 871,39**		**957 849 249,37**
المجموع الكلي	**23 257 509 717,11**		**29 290 612 994,45**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للمنشاة

بعد استبعاد اثر الفجوات التضخمية من القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة نلاحظ انه كان لعملية تعديل قائمة المركز المالي الأثر الايجابي على قيمة التثبيتات ، حيث زاد مجموع القيم الصافية للتثبيتات بعد استبعاد الاهتلاكات بنسبة 26% عن التكلفة التاريخية. أما المخزونات فتساوت قيمتها المعدلة بالقيمة التاريخية وبالتالي فإنها لم تتأثر بتغيرات مستويات الأسعار خلال الدورة. يظهر من

خلال بند نتائج رهن التخصيص اثر تغيرات المستوى العام للأسعار على البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي للمنشأة.

ومن خلال معاينة الفروق التي أحدثتها عملية تعديل أرقام القوائم المالية باستخدام وحدة النقد المتجانسة، يمكن القول أن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أدى إلى استبعاد اثر التغير في المستوى العام للأسعار على بنود القوائم المالية عموما ولو بصفة جزئية. وهو ما يساعد مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية على مقارنة القوائم المالية المختلفة أو لدورات مختلفة مما يسمح باتخاذ بعض القرارات الملائمة.

كما أن النموذج المستخدم قد أدى هدفه المنشود وهو المحافظة على رأس المال النقدي المستثمر في بداية الدورة أو بصيغة أخرى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، من خلال عملية التعديل وفق وحدة النقد المتجانسة. كما أظهرت النتائج أن بنود القوائم المالية تظهر بقيم أقرب إلى القيم الحقيقية. حيث يمثل الربح المحقق وفق هذا النموذج المبلغ الممكن توزيعه دون المساس بالقوة الشرائية لرأس المال. في حين تشكل مكاسب وخسائر القوة الشرائية عنصرا مبهما من حيث الدلالة وطريقة المعالجة؛ وجدلية اعتبارها جزءا من رأس المال وكذا إمكانية اعتمادها كمصدر للتمويل. فمثلا سياسة الاستدانة في فترات التضخم أو ارتفاع المستوى العام للأسعار تحقق مكاسب قوة شرائية عامة وبالتالي فهي نحقق ربحا إذا ما اعتبرت مكاسب الحيازة جزءا من الأرباح السنوية. وهو ما يعارض إلى حد ما التوجه الاقتصادي. وهذا ما شكل سببا من أسباب انتقاد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

واستناداً إلى ما تقدم يمكن القول أن مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي وقياس الربح على أساس القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، بالرغم من انه يحقق المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال بتاريخ إعداد القوائم المالية إلا أن عائد رأس المال منخفضا وفق هذا النموذج ولا يلبي رغبات المساهمين وذوي المصلحة. كما أن اعتماد الأرقام القياسية العامة للتعبير عن تغيرات الأسعار قد يكون في حد ذاته مضللا؛ لان المؤسسات عادة ما تتأثر بتغيرات أسعار الأصول التي تتعامل بها أو تستخدما فقط. أي أن الأرقام القياسية العامة لا يمكنها دائما التعبير عن تغير مستويات الأسعار. كما يمكن القول أيضا أن المعالجة المالية للتغير في الأسعار وفق هذا المفهوم هي معالجة جزئية وليست كاملة. ومن ثم لا يمكن اعتبار أن هذا المفهوم هو المفهوم الأمثل للمحافظة على رأس المال.

المبحث الثالث : تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنتي 2018-2019 وفق التكلفة الجارية

بعد استعراض أهم الجوانب النظرية لمحاسبة التكلفة الجارية. وكخطوة عملية سنقوم بإسقاط ذلك من بتعديل القوائم المالية للشركة محل الدراسة وفق الأرقام القياسية الخاصة لأسعار أصولها، أو الأرقام القياسية للمجموعة السلعية التي تنتمي لها هذه الأصول. و اعتمدنا في عملية التعديل على الأرقام القياسية لأسعار الوحدة عند الاستيراد(Indices de valeurs unitaires à l'importation)، لان معظم أصول المؤسسة يتم استيرادها مباشرة من الخارج. لذلك اعتبرنا هذا النوع من الأرقام القياسية هو الأكثر ملاءمة للتعديل. وذلك حتى يتسنى لنا استخدام أحد المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار التغيرات السعرية على القوائم المالية للمؤسسة، والمتمثل في طريقة التكلفة الجارية بنماذجه المختلفة . مستخدمين نموذج سعر الدخول الجاري أو التكلفة الاستبدالية للتعبير عن التكلفة الجارية مستعينين بالأرقام القياسية لأسعار الوحدة عند الاستيراد الصادرة عن الديوان الوطني للإحصائيات. وذلك لتعديل قائمتي الدخل والمركز المالي باعتبارهما مصدر أساسي للمعلومة المالية.

المطلب الأول: تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2018 وفق سعر الدخول الجاري

01. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات

نقوم بتعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و الاهتلاكات باستعمال الأرقام القياسية الخاصة لنفس الأنواع من هذه الأصول[1] .

فقيمة الأصول الثابتة تعدل وفق العلاقة التالية[2].

القيمة المعدلة = القيمة التاريخية x (الرقم القياسي الخاص في تاريخ إعداد القوائم المالية ÷ الرقم القياسي الخاص في تاريخ نشأة البند).

أما بالنسبة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار سنقوم بتعديل أصولها الثابتة غير المهتلكة كليا وأقساط الاهتلاك السنوية لها وفق مؤشر الأسعار الخاص بكل منها أو المجموعة السلعية التي تنتمي لها كل من هذه الأصول.

وعليه يمكن حصر قيم التعديل وفق الجدول الموالي:

جدول 17-4: تعديل الأصول الثابتة لسنة 2018 وفق التكلفة الاستبدالية **دج**

رقم الحساب	عدد التثبيتات	البيان	ق.محاسبية صافية تاريخية	قسط اهتلاك تاريخي للسنة	تكلفة استبدالية	قسط اهتلاك جاري
204	**01**	**تثبيتات معنوية**	**4 704,80**	**7 057,20**	**5 129,99**	**7 694,98**
20400	01	برامج إعلام آلي	4 704,80	7 057,20	5 129,99	7 694,98
211	**10**	**أراضي**	**16 020 827,00**	**0**	**21 934 535,45**	
212	**37**	**عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي**	**354 618 928,10**	**12 045 111,52**	**461 843 026,49**	**16 625 974,28**
21200	37		354 618 928,10	12 045 111,52	461 843 026,49	16 625 974,28
213	**142**	**مباني**	**1 040 045 278,27**	**49 808 077,01**	**1 252 870 657,60**	**65 999 750,70**
21311	40		269 790 347,09	24 357 204,15	345 693 679,25	34 388 508,96
21312	18		110 562 985,89	2 763 231,38	134 771 654,10	3 460 601,24
213130	0					

[1] طارق عبد العال؛ محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 157

[2] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 91

213200	16		85 288 108,82	7 575 723,00	105 483 891,20	10 508 450,20
213211	68		574 403 836,47	15 111 918,48	666 921 433,05	17 642 190,30
215	**2877**	**معدات وتركيبات تقنية**	**21 320 387 952,27**	**2 294 541 078,98**	**27 147 670 775,76**	**2 787 926 050,89**
215200	178		965 185 451,03	53 622 163,36	1 242 946 295,95	74 022 754,47
215201	65		811 594 617,12	53 342 746,89	1 064 099 722,16	76 207 461,76
215220	06		67 847 940,95	3 655 842,77	93 117 019,07	5 416 560,38
215222	1269		14 735 044 381,50	1 041 345 197,64	19 105 117 628,23	1 385 164 402,68
215223	232		1 353 060 002,30	78 888 861,79	1 756 710 326,10	107 113 852,64
21530	94		18 814 324,92	17 241 477,60	20 826 871,55	19 216 158,91
215312	107		124 671 505,89	20 599 500,77	136 776 950,70	22 654 093,19
21532	0					
2152251	668		1 395 189 070,96	98 480 857,39	1 824 241 071,81	144 933 963,57
2152252	182		2 845 064,95	399 736,00	2 924 742,98	411 231,44
2152261	46		6 840 521,21	1 049 024,30	11 369 398,93	1 620 003,11
2152262	17		1 504 422,76	227 945,19	1 753 403,33	294 709,53
215227	13		1 837 790 648,68	925 687 725,28	1 887 787 344,95	950 870 859,21
218	**1195**	**تثبيتات عينية أخرى**	**20 651 376,38**	**10 054 449,32**	**26 804 092,97**	**13 483 047,61**
21800	684		2 524 013,88	676 462,50	2 874 957,91	877 390,37
21810	03		79 050,00	14 800,00	87 447,41	16 992,20
218224	36		790 222,22	1 075 646,67	755 395,14	1 018 593,87
21832	52		1 024 800,00	161 600,00	1 106 833,03	174 544,44
21840	09		8 943 299,98	4 845 799,99	11 308 829,09	6 151 300,25
218521	369		6 066 186,08	3 093 214,07	9 373 888,31	5 035 472,87
218522	03		14 743,59	14 743,59	26 977,83	26 977,83
218524	39		1 209 060,63	172 182,50	1 269 764,25	181 775,78
23	**01**	**تثبيتات جاري انجازها**	**12 151 873,96**	**0,00**	**12 170 159,68**	**0,00**
232	01	تثبيتات عينية قيد	12 151 873,96		12 170 159,68	
27	**01**	**تثبيتات مالية أخرى**	**650 000,00**	**0,00**	**650 000,00**	**0,00**
275	**01**	ودائع وكفالات مدفوعة	650 000,00		650 000,00	
	4264	**المجموع**	**22 764 530 940,78**	**2 366 455 774,03**	**28 923 948 377,94**	**2 884 042 518,46**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة

يحسب عبء الاستهلاك السنوي كتكلفة أو نفقة دورية على أساس التكلفة الاستبدالية. وبالتالي فقسط الاستهلاك السنوي في ظل ارتفاع الأسعار ينشأ مكاسب حيازة محققة، تتمثل في الفرق بيت القسط

الاستبدالي والتاريخي. فمثلا مجموع المباني حققت مكسب حيازة محقق يساوي الفرق بين مجموع الأقساط الجارية والتاريخية . إي أن المباني حققت مكسب حيازة محقق يساوي إلى:

65 999 750.70 – 49 808 077.01 = 16 191 673.69 دج

تنشأ عن عملية تعديل الأصول الثابتة وفق التكلفة الاستبدالية عجزا في مجمعات استهلاك الدورات السابقة يجب استدراكه ويسمى باسم عبء الاستهلاك المتأخر.

بالنسبة لعبء الاستهلاك المتأخر توجد عدة اقتراحات لمعالجته أهمها:

- إقفاله سواء في حالة العجز أو الوفر في الأرباح المحتجزة من الدورات السابقة أو الاحتياطات الرسمية.
- إقفاله في قائمة الدخل الجاري ولكن في بند مستقل كعبء غير دوري لأنه يخص السنوات السابقة.
- تسويته في حساب مكاسب وخسائر الحيازة[1].

المكاسب غير المحققة تنشأ عن الاختلاف بين القيمة الاستبدالية للأصل وبين قيمته الدفترية في تاريخ إعداد القوائم المالية. فمثلا بلغت القيمة الاستبدالية لمجموع التثبيتات العينية الأخرى 20 651 376.38 دج، في حين أن مجموع قيمها الدفترية الصافية يساوي إلى 26 804 092.97 دج . إي أن حيازة هذه الأصول تحقق مكاسب حيازة غير محققة بقيمة الفرق والذي يساوي إلى: 6 152 716.59 دج.

02. تحديد التكلفة الاستبدالية لمخزونات الشركة في سنة 2018

يعكس قياس المخزون السلعي بطريقة الوارد أولا الصادر أولا(FIFO)؛ الأسعار الجارية بينما لا يعكس قياس تكلفة البضاعة المباعة بالأسعار الجارية. وبالتالي يمكن القول أن استعمال الأسعار الجارية لإحلال المخزون يعالج أوجه النقص في طريقة القياس. حيث يتم قياس كل من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون السلعي على أساس الأسعار الجارية؛ وبالتالي يتم الفصل بين دخل أو خسائر المعاملات العادية ودخل أو خسائر الحيازة[2].

قيمة المخزون أول المدة تعدل قيمتها بالضرب في الرقم القياسي نهاية السنة مقسوما على الرقم القياسي في بداية السنة.

أما الجزء المباع من المشتريات فيعدل وفق المعامل التالي:

الرقم القياسي في نهاية السنة÷ متوسط الرقم القياسي خلال السنة.

[1] رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق؛ ص 134

[2] طارق عبد العال؛ محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 157

ونفس العلاقة يمكن أن نعدل بها قيمة المخزون نهاية الفترة[1].

جدول 18-4 : تعديل قيمة المخزونات المستهلكة للشركة حسب النوع لسنة 2018 وفق التكلفة الاستبدالية **دج**

البيـــــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة الاستبدالية
قيمة المخزونات أول المدة	**369 667 495,77**		**387 585 354,76**
معدات الأمان	140 865 251,64	121,6÷126,2	146 194 035,83
مواد سريعة الالتهاب	174 575 830,53	90,6÷99,7	192 110 489,00
زيوت	52 533 692,52	103,8÷93,9	47 523 253,64
مواد كيماوية	1 692 721,08	130,5÷135,5	1 757 576,29
المشتريات خلال الفترة	**37 564 090,89**		**37 668 521,48**
معدات الأمان	28 892 472,61	124,85÷126,2	29 204 886,21
مواد سريعة الالتهاب	8 671 618,28	102,15÷99,7	8 463 635,27
زيوت	0,00	99,2÷93,9	0,00
مواد كيماوية	0,00	124,35÷135,5	0,00
المخزون في آخر المدة	**236 419 613,00**		**231 015 895,69**
معدات الأمان	27 160 415,38	124,85÷126,2	27 454 100,29
مواد سريعة الالتهاب	178 018 438,46	102,15÷99,7	173 748 784,28
زيوت	29 553 996,36	99,2÷93,9	27 975 002,60
مواد كيماوية	1 686 762,80	124,35÷135,5	1 838 008,52
قيمة المخزونات المستهلكة	**170 811 973,66**		**194 318 412,78**
معدات الأمان	142 597 308,87		147 944 821,75
مواد سريعة الالتهاب	5 229 010,35		26 825 339,99
زيوت	22 979 696,16		19 548 251,04
مواد كيماوية	5 958,28		0,00

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة و الأرقام القياسية الخاصة

يحسب المخزون المستهلك كمتمم في علاقة نفاذ المخزون. إي أن المخزون المستهلك يساوي إلى المخزون البدائي مضافا إليه المشتريات خلال الفترة مطروحا منه المخزون في نهاية الفترة أو آخر السنة. ومن خلال تعديل قيمة المواد المستهلكة نلاحظ أن قيمتها الاستبدالية زادت عن قيمتها التاريخية بقيمة بنسبة 14 %بالنسبة لتكلفتها التاريخية. بالرغم من أن بعض المواد كالزيوت والمواد الكيماوية قد نقصت

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 383

قمتها الاستبدالية عن قيمتها الحقيقية عند التعديل. وبخلاف ذلك فان المواد سريعة الالتهاب قد تضاعفت قيمتها الاستبدالية بأربعة أضعاف القيمة التاريخية المستهلكة. ويمثل هذا الفارق اثر تغيرات مستويات أسعار هده المواد . وهي تمثل مكاسب حيازة محققة. بينما حقق المخزون المحتفظ به في نهاية السنة خسارة حيازة غير محقق بقيمة 5 403 717.31 دج عقب الاحتفاظ بهذا المخزون من هذه المواد.

03. حساب إجمالي مكاسب الحيازة

بعد تعديل الأصول الثابتة والمخزونات وفق التكلفة الاستبدالية لها يمكن أن نجمل مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة وفق الجدول الموالي:

جدول 19-4: حساب إجمالي مكاسب الحيازة للأصول غير النقدية لسنة 2018 **دج**

البيان	قيمة تاريخية	قيمة استبدالية	مكسب حيازة محقق	م.حيازة غير محقق
برامج إعلام آلي	4 704,80	5 129,99	0,00	425,19
أراضي	16 020 827,00	21 934 535,45	0,00	5 913 708,45
عمليات التنضيد والتهيئة	354 618 928,10	461 843 026,49	0,00	107 224 098,39
المباني	1 040 045 278,27	1 252 870 657,60	0,00	212 825 379,33
تجهيزات وتركيبات	21 320 387 052,27	27 147 670 775,76	0,00	5 827 282 823,49
تثبيتات عينية أخرى	20 651 376,38	26 804 092,97	0,00	6 152 716,59
المخزونات المحتفظ بها	236 419 613,00	231 015 895,69		-5 403 717,31
التثبيتات الجاري انجازها	12 151 873,96	12 170 159,68		18 285,72
المخزونات المستهلكة	170 811 973,66	194 318 412,78	23 506 439,12	
قسط اهتلاك برامج إعلام	7 057,20	7 694,98	637,78	
قسط اهتلاك الأراضي	0,00	0,00	0,00	
قسط اهتلاك عمليات	12 045 111,52	16 625 974,28	4 580 862,76	
قسط اهتلاك المباني	49 808 077,01	65 999 750,70	16 191 673,69	
قسط اهتلاك التجهيزات	2 294 541 078,98	2 787 926 050,89	493 384 971,91	
اهتلاك تثبيتات عينية أخرى	10 054 449,32	13 483 047,61	3 428 598,29	
المجموع			**541 093 183,55**	**6 154 013 719,85**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على جداول التعديل السابقة

إن تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري تعطي مكاسب وخسائر حيازة ناتجة عن تغير أسعار دخول تلك العناصر خلال الفترة المحاسبية. وعلى العموم توجد ثلاث معالجات بديلة لمكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية:

أ) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة؛ سواء كانت محققة أو غير محققة ، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري . وينتج عن هده المعالجة مفهوم الدخل القابل للتوزيع.

ب) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية أو المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري . تتسق هذه المعالجة مع مفهوم الدخل على انه الدخل المحقق.

ج) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة؛ من مكونات الدخل الدوري. وهو ما يتسق مع مفهوم الدخل بأنه الدخل القابل للتحقق. حيث يعتبر هذا المفهوم الأكثر اقترابا من المفهوم الاقتصادي؛ وذلك لأنه يعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة للفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري ولذلك يعرف هذا المفهوم أيضا بالدخل الاقتصادي[1] . ولذلك يمكن تصنيف مكاسب أو خسائر الحيازة ضمن قائمة الدخل، لان توزيعها لا يضر برأس المال الأصلي. وتؤيد أدبيات المحاسبة هذا المفهوم الأخير لرأس المال والمعالجة المحاسبية الناجمة عنه لسببين:

- ❖ تمثل مكاسب الحيازة وفرات قابلة للتحقيق. فالمنشاة في وضع أفضل لان استبدال أصل مكافئ بالأصل الموجود كان سيكلف أكثر من القيمة التاريخية للأصل الموجود حاليا لو تمت عملية الاستبدال. لهذا فان المنشاة أمام وفرات تكاليف.
- ❖ إن التغيرات في تكلفة الاستبدال يمكن أن ينظر إليها كبديل للتغيرات في صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق أو القيمة الرأسمالية.

لذلك فان مكاسب الحيازة تمثل زيادات في الإيرادات المتوقعة من استخدام أو بيع الأصل في المستقبل[2] .

[1] عباس مهدي ، الشيرازي؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 496

[2] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 131

04. تعديل قائمة الدخل الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2018

يستند تحديد الربح التشغيلي إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع مثله مثل محاسبة التكاليف التاريخية لكن محاسبة التكلفة الاستبدالية أضافت إلى ذلك مكاسب الحيازة. وبذلك تتخلى عن قاعدتي تحقق الإيراد والحيطة والحذر، لأنها تعترف بالأرباح عند استحقاقها وليس عند تحققها فقط[1].

فمحاسبة القيمة الجارية وفق هذا النموذج قائمة على تصوير القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول الجاري ؛ حيث يكون دخل العمليات الجاري يساوي الإيرادات مطروحا منها المصاريف محسوبة على أساس التكلفة الاستبدالية[2].

تعتمد محاسبة تكلفة الاستبدال مفهوما محددا للمحافظة على رأس المال ، وهو المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشاة ؛ وهذا المفهوم يتضمن :

- حساب الدخل التشغيلي الجاري بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية للموارد المستنفذة في اكتساب تلك الإيرادات
- حساب مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية
- عرض قائمة المركز المالي وفق شروط القيم الجارية.

ووفق محاسبة تكلفة الاستبدال ينبغي أن تظهر مكاسب وخسائر الحيازة في قائمة الدخل الاستبدالي[3].

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 132

[2] Wolk and Others ; Accounting Theory ; p 361

[3] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 116

جدول 20-4: قائمة الدخل لسنة 2018 وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2018 دج

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة معدلة
مبيعات البضائع والأشغال	2 547 667 795,42		2 547 667 795,42
تغيرات الإنتاج المخزون	0,00		0,00
إعانات	0,00		0,00
إنتاج السنة	**2 547 667 795,42**		**2 547 667 795,42**
مشتريات مستهلكة	-170 811 973,66	جدول رقم 17	-194 318 412,78
مشتريات غير مخزنة	-570 200 322,76	167,25÷171,8	-585 712 498,95
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-1 748 157 734,84		-1 748 157 734,84
استهلاك السنة المالية	**-2 489 170 031,26**		**-2 528 188 646,57**
القيمة المضافة للاستغلال	**58 497 764,16**		**19 479 148,85**
أعباء المستخدمين	-418 529 420,61		-418 529 420,61
الضرائب والرسوم	-2 079 670,01		-2 079 670,01
إجمالي فائض الاستغلال	**-362 111 326,46**		**-401 129 941,77**
المنتجات العملياتية الأخرى	8 550 530,73		8 550 530,73
الأعباء العملياتية الأخرى	-678 642,58		-678 642,58
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-2 366 455 774,03	جدول رقم 16	-2 884 042 518,46
النتيجة العملياتية	**-2 720 695 212,34**		**-3 277 300 572,08**
الإيرادات المالية			
الأعباء المالية	-1,15		-1,15
النتيجة المالية	**-1,15**		**-1,15**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**-2 720 695 213,49**		**-3 277 300 573,23**
الضرائب على النتائج			
النتيجة الصافية للأنشطة	**-2 720 695 213,49**		**-3 277 300 573,23**
الإيرادات غير العادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة غير العادية	**0,00**		**0,00**
النتيجة الصافية	**-2 720 695 213,49**		**-3 277 300 573,23**
مكاسب الحيازة المحققة		**جدول رقم18**	**541 093 183.55**
مكاسب الحيازة غير المحققة		**جدول رقم 18**	**6 154 013 719.85**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة دخل الشركة

يمثل الدخل التشغيلي الجاري الدخل القابل للتوزيع دون المساس بالطاقة التشغيلية للمنشاة. والملاحظ من قائمة الدخل أعلاه أن قيمة الخسارة المسجلة في القائمة المعدلة تفوق الخسارة المسجلة في قائمة الدخل التاريخية بنسبة 20% من الدخل التاريخي.

05. تعديل قائمة المركز المالي للشركة لسنة 2018 وفق نموذج سعر الدخول الجاري

تقتصر عملية التعديل كافة البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي للمنشاة كما هو موضح في الجدولين التاليين:

جدول 21-4: ميزانية الأصول للشركة لسنة 2018 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري دج

الأصول	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة الاستبدالية
الأصول غير الجارية			
التثبيتات المعنوية	**4 704,80**		**5 129,99**
برامج الإعلام الآلي	4 704,80		5 129,99
التثبيتات العينية	**22 751 724 362,02**		**28 911 123 088,27**
الأراضي	16 020 827,00		21 934 535,45
عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي	250 088 400,32		461 843 026,49
المباني	1 020 019 840,18		1 252 870 657,60
المعدات والتركيبات التقنية	21 446 778 413,11		27 147 670 775,76
التثبيتات المادية الأخرى	18 816 881,41		26 804 092,97
التثبيتات الجاري انجازها	**12 151 873,96**		**12 170 159,68**
تثبيتات مادية قيد الانجاز	12 151 873,96	119,62 ÷ 119,80	12 170 159,68
التثبيتات المالية	**650 000,00**		**650 000,00**
الودائع والكفالات المدفوعة	650 000,00		650 000,00
مجموع الأصول غير الجارية	**22 764 530 940,78**		**28 923 948 377,94**
الأصول الجارية			
المخزونات	**232 855 742,62**		**231 015 895,69**
الحقوق والاستخدامات المماثلة	**147 021 797,38**		**147 021 797,38**
الزبائن	30 754,56		30 754,56
المدينون الآخرون	51 992 804,20		51 992 804,20
ضرائب ورسوم (قابلة للاسترجاع)	94 998 238,62		94 998 238,62
الأموال الجاهزة	**747 224 078,12**		**747 224 078,12**
خزينة الأصول	747 224 078,12		747 224 078,12
مجموع الأصول الجارية	**1 127 101 618,12**		**1 125 261 771,19**
مجموع الأصول	**23 891 632 558,90**		**30 049 210 149,13**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للشركة

جدول 22-4: ميزانية الخصوم للشركة لسنة 2018 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري دج

الأصول	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة الاستبدالية
رأس المال الخاص			
رأس المال صادر			
احتياطات			
فارق إعادة التقييم			
الترحيل من جديد	-29 936 429,74		-29 936 429,74
نتائج رهن التخصيص	**-288 753 883,38**		**6 157 577 590,23**
حساب الربط بين الوحدات	22 001 859 299,80		22 001 859 299,80
المجموع 1	**21 683 168 986,68**		**28 129 500 460,29**
الخصوم غير الجارية			
المؤونات والإيرادات المسجلة مسبقا	144 376 941,69		144 376 941,69
المجموع 2	**144 376 941,69**		**144 376 941,69**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	1 694 771 317,16		1 694 771 317,16
الضرائب			
الدائنون الآخرون	80 561 429,99		80 561 429,99
خزينة الخصوم			
المجموع 3	**2 064 086 630,53**		**1 775 332 747,15**
المجموع الكلي	**23 891 632 558,90**		**30 049 210 149,13**

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام قائمة المركز المالي للمنشاة

يهدف تعديل قائمة المركز المالي وفق التكلفة الاستبدالية أو سعر الخروج الجاري إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشاة بعد استبعاد اثر التغيرات السعرية الخاصة من القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة. فعملية التعديل وفق النموذج تبرز مدى قدرة الشركة على المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأسمالها المستثمر حسب المفهوم الحقيقي و الاقتصادي للمحافظة على رأس المال. فالملاحظ من البيانات السابقة انه كان لعملية تعديل قائمة المركز المالي الأثر الايجابي على قيمة التثبيتات و المخزونات .

كما أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لا تفصح عن مكاسب الحيازة غير المحققة بعد تعديل الأصول ورأس المال.

المطلب الثاني : تعديل القوائم المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 وفق نموذج سعر الدخول الجاري

01. تعديل قيمة الأصول الثابتة و الاهتلاكات لسنة 2019 وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار

نقوم بتعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة و الاهتلاكات باستعمال الأرقام القياسية الخاصة لنفس الأنواع من هذه الأصول[1] .

فقيمة الأصول الثابتة تعدل وفق العلاقة التالية[2].

القيمة المعدلة = القيمة التاريخية x (الرقم القياسي الخاص في تاريخ إعداد القوائم المالية ÷ الرقم القياسي الخاص في تاريخ نشأة البند).

أما بالنسبة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار سنقوم بتعديل أصولها الثابتة غير المهتلكة كليا وأقساط الاهتلاك السنوية لها وفق مؤشر الأسعار الخاص بكل منها أو المجموعة السلعية التي تنتمي لها كل من هذه الأصول.

وعليه يمكن حصر قيم التعديل وفق الجدول الموالي:

جدول 23-4 : تعديل الأصول الثابتة لسنة 2019 وفق التكلفة الاستبدالية **دج**

رقم الحساب	عدد التثبيتات	البيان	ق,محاسبية صافية تاريخية	قسط اهتلاك تاريخي للسنة	قيمة استبدالية	قسط اهتلاك معدل
204	**01**	**برامج إعلام آلي**	**0,00**	**4 704,80**	**0,00**	**5 435,30**
20400	01		0,00	4 704,80	0,00	5 435,30
211	**10**	**أراضي**	**14 294 752,00**	**0,00**	**21 215 660,94**	
212	**40**	**عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي**	**521 616 256,26**	**16 114 257,88**	**692 261 047,56**	**22 949 472,26**
21200	40		521 616 256,26	16 114 257,88	692 261 047,56	22 949 472,26
213	**163**	**مباني**	**1 183 486 758,63**	**54 103 607,64**	**1 537 063 041,70**	**78 065 225,74**
21311	40		245 433 142,94	24 357 204,15	345 216 125,82	38 134 502,63
21312	18		107 799 754,51	2 763 231,38	155 953 792,48	4 035 024,52
213130	01		41 863 091,94	854 348,82	46 423 303,54	947 414,35

[1] طارق ، عبد العال؛ محمد السيد، سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 157

[2] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 91

213200	16		77 712 385,82	7 575 723,00	105 321 263,24	11 653 152,00
213211	88		710 678 383,42	18 553 100,29	884 148 556,62	23 295 132,24
215	**3251**	**تهييئات وتركيبات**	**21 169 195 764,87**	**1 395 918 529,82**	**28 405 504 982,63**	**2 004 477 414,82**
215200	228		971 772 141,49	55 592 234,79	1 309 849 619,40	79 735 478,95
215201	82		766 718 537,23	53 695 524,69	1 172 152 264,11	90 084 619,08
215220	08		64 303 786,34	3 660 496,44	93 584 219,96	5 777 605,25
215222	1304		14 034 135 817,14	1 057 526 062,03	19 238 092 544,87	1 492 961 469,08
215223	240		1 280 246 486,21	79 142 001,20	1 948 232 180,26	126 346 707,26
21530	124		2 667 427,95	16 176 830,43	3 472 502,87	21 090 028,17
215312	108		104 072 005,13	20 599 500,77	121 627 214,14	24 143 754,41
21532	01		965 684,27	482 842,13	1 010 380,98	505 190,49
2152251	737		1 362 080 062,35	95 681 437,27	1 863 681 034,56	145 984 930,67
2152252	320		8 602 652,00	781 956,83	8 877 864,43	824 138,32
2152261	46		2 309 085,00	4 531 436,21	3 438 325,22	8 678 689,27
2152262	41		1 929 283,36	263 573,95	2 194 261,30	348 391,53
215227	12		2 569 392 796,40	7 784 633,08	2 639 292 570,53	7 996 412,34
218	**1730**	**تثبيتات مادية أخرى**	**41 604 817,66**	**7 074 142,51**	**44 580 978,43**	**9 038 945,70**
21800	949		1 873 971,88	650 042,00	2 172 068,02	891 937,99
21810	03		107 900,00	14 800,00	132 554,67	18 109,55
218224	291		2 855 464,58	787 538,74	2 855 464,58	803 407,02
21832	63		863 200,00	161 600,00	993 592,92	186 021,93
21840	09		2 025 683,33	3 759 149,99	2 561 859,82	4 759 230,86
218521	369		2 973 799,51	1 511 984,55	4 624 405,62	2 211 333,34
218522	05		18 910,31	16 844,73	19 785,58	29 176,23
218524	39		1 036 878,13	172 182,50	1 159 531,14	139 728,78
23	**01**	**تثبيتات جاري انجازها**	**14 924 504,96**		**15 030 858,04**	
232	01	تثب. عينية قيد الانجاز	14 924 504,96		15 030 858,04	
27		**تثبيتات مالية أخرى**				
275						
	5196		**22 945 122 854,38**	**1 473 215 242,65**	**30 715 656 569,30**	**2 114 536 493,82**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة والأرقام القياسية للأسعار

تحقق أقساط الاهتلاك السنوية في ضوء ارتفاع مستويات الأسعار مكاسب حيازة محققة، تتمثل في الفرق بيت القسط الاستبدالي والتاريخي. فمثلا مجموع أقساط اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى حققت

مكسب حيازة محقق يساوي الفرق بين مجموع الأقساط الجارية والتاريخية . إي أن التثبيتات العينية الأخرى حققت مكسب حيازة محقق يساوي إلى: 945.70 038 9 – 142.51 074 7 = 803.19 964 1 دج

مكاسب الحيازة غير المحققة تنشأ عن الاختلاف بين القيمة الاستبدالية للأصل وبين قيمته الدفترية في تاريخ إعداد القوائم المالية. فمثلا حقق مجموع التثبيتات العينية الأخرى مكاسب حيازة غير محققة تساوي إلى :

978.43 580 44 – 817.66 604 41 = 160.77 976 2 دج كمكاسب حيازة غير محققة.

02. تحديد التكلفة الاستبدالية للمخزونات في سنة 2019

إن استعمال الأسعار الجارية لإحلال المخزون يعالج أوجه النقص في طريقة القياس. حيث يتم قياس كل من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون السلعي على أساس الأسعار الجارية؛ وبالتالي يتم الفصل بين دخل أو خسائر المعاملات العادية ودخل أو خسائر الحيازة[1].

قيمة المخزون أول المدة تعدل قيمتها بالضرب في الرقم القياسي نهاية السنة مقسوما على الرقم القياسي في بداية السنة.

أما الجزء المباع من المشتريات فيعدل وفق المعامل التالي:

الرقم القياسي في نهاية السنة÷ متوسط الرقم القياسي خلال السنة.

ونفس العلاقة يمكن أن نعدل بها قيمة المخزون نهاية الفترة[2].

[1] طارق ، عبد العال؛ محمد السيد، سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة؛ مرجع سابق ؛ ص 157

[2] حسين ،القاضي و مأمون، حمدان ؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 383

جدول 24-4 : تعديل قيمة المخزونات المستهلكة للشركة حسب النوع لسنة 2019 وفق نموذج سعر الدخول الجاري **دج**

البيـــــان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة الاستبدالية
قيمة المخزونات أول المدة	**299 448 905,53**		**292 103 677,32**
معدات الأمان	97 436 504,11	126,2÷117,9	91 028 239,58
محروقات	962 200,00	99,7÷99,3	958 339,62
مواد سريعة الالتهاب	135 791 166,13	99,7÷99,3	135 246 367,07
زيوت	63 572 272,49	93,9÷93,4	63 233 761,99
مواد كيماوية	1 686 762,80	135,5÷131,5	1 636 969,06
المشتريات خلال الفترة	**178 967 010,90**		**177 505 388,68**
معدات الأمان	146 414 577,10	119,72÷117,9	144 188 762,45
محروقات	1 985 600,00	100,75÷99,3	1 957 023,13
مواد سريعة الالتهاب	2 289 715,20	100,75÷99,3	2 256 761,48
زيوت	28 277 118,60	90,75÷93,4	29 102 841,62
مواد كيماوية	0,00	136,5÷131,5	0,00
المخزون في أخر المدة	**232 291 713,73**		**231 608 527,38**
معدات الأمان	32 568 326,15	119,72÷117,9	32 073 217,95
محروقات	715 700,00	100,75÷99,3	705 399,60
مواد سريعة الالتهاب	134 837 203,96	100,75÷99,3	132 896 618,89
زيوت	62 483 720,82	90,75÷93,4	64 308 314,32
مواد كيماوية	1 686 762,80	136,5÷131,5	1 624 976,62
قيمة المخزونات المستهلكة	**246 124 202,70**		**237 988 546,18**
معدات الأمان	211 282 755,06		203 143 784,08
محروقات	2 232 100,00		2 209 963,15
مواد سريعة الالتهاب	3 243 677,37		4 606 509,66
زيوت	29 365 670,27		28 028 289,29
مواد كيماوية	0,00		0,00

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة و الأرقام القياسية الخاصة

ومن خلال تعديل قيمة المواد المستهلكة نلاحظ أن قيمتها الاستبدالية انخفضت عن قيمتها التاريخية بنسبة 03 %بالنسبة لتكلفتها التاريخية. وهذا ما يبين انه خلال سنة 2019 انخفضت مستويات أسعار المجموعات السلعية التي تنتمي لها هذه المخزونات. بخلاف البعض من المواد كالمواد سريعة الالتهاب

والتي لازالت مستويات أسعارها في ارتفاع دائم. وبالتالي فان مجموع المخزونات المستهلكة حققت خسائر حيازة محققة تساوي إلى : 237 988 546.18 – 246 124 202.70 = 8 135 656.52 – دج

أما المخزون النهائي لمجموع المواد أو المخزون المحتفظ به في نهاية الفترة، حقق كذلك خسارة حيازة ولكن غير محققة تساوي إلى: 231 608 527.38 – 232 291 713.73 = 683 186.35 – دج

03. حساب إجمالي مكاسب الحيازة لسنة 2019

بعد تعديل الأصول الثابتة والمخزونات فق التكلفة الاستبدالية لها يمكن أن نجمل مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة وفق الجدول الموالي:

جدول 25-4: حساب إجمالي مكاسب الحيازة للأصول غير النقدية لسنة 2019 **دج**

الأصل	تكلفة تاريخية	تكلفة استبدالية	مكسب حيازة محقق	مكسب حيازة غير محقق
برامج إعلام آلي	0,00	0,00	0,00	0,00
أراضي	14 294 752,00	21 215 660,94	0,00	6 920 908,94
عمليات التنضيد والتهيئة	521 616 256,26	692 261 047,56	0,00	170 644 791,30
مباني	1 183 486 758,63	1 537 063 041,70	0,00	353 576 283,07
تجهيزات وتركيبات	21 169 195 764,87	28 405 504 982,63	0,00	7 236 309 217,76
تثبيتات عينية أخرى	11 755 807,74	14 519 262,35	0,00	2 763 454,61
تثبيتات قيد الانجاز	14 924 504,96	15 030 858,04		106 353,08
المخزونات المحتفظ بها	232 291 713,73	231 608 527,38		-683 186,35
المخزونات المستهلكة	246 124 202,70	237 988 546,18	-8 135 656,52	
اهتلاك برامج إعلام آلي	4 704,80	5 435,30	730,50	
اهتلاك أراضي	0,00	0,00	0,00	
اهتلاك عمليات التنضيد	16 114 258,88	22 949 472,26	6 835 213,38	
اهتلاك المباني	54 103 607,64	78 065 225,74	23 961 618,10	
اهتلاك التجهيزات	1 395 918 592,82	2 004 477 414,82	608 558 822,00	
اهتلاك تث. عينية أخرى	7 074 142,51	9 038 945,70	1 964 803,19	
المجموع			**633 185 530,65**	**7 769 637 822,41**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على جداول التعديل السابقة

إن تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري تعطي مكاسب وخسائر حيازة ناتجة عن تغير أسعار دخول تلك العناصر خلال الفترة المحاسبية. وعلى العموم توجد ثلاث معالجات بديلة لمكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية:

- اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة؛ سواء كانت محققة أو غير محققة ، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري . وينتج عن هده المعالجة مفهوم الدخل القابل للتوزيع.
- اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية أو المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري . تتسق هذه المعالجة مع مفهوم الدخل على انه الدخل المحقق.
- اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة؛ من مكونات الدخل الدوري. وهو ما يتسق مع مفهوم الدخل بأنه الدخل القابل للتحقق. حيث يعتبر هذا المفهوم الأكثر اقترابا من المفهوم الاقتصادي؛ وذلك لأنه يعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة للفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري ولذلك يعرف هذا المفهوم أيضا بالدخل الاقتصادي[1] . ولذلك يمكن تصنيف مكاسب أو خسائر الحيازة ضمن قائمة الدخل، لان توزيعها لا يضر برأس المال الأصلي. وتؤيد أدبيات المحاسبة هذا المفهوم الأخير لرأس المال والمعالجة المحاسبية الناجمة عنه .

04. تعديل قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2019

محاسبة القيمة الجارية وفق هذا النموذج قائمة على تصوير القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول الجاري ؛ حيث يكون دخل العمليات الجاري يساوي الإيرادات مطروحا منها المصاريف محسوبة على أساس التكلفة الاستبدالية[2].

تعتمد محاسبة تكلفة الاستبدال مفهوما محددا للمحافظة على رأس المال ، وهو المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشاة ؛ وهذا المفهوم يتضمن :

- حساب الدخل التشغيلي الجاري بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية للموارد المستنفذة في اكتساب تلك الإيرادات

[1] عباس مهدي ، الشيرازي؛ نظرية المحاسبة ؛ مرجع سابق ؛ ص 496

[2] Wolk and Others ; Accounting Theory ; p 361

- حساب مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية
- عرض قائمة المركز المالي وفق شروط القيم الجارية.

ووفق محاسبة تكلفة الاستبدال ينبغي أن تظهر مكاسب وخسائر الحيازة في قائمة الدخل الاستبدالي[1].

جدول 26-4: قائمة الدخل للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار وفق نموذج سعر الدخول الجاري لسنة 2019

دج

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة استبدالية
مبيعات البضائع والأشغال	2 936 657 365,39		2 936 657 365,39
تغيرات الإنتاج المخزون	0,00		0,00
إعانات	0,00		0,00
إنتاج السنة	**2 936 657 365,39**		**2 936 657 365,39**
مشتريات مستهلكة	-246 085 162,70	جدول رقم 23	-237 988 546,18
مشتريات غير مخزنة	-570 204 598,47	167,25÷171,8	-585 716 890,98
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-1 146 227 544,89		-1 146 227 544,89
استهلاك السنة المالية	**-1 962 517 306,06**		**-1 969 932 982,05**
القيمة المضافة للاستغلال	**974 140 059,33**		**966 724 383,34**
أعباء المستخدمين	-549 077 819,72		-549 077 819,72
الضرائب والرسوم	-11 460 037,19		-11 460 037,19
إجمالي فائض الاستغلال	**413 602 202,42**		**406 186 526,43**
المنتجات العملياتية الأخرى	22 386 121,78		22 386 121,78
الأعباء العملياتية الأخرى	-2 245 494,36		-2 245 494,36
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 473 215 242,65	جدول رقم 22	-2 114 536 493,82
استرجاعات عن نواقص القيمة والمؤونات	18 654 503,38		18 654 503,38
النتيجة العملياتية	**-1 039 472 412,81**		**-1 688 209 339,97**
الإيرادات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة المالية	**0,00**		**0,00**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**-1 039 472 412,81**		**-1 688 209 339,97**
الضرائب على النتائج			
النتيجة الصافية للأنشطة	**-1 039 472 412,81**		**-1 688 209 339,97**
الإيرادات غير العادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة غير العادية	**0,00**		**0,00**
النتيجة الصافية	**-1 039 472 412,81**		**-1 688 209 339,97**
مكاسب حيازة محققة		جدول رقم 24	**633 185 530,65**
مكاسب حيازة غير محققة		جدول رقم 24	**7 769 637 822,41**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة دخل الشركة

[1] رضوان حلوه حنان ؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر ؛ مرجع سابق ؛ ص 116

يمثل الدخل التشغيلي الجاري الدخل القابل للتوزيع دون المساس بالطاقة التشغيلية للمنشأة. والملاحظ من قائمة الدخل أعلاه أن قيمة الخسارة المسجلة في القائمة المعدلة تفوق الخسارة المسجلة في قائمة الدخل التاريخية بنسبة 62% من الدخل التاريخي. وبالتالي فان الدخل التشغيلي الجاري يقل عن الدخل الصافي التاريخي. وهذا راجع أساسا إلى زيادة في قيمة مخصصات الاهتلاكات التي فاقت قيمتها المعدلة القيمة التاريخية بنسبة تتعدى 40% ، وهو ما كان له تأثير كبير في قيمة الدخل التشغيلي في قائمة الدخل لسنة 2019.

05. تعديل قائمة المركز المالي للشركة لسنة 2019 وفق نموذج سعر الدخول الجاري

تقتصر عملية التعديل على تعديل كافة البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي للمنشاة كما هو موضح في الجدولين التاليين:

جدول 27-4: ميزانية الأصول للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري **دج**

الأصول	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة الاستبدالية
الأصول غير الجارية			
التثبيتات المعنوية	**0,00**		**0,00**
برامج الإعلام الآلي	0,00	جدول رقم 22	0,00
التثبيتات العينية	**22 900 349 339,50**		**30 670 563 995,18**
الأراضي	14 294 752,00	جدول رقم 22	21 215 660,94
عمليات التنضيد وتهيئة الأراضي	521 616 256,27	جدول رقم 22	692 261 047,56
المباني	1 272 574 753,05	جدول رقم 22	1 537 063 041,70
المعدات والتركيبات التقنية	21 078 216 974,45	جدول رقم 22	28 405 504 982,63
التثبيتات المادية الأخرى	13 646 603,73	جدول رقم 22	14 519 262,35
التثبيتات الجاري انجازها	**14 924 504,96**		**15 030 858,04**
تثبيتات مادية قيد الانجاز	14 924 504,96	131,91÷132,85	15 030 858,04
التثبيتات المالية	**0,00**		**0,00**
الودائع والكفالات المدفوعة	0,00		0,00
مجموع الأصول غير الجارية	**22 915 273 844,46**		**30 685 594 853,22**
الأصول الجارية			
المخزونات	**232 291 713,73**		**231 608 527,38**
الحقوق والاستخدامات المماثلة	**36 550 579,77**		**36 550 579,77**
الزبائن	434 473,88		434 473,88
المدينون الآخرون	8 516 770,60		8 516 770,60
ضرائب ورسوم (قابلة للاسترجاع)	27 599 335,29		27 599 335,29
الأموال الجاهزة	**73 393 579,15**		**73 393 579,15**
خزينة الأصول	73 393 579,15		73 393 579,15
مجموع الأصول الجارية	**342 235 872,65**		**341 552 686,30**
مجموع الأصول	**23 257 509 717,11**		**31 027 147 539,52**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المركز المالي للشركة

جدول 28-4: ميزانية الخصوم للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019 معدلة وفق نموذج سعر الدخول الجاري **دج**

الخصوم	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة الاستبدالية
رأس المال الخاص			
رأس المال صادر			
احتياطات			
فارق إعادة التقييم			
الترحيل من جديد	-43 238 971,16		-43 238 971,16
نتائج رهن التخصيص	**-1 093 164 261,94**		**6 314 789 637,77**
حساب الربط بين الوحدات	23 618 609 040,17		23 618 609 040,17
المجموع 1	**22 482 205 807,07**		**29 890 159 706,78**
الخصوم غير الجارية			
المؤونات والإيرادات المسجلة مسبقا	180 841 961,35		180 841 961,35
المجموع 2	**180 841 961,35**		**180 841 961,35**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	480 106 333,96		480 106 333,96
الضرائب			
الدائنون الآخرون	114 355 614,73		114 355 614,73
خزينة الخصوم			
المجموع 3	**956 145 871,39**		**956 145 871,39**
المجموع الكلي	**23 257 509 717,11**		**31 027 147 539,52**

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام قائمة المركز المالي للمنشاة

يهدف تعديل قائمة المركز المالي وفق التكلفة الاستبدالية أو سعر الخروج الجاري إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشاة بعد استبعاد اثر التغيرات السعرية الخاصة من القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة. فعملية التعديل وفق النموذج تبرز مدى قدرة الشركة على المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأسمالها المستثمر حسب المفهوم الحقيقي و الاقتصادي للمحافظة على رأس المال. فالملاحظ من البيانات السابقة انه كان لعملية تعديل قائمة المركز المالي الأثر الايجابي على قيمة التثبيتات و المخزونات .

فمن خلال تعديل قيم التثبيتات وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار نلاحظ أن مجموع قيم التثبيتات المعدلة تفوق مجموع قيمها التاريخي بنسبة 34 % . وبالتالي فان هذا الفرق يشكل مكاسب حيازة غير محققة من جراء الاحتفاظ بهذه الأصول غير النقدية. وهو ما انعكس أثره مباشرة في المجموع الكلي للأصول في قائمة المركز المالي للشركة. وهذا ما يفسر اثر تغيرات مستويات الأسعار على قائمة المركز المالي للمنشاة الاقتصادية.

والملاحظ كذلك أن اعتماد قائمة الدخل وفق هذا النموذج يسمح بفصل الدخل التشغيلي الجاري الذي يمثل الدخل القابل للتوزيع دون المساس بالطاقة الإنتاجية للشركة ، فصله عن مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة الناشئة عن حيازة المؤسسة لأصول غير نقدية تتأثر بتغيرات مستويات أسعارها الخاصة (ارتفاعا وانخفاضا).

يهدف هذا النموذج المحاسبي إلى المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأس المال المستثمر؛ من خلال إبراز الدخل التشغيلي الجاري المقاس بالأسعار الجارية وفصله عن مكاسب الحيازة الناشئة عن الاحتفاظ بالسلع والأصول في فترات ارتفاع مستويات أسعارها، أو المعبر عنها بالأرقام القياسية الخاصة الصادرة عن هيئات مهنية مختصة. ومن خلال تطبيق نموذج سعر الدخول الجاري الذي يعتمد القيم التاريخية كأساس للتعديل وفق التكلفة الاستبدالية باستعمال الأرقام القياسية الخاصة لتعديل البيانات المالية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنتي 2018 و 2019 يمكن القول أن :

- اعتماد هذه الطريقة يحقق جانبا من موضوعية القياس فيما يتعلق بترجمة الواقع الاقتصادي لأنها تؤدي إلى تخفيض الربح في فترة ارتفاع الأسعار. وذلك لان قائمة الدخل تحمل بعبء استهلاك على أساس القيمة الاستبدالية ، والذي يمثل الاستخدام الجاري لهذه الخدمات ، وهذا ما يتفق مع تحديد قيمة الاهتلاك وفقا للمفهوم الاقتصادي.
- يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية ، وهو المبلغ الاعظمي الممكن توزيعه دون المساس بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع لدلك يسمى بالربح القابل للتوزيع.
- اختلاف تواريخ حيازة الأصول يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية للأصول ، وكذلك صعوبة تحديد تكلفة الإهلاك لكل أصل على حدة خصوصا مع استمرار التحسينات التكنولوجية.

- محاسبة أسعار الدخول الجاري مبنية على افتراض استمرارية المنشاة وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخول الجارية بصورة سهلة وموثوقة، ولكن كلا الافتراضين عرضة للنقد الشديد .
- تتجاهل محاسبة تكلفة الاستبدال مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في البنود النقدية والذي تبينه محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية العامة.

و استنادا إلى ما تقدم يمكن القول أن اعتماد محاسبة التكلفة الجارية على القوة الشرائية الخاصة يعكس ظاهرة التغير في الأسعار ضمن القوائم المالية بشكل كامل. إلا أن الاعتماد على الأرقام القياسية الخاصة المنفي غياب سوق منظمة وجهات مهتمة بتقييم الأصول بقيمها الحقيقية قد يقود إلى اعتماد الحكم الشخصي في التقييم وبالتالي فان الأرقام القياسية في هذه الحالة تصبح غير معبرة عن القيم الحقيقية لهذه الأصول.

الفصل الخامس:

تعديل البيانات المالية حسب مستويات الأسعار وأثره على النسب المالية والموازنات التقديرية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار

تمهيد:

تعد المحاسبة بالشكل الذي تطورت إليه أداة خدمة تهدف إلى قياس نتائج منشات الأعمال ومراكزها المالية والتحقق من هذه النتائج وإرسالها بصورة تقارير وقوائم مالية إلى الجهات المختلفة التي تستخدم هذه المعلومات في ترشيد القرارات الاقتصادية كقرارات الاستثمار ومنح الائتمان والإقراض وغيرها. ومن ثم التوصل إلى إعداد الموازنات التخطيطية القابلة للتنفيذ والرقابة. حيث تعد الموازنة التخطيطية من بين الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر كأداة فعالة للتسيير والرقابة وكترجمة للقرارات المستقبلية كمدخلا كميا من مداخل إدارة الأعمال. فهي تساعد على المفاضلة بين القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار وبالتالي فهي تساهم وبشكل فعال في عملية صنع القرار. وبشكل عام فان قياس المؤشرات المالية الخاصة بالشركات تتكون من أرقام مستمدة من حسابات الشركات وتقاريرها المالية ولكي تكون المعلومات مفيدة وتؤدي الغرض منها في ترشيد القرارات يجب أن تكون قابلة للتحقق والمقارنة وحتى تكون كذلك يجب أن يكون أساس قياس مفردات القوائم المالية والموازنات التخطيطية موحدا فإذا تم قياس المفردات المتشابهة باستخدام مقاييس مختلفة فالنتائج تكون مختلفة والمقارنة لا تكون سليمة.

المبحث الأول: انعكاسات تغير مستويات الأسعار على دلالة المؤشرات المالية المشتقة من القوائم المالية

يترك التغير في مستويات الأسعار آثارا على البيانات المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية. ومن الطبيعي أن تنعكس هذه الآثار على النسب المالية المشتقة من الكشوفات المالية. وبالتالي فهذه المؤشرات في ضوء تغير مستويات الأسعار تصبح مضللة وغير دالة ولا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وبالتالي فان آثار التغير في مستويات الأسعار على المؤشرات المالية مستمدة من أثارها على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.[1]

تختلف وتتعدد مجموع النسب والمؤشرات المالية المشتقة من القوائم المالية على حسب الغرض من التحليل بما يخدم مصالح مستخدمي البيانات المالية سواء كانت لأغراض تقييم السيولة أو الربحية. وعادة تصنف هذه النسب إلى أربع مجموعات متمثلة في:

- نسب السيولة Liquidity Ratios
- نسب النشاط Activity Ratios: هده المجموعة من النسب تحتسب من خلال قسمة رقم صافي المبيعات على عدة عناصر من قائمة المركز المالي ، بحيث يمكن تقييم نجاعة الشركة و إدارتها في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق اكبر قدر من المبيعات التي تعتبر بدورها المصدر الأساسي لتحقيق الأرباح.[2]
- نسب النمو Growth Ratios
- نسب الربحية Profitability Ratios: تعكس نسب الربحية الأداء الكلي للمؤسسة. فهي تبين قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من المبيعات وتعظيم الربحية.[3]

[1] عباس يحي التميمي ؛ عادل علي حسين؛ تحليل السيولة والربحية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار – دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك؛ مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ؛ المجلد 18 العدد 66 ؛ ص ص 441-471 ؛ ص 449.

[2] موسي علي أبو عواد ؛ القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار وأثرها على دلالة النسب المالية ؛ مرجع سابق ؛ ص 34

[3] عباس يحي التميمي ؛ عادل علي حسين؛ نفس المرجع السابق ؛ ص 465

المطلب الأول: حساب نسب السيولة التاريخية والمعدلة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار

يكتسي مؤشر السيولة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية خاصة على المدى القصير والمتوسط. وسنكتفي في بحثنا هذا على نسبتين فقط هما نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة.

01.نسبة التداول Current Ratio

تعتبر نسبة التداول مؤشرا يبين قدرة المنشأة على تسديد التزاماتها في الأجل القصير عن طريق مقارنة الموجودات المتداولة بالمطالب المتداولة[1]. فهي تقيس قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل من خلال موجوداتها المتداولة. وتحسب وفق العلاقة التالية:[2]

نسبة التداول = الموجودات المتداولة ÷ المطالب المتداولة

ونسبة التداول المقبولة عموما هي 02 مرة.

جدول 1-5: حساب نسبة التداول التاريخية والمعدلة للشركة

سنة 2018			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
الموجودات المتداولة	1 127 101 618,12	1 128 573 060,41	1 125 261 771,19
المطاليب المتداولة	1 775 332 747,15	1 775 332 747,15	1 775 332 747,15
نسبة التداول	0,63	0,64	0,63
سنة 2019			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
الموجودات المتداولة	342 235 872,65	342 781 585,37	341 552 686,30
المطاليب المتداولة	956 145 871,39	957 849 249,37	956 145 871,39
نسبة التداول	0,36	0,36	0,36

المصدر : من إعداد الباحث

يمكن القول من خلال النسب المتحصل عليها أن نسبة التداول لم تتأثر بالتغير في مستويات الأسعار وفق النموذجين المستخدمين وظلت ثابتة في مستوياتها في السنتين، رغم التغيير في منهج القياس المستعمل. ومن خلال حساب نسبة التداول لسنتي 2018 و 2019 نلاحظ أن النسبة في سنة

[1] موسي علي أبو عواد ؛ مرجع سابق ؛ ص 34

[2] عباس يحي التميمي ؛ مرجع سابق ؛ ص 463

2018 تفوق النسبة في سنة 2019 ، وبالرغم من ذلك تبقى المؤسسة تغطي التزاماتها قصيرة الأجل بالموجودات طويلة الأجل مما قد ينجر عنه عدم قدرة المنشاة على الوفاء بديونها قصيرة الأجل ؛ هذا اعتمدنا نسبة التداول كمؤشر للتقييم.

02. نسبة السيولة السريعة Quick Ratio

تقيس هده النسبة سيولة الشركة قصيرة الأجل يعد تنزيل الموجودات الأقل سيولة منها. وتعد مقياسا أكثر تشددا لسيولة الوحدة الاقتصادية من نسبة التداول لأنها تستبعد الأصول الأقل سيولة (المخزون + مصاريف مدفوعة مسبقا) . وتحسب وفق العلاقة التالية:[1]

نسبة السيولة السريعة = الموجودات المتداولة – (المخزونات + مصاريف مدفوعة مسبقا) ÷ المطالب المتداولة.

ومتوسط معدل السيولة السريعة الجيد هو 01 مرة.

جدول 2-5: حساب معدل السيولة السريعة التاريخية والمعدلة

سنة 2018			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
الموجودات المتداولة – المخزونات	147 021 797,38	147 021 797,38	147 021 797,38
المطاليب المتداولة	1 775 332 747,15	1 775 332 747,15	1 775 332 747,15
نسبة السيولة السريعة	**0,08**	**0,08**	**0,08**
سنة 2019			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
الموجودات المتداولة – المخزونات	109 944 158,92	109 944 158,92	109 944 158,92
المطاليب المتداولة	956 145 871,39	957 849 249,37	956 145 871,39
نسبة السيولة السريعة	**0,11**	**0,11**	**0,11**

المصدر : من إعداد الباحث

غالبا لا تتأثر نسبة السيولة السريعة بارتفاع مستويات الأسعار لأنها تحسب بعد استبعاد المخزون السلعي من الموجودات المتداولة. وهو ما يفسر ثبات النسبة خلال السنتين. والملاحظ كذلك من الجداول أعلاه وجود تحسن ولو طفيف في نسب السيولة السريعة في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018. ومع ذلك

[1] عباس يحي التميمي ؛ عادل علي حسين؛ تحليل السيولة والربحية في ظل التغير في المستوى العام مرجع سابق ؛ ص 464

تبقى المؤسسة تعاني من خطر السيولة، إي إمكانية الوقوع في مشكل عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.

03. حساب نسب النشاط التاريخية والمعدلة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار

نقتصر فقط على نسبة واحدة من نسب بالنشاط وهي الأكثر استخداما في عمليات التحليل ونخص بالذكر معدل دوران المخزون.

1.3 معدل دوران المخزون: Inventory Turnover

يشير إلى قدرة المنشأة على تدوير مخزوناتها . إي إلى إي مدى مجود مخزون سلعي راكد.[1] وبالتالي فهو يقيس كفاءة نشاط الشراء والتخزين. ويحسب وفق العلاقة التالية:

معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون

متوسط المخزون = (مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة) ÷ 2.

جدول 3-5: حساب معدل دوران المخزون التاريخي والمعدل

سنة 2018			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
مخزون أول المدة	363 269 695,41	392 874 016,94	387 585 354,76
مخزون آخر المدة	236 419 613,00	237 913 575,80	231 015 895,69
متوسط المخزون	**299 844 654,21**	**315 393 796,37**	**309 300 625,23**
معدل دوران المخزون			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
تكلفة المخزونات المستهلكة	170 811 973,66	199 200 132,65	194 318 412,78
متوسط المخزون	299 844 654,21	315 393 796,37	309 300 625,23
معدل دوران المخزون(دورة)	**0,57**	**0,63**	**0,63**
سنة 2019			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
مخزون أول المدة	236 171 860,25	237 146 865,96	292 103 677,32
مخزون آخر المدة	232 291 713,73	232 837 426,45	231 608 527,38
متوسط المخزون	**234 231 786,99**	**234 992 146,21**	**261 856 102,35**
معدل دوران المخزون			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
تكلفة المخزونات المستهلكة	246 124 202,70	247 122 587,01	237 988 546,18
متوسط المخزون	234 231 786,99	234 992 146,21	261 856 102,35
معدل دوران المخزون	**1,05**	**1,05**	**0,91**

المصدر : من إعداد الباحث

[1] موسي علي أبو عواد ؛ مرجع سابق ؛ ص 34

من خلال الجدول أعلاه ومن خلال احتساب معدل دوران المخزون يتضح أن المؤسسة لا تنتهج مبدأ تدوير المخزون السلعي لعدة مرات في السنة وغالبا يبقى المخزون لمدة أكثر من السنة وهذا ما شوهد من خلال معطيات سنة 2018 ، رغم تحسن المؤشر في سنة 2019 والذي بلغ الدورة الواحدة. وكذلك الملاحظ من خلال الجدولين السابقين أن المعدل لم يختلف كثيرا خلال السنتين إذا اعتمدنا احد النموذجين المعتمدين للتعبير عن تغير مستويات الأسعار، إي أن المعدل لم يسجل فروقات كبيرة إلا في سنة 2019 عند اعتماد منهج التكلفة الجارية انخفض معدل دوران المخزون.

المطلب الثاني: حساب نسب الربحية التاريخية والمعدلة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء فرع ادرار

تعكس الأداء الكلي للمؤسسة . ومن ابرز هذه النسب:

01. نسبة مجمل الربح إلى المبيعات :

يبين كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة المبيعات.[1]

حيث أن مجمل الربح يساوي إلى طرح تكلفة البضاعة المباعة من صافي المبيعات.

وبالتالي مجمل الربح = مجموع الإيرادات – مصاريف النشاط الجاري.[2]

جدول 4-5: حساب نسبة مجمل الربح إلى المبيعات التاريخية والمعدلة

سنة 2018			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
مجمل الربح	-2 720 695 213,49	-3 279 382 454,41	-3 277 300 573,23
المبيعات	2 547 667 795,42	2 563 766 802,03	2 547 667 795,42
نسبة مجمل الربح إلى المبيعات	**-1,07**	**-1,28**	**-1,29**
سنة 2019			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
مجمل الربح	-1 039 472 412,81	-1 566 976 681,74	-1 688 209 339,97
المبيعات	2 936 657 365,39	2 943 556 325,53	2 936 657 365,39
نسبة مجمل الربح إلى المبيعات	**-0,35**	**-0,53**	**-0,57**

المصدر : من إعداد الباحث

من البديهي أن تكون النسبة سالبة إذا كان مجمل الربح سالبا والذي يمثل الفرق بين مجموع الإيرادات والمصاريف التشغيلية. وهو ما يبين عدم الكفاءة في إدارة عناصر التكلفة. وبالتالي يمكن القول

[1] عباس يحي التميمي ؛ عادل علي حسين؛ مرجع سابق ؛ ص 466

[2] سمير عباس ؛ عبد علي ؛ استخدام النسب المالية كأداة لتقييم كفاءة الأداء ؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ؛ العدد 2012/32 ص ص 249 – 270 ؛ ص 259.

أن عناصر تكلفة المنتوج المباع تفوق الإيراد المحصل من بيعه. رغم أن هذه النسبة اختلفت عند تغيير نموذج القياس .

02. نسبة العائد على حقوق الملكية :

يقيس العائد على حقوق الملكية العائد المحقق من استثمار أموال المالكين، ويكشف عن أداء الإدارة. فارتفاعه يشير إما إلى كفاءة الإدارة أو دليل على المخاطرة العالية الناجمة عن زيادة الرافعة المالية. أما انخفاضه يؤشر إلى تمويل متحفظ بالقروض.[1]

جدول 5-5: حساب نسبة العائد على حقوق الملكية

سنة 2018			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
صافي الدخل	-2 720 695 213,49	-3 279 382 454,41	-3 277 300 573,23
حقوق الملكية	21 683 168 986,68	28 398 001 592,55	28 129 500 460,29
نسبة العائد على حقوق الملكية	-0,13	-0,12	-0,12
سنة 2019			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
صافي الدخل	-1 039 472 412,81	-1 566 976 681,74	-1 688 209 339,97
حقوق الملكية	22 482 205 807,07	28 151 070 094,74	29 890 159 706,78
نسبة العائد على حقوق الملكية	-0,05	-0,06	-0,06

المصدر : من إعداد الباحث

ومن حيث الدلالة يوضح العائد على حقوق الملكية قيمة العائد الذي تحصل عليه المؤسسة من خلال استثمار وحدة واحدة من حقوق الملكية. ومن خلال النتائج المتحصل عليها نلاحظ أن المؤشر يتبع النتيجة السالبة في الإشارة وبالتالي و من خلال اعتماد هذا المؤشر للتقييم نقول أن استثمار حقوق الملكية لم يحقق عائد خلال السنتين رغم التغيير في طريقة القياس.

كذلك نلاحظ أن المؤشر شهد انخفاضا في قيمته بنفس القيمة في سنة 2018 عند استخدام نموذجي التكلفة التاريخية المعدلة ونموذج التكلفة الجارية على حد سواء. نفس الملاحظة يمكن استخدامها للتعليل على سنة 2019 ولكن بالعكس؛ إي أن المؤشر شهد ارتفاعا ولو طفيف في نسبته.

[1] عباس يحي التميمي ؛ عادل علي حسين؛ مرجع سابق ؛ ص 467

03. نسبة العائد على الاستثمار أو الموجودات Return On Investment

يقيس هذا المؤشر كفاءة الإدارة في تشغيل موجوداتها من اجل توليد الأرباح الصافية[1]. فهو يعتبر من أهم المؤشرات التحليلية التي تستخدم لتقييم الأداء في شركات الأعمال والتي تهم الإدارة والملاك والمستثمرين. ويسمى أيضا بالقابلية الإيرادية فهو يعبر عن ربحية الدينار الواحد المستثمر داخل المؤسسة. ويحسب وفق العلاقة التالية [2]:

معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح قبل الضريبة÷ مجموع الموجودات التشغيلية.

= (صافي الربح قبل الضريبة ÷ صافي المبيعات) x (صافي المبيعات ÷ مجموع الموجودات)

= ربحية الدينار الواحد من المبيعات x إنتاجية الدينار الواحد من الاستثمار .

جدول 6-5: حساب معدل العائد على الاستثمار التاريخي والمعدل

سنة2018			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
صافي الربح قبل الضريبة	-2 720 695 213,49	-3 279 382 454,41	-3 277 300 573,23
إجمالي التثبيتات	22 764 530 940,78	29 190 050 555,52	28 923 948 377,94
نسبة العائد على الاستثمار	-0,12	-0,11	-0,11
سنة2019			
البيان	تكلفة تاريخية	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة جارية
صافي الربح قبل الضريبة	-1 039 472 412,81	-1 566 976 681,74	-1 688 209 339,97
إجمالي التثبيتات	22 915 273 844,46	28 947 831 409,08	30 685 594 853,22
نسبة العائد على الاستثمار	-0,05	-0,05	-0,06

المصدر : من إعداد الباحث

من الملاحظ كذلك انه لا توجد فروق كبيرة ذات دلالة في نسبة العائد على الاستثمار حتى في ظل استخدام نموذجي التكلفة التاريخية المعدلة ونموذج التكلفة الجارية للقياس المحاسبي خلال سنتي الدراسة.

[1] نوري محمود احمد الصبيحي؛ محمد راضي عبد الكاظم ؛ تقويم أداء المصارف باستخدام مؤشر العائد على الاستثمار – دراسة لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ؛ مجلة كلية المأمون ؛ العدد 34 2019 . ص 106

[2] حمزة محمود الزبيدي؛ الإدارة المالية المتقدمة ؛ دار الوراق للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن 2004 ؛ ص 204.

04. مؤشر الرافعة المالية Financial Leverage Index

يعتبر تأثيرها ايجابيا على المركز المالي للمنشاة عندما يكون مؤشر الرافعة المالية يزيد عن الواحد الصحيح ويحسب وفق العلاقة التالية[1]:

مؤشر الرافعة المالية = العائد على حقوق الملكية ÷ العائد على إجمالي الموجودات.

جدول 7-5: حساب الرافعة المالية التاريخية والمعدلة

سنة2018			
البيان	**تكلفة تاريخية**	**تكلفة تاريخية معدلة**	**تكلفة جارية**
إجمالي الأصول	23 891 632 558,90	30 318 623 615,93	30 049 210 149,13
إجمالي حقوق الملكية	21 683 168 986,68	28 398 001 592,55	28 129 500 460,29
الرافعة المالية	**1,10**	**1,07**	**1,07**
بصيغة أخرى			
البيان	**تكلفة تاريخية**	**تكلفة تاريخية معدلة**	**تكلفة جارية**
العائد على حقوق الملكية	-0,13	-0,12	-0,12
العائد على إجمالي الموجودات	-0,11	-0,11	-0,11
الرافعة المالية	**1,10**	**1,07**	**1,07**
سنة2019			
البيان	**تكلفة تاريخية**	**تكلفة تاريخية معدلة**	**تكلفة جارية**
إجمالي الأصول	23 257 509 717,11	29 290 612 994,45	31 027 147 539,52
إجمالي حقوق الملكية	22 482 205 807,07	28 151 070 094,74	29 890 159 706,78
الرافعة المالية	**1,03**	**1,04**	**1,04**
بصيغة أخرى			
البيان	**تكلفة تاريخية**	**تكلفة تاريخية معدلة**	**تكلفة جارية**
العائد على حقوق الملكية	-0,05	-0,06	-0,06
العائد على إجمالي الموجودات	-0,04	-0,05	-0,05
الرافعة المالية	**1,03**	**1,04**	**1,04**

المصدر : من إعداد الباحث

تتعلق الرافعة المالية باستخدام الديون لشراء الأصول وتجنب استخدام الكثير من رأس المال. حيث كلما زادت نسبة الدين ازداد حجم الرافعة المالية. ومع ذلك فان وجود مقدار مفرط من الرافعة المالية

[1] موسي علي أبو عواد ؛ مرجع سابق ؛ ص 36

يوحي إلى أمر مفرط بالمخاطر. من خلال الجداول أعلاه نقول أن اثر الرافعة المالية اكبر من الواحد خلال السنتين وبالتالي فان اثر الرافعة المالية على المركز المالي للمؤسسة يعد ايجابيا. إي أن الرافعة المالية تعمل إيجابا لصالح الشركة من حيث إمكانية زيادة الأرباح نتيجة المتاجرة على الملكية بغض النظر عن المصدر المستخرجة منه. ومنه نقول أن الشركة تعتمد على الديون لشراء الأصول ولكن بصفة عقلانية غير محفوفة بالمخاطر.

كذلك من الملاحظ أن النسبة في سنة 2018 شهدت تغييرا كبيرا مقارنة بسنة 2019 عند احتسابها وفق القيم المعدلة وفق التكلفة التاريخية أو الجارية. نتاجا للتغير الحادث في صافي الدخل بعد استبعاد آثار التغير في مستويات الأسعار.

وكحوصلة لما سبق يمكن أن نقول أن آثار التغير في مستويات الأسعار تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة المنشأة. وتنعكس هذه الآثار على نسب السيولة والربحية والنشاط على حسب معدل التغيير وطول فترة حيازة البنود التي تتأثر بالتغير في مستويات الأسعار.

من خلال استعراض جميع النسب المالية التي قمنا بحسابها للوقوف على مدى تباين نسبها الناتج عن تغير مستويات الأسعار من سنة إلى أخرى؛ يتضح عدم وجود اختلافات كبيرة ذات دلالة بين النسب المحسوبة وفق التكلفة التاريخية والنسب المحسوبة وفق القيم المعدلة وفق التغير في مستويات الأسعار.

المبحث الثاني: أهمية اعتماد البيانات المحاسبية المعدلة حسب مستوى الأسعار في الرقابة على الموازنة الاستثمارية

يعتبر قرار الاستثمار أحد القارات الهامة داخل المؤسسة نظرا لأهمية قيمة الاستثمارات في قائمة المركز المالي. والتي تؤثر على خزينة المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى تتطلب غالبا اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل نظرا لكبر حجم مبالغها ، بحيث لا تستطيع السنة المالية تحمل عبئها. وبالتالي فان القرارات المتعلقة بها لها تأثير بعيد المدى على سلامة المركز المالي للمؤسسة وبالتالي تتطلب إجراء تحليل وتخطيط دقيقين من جانب الإدارة. حتى يتسنى لها إعداد الجدول الزمني للاستثمارات وكيفية تمويلها.

وفيما يخص دراستنا هاته سنقوم بتعديل الموازنة الاستثمارية التقديرية ومقارنتها بالموازنة المنجزة لمعاينة الأثر الذي تحدثه عملية التعديل من خلال انحراف الموازنة المسجل في نهاية الدورة.

المطلب الأول: تعديل الموازنة الاستثمارية لسنة 2018

01. تعديل الموازنة الاستثمارية التقديرية للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2018

سنقوم بتعديل بنود الموازنة التقديرية الاستثمارية حسب المستوى العام للأسعار ثم حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار.

تعد الموازنة التقديرية الاستثمارية للسنة القادمة في نهاية كل سنة حالية. وبالتالي فان الموازنة الاستثمارية التقديرية لسنة 2018 تعد في نهاية سنة 2017. وبالتالي فالقيم المدرجة في موازنة 2018 معبر عنها بالقيم التاريخية في نهاية سنة 2017 إي بتاريخ 2017/12/31. ولإجراء عملية المقارنة بين الموازنات يجب أن نقوم بعملية الإزاحة. إي تعدل الموازنة لتتجانس الأرقام المراد مقارنتها ببعضها. وبالتالي فإذا ما أردنا مقارنة الموازنة المعدة في نهاية سنة 2017 بالموازنة في نهاية 2018 فيجب تعديلها بالأرقام القياسية التي تعبر عن تغيرات مستوى الأسعار في تاريخ إجراء المقارنة، لتكون عملية المقارنة معبرة.

وبناء على ما سبق فان الموازنة التقديرية الاستثمارية لسنة 2018 تعدل وفق العلاقة التالية:

قيمة البند المعدلة = قيمة البند التاريخية X الرقم القياسي العام بتاريخ إجراء المقارنة ÷ الرقم القياسي العام بتاريخ إعداد الموازنة .

إي أن قيمة البند المعدلة (بتاريخ 2018/12/31) = قيمة البند التاريخية X الرقم القياسي العام (بتاريخ 2018/12/31) ÷ الرقم القياسي العام (بتاريخ 2017/12/31)

جدول 8-5: الموازنة التقديرية الاستثمارية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار لسنة 2018 بتاريخ 2018-12-31

رقم	البيان	مبلغ تاريخي(دج)	معامل التعديل	المبلغ المعدل (دج)
01	Acquisition des batteries DC pour les groupes Pratt & Whitney.	25 000 000,00	117,8÷127,7	27 101 018,68
02	Acquisition des cabines sanitaires pour la centrale de TIMIMOUN	3 000 000,00	117,8÷127,7	3 252 122,24
03	Acquisition des deux transformateur TA 375 KVA pour la centrale de Kabertene.	2 000 000,00	117,8÷127,7	2 168 081,49
04	Extension du système télésurveillance des centrales de l'unité ADRAR et installation détecteur métaux pour Ain saleh	11 000 000,00	117,8÷127,7	11 924 448,22
05	Acquisition des deux (2) vannes de sectionnement gaz 8" du ZK	3 000 000,00	117,8÷127,7	3 252 122,24
06	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR (Convention n°04/17/SPE/PC-PWPS)	195 000 000,00	117,8÷127,7	211 387 945,67
07	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR (Convention n°01/17/SPE/PC-ALGESCO)	40 000 000,00	117,8÷127,7	43 361 629,88
08	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR	90 000 000,00	117,8÷127,7	97 563 667,23
09	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR	90 000 000,00	117,8÷127,7	97 563 667,23
10	Acquisition des régulateurs de pression et pièces de rechange pour postes gaz de l'unité d'Adrar.	40 000 000,00	117,8÷127,7	43 361 629,88
	المجموع	**499 000 000,00**		**540 936 332,77**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الموازنة الاستثمارية للمؤسسة

من الملاحظ انه عند تعديل أرقام الموازنة الاستثمارية حسب المستوى العام للأسعار، فان مجموع الموازنة المعدلة زاد عن الموازنة التاريخية بنسبة 08% وهو ما يبين ارتفاع المستوى العام للأسعار خلال الفترة.

الغرض من تعديل الموازنة الاستثمارية هو القيام بعملية إزاحتها أو بعبارة اصح تجانس قيمها للتعبير عنها في تاريخ 2018/12/31.

جدول 9-5: الموازنة التقديرية الاستثمارية لسنة 2018 المعدلة حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار بتاريخ 2018/12/31

الرقم	البيان	مبلغ تاريخي(دج)	م.التعديل	المبلغ المعدل(دج)
01	Acquisition des batteries DC pour les groupes Pratt & Whitney	25 000 000,00	121,6÷126,2	25 945 723,68
02	Acquisition des cabines sanitaires pour la centrale de TIMIMOUN	3 000 000,00	137,81÷143,36	3 120 818,52
03	Acquisition des deux transformateur TA 375 KVA pour la centrale de Kabertene.	2 000 000,00	121,6÷126,2	2 075 657,89
04	Extension du système télésurveillance des centrales de l'unité ADRAR et installation	11 000 000,00	121,6÷126,2	11 416 118,42
05	Acquisition des deux (2) vannes de sectionnement gaz 8" du ZK	3 000 000,00	186 ÷161,2	2 600 000,00
06	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR (Convention	195 000 000,00	186 ÷161,2	169 000 000,00
07	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR (Convention	40 000 000,00	186 ÷161,2	34 666 666,67
08	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles PWPS FT8 de	90 000 000,00	186 ÷161,2	78 000 000,00
09	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles TM 2500 GE de	90 000 000,00	186 ÷161,2	78 000 000,00
10	Acquisition des régulateurs de pression et pièces de rechange pour postes gaz de l'unité	40 000 000,00	121,6÷126,2	41 513 157,89
	المجموع	**499 000 000,00**		**446 338 143,08**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

اعتمدنا في تعديل بنود الموازنة الاستثمارية التقديرية الأرقام القياسية الخاصة بالأسعار الوحدوية عند الاستيراد. اعتمدنا هذا الرقم للتعديل لان غالبية الاستثمارات التي تعتزم المنشاة حيازتها يتم اقتناؤها عن طريق الاستيراد الخارجي. فلتعديل بنود هذه الموازنة استخدمنا الأرقام القياسية الخاصة بأسعار المجموعة السلعية أو المجموعة السلعية المماثلة التي ينتمي إليها كل بند استثماري على حدى. ومن خلال عملية التعديل نلاحظ أن المجموع النهائي للموازنة قد نقص بنسبة 11% وهو ما يبين أن مستويات الأسعار الخاصة بالموجودات التي تحتويها الموازنة قد شهدت انخفاضا خلال السنة.

02. تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية (المنجزة) للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2018

تعد الموازنة المنجزة أو الموازنة بعد الأداء كأداة رقابة وتقييم للأداء وتحديد حجم الانحرافات عن الشيء المقدر. وبالتالي فان قيم الموازنة في هذه الحالة عبارة عن قيم أنجزت خلال السنة المنتهية. فعملية إزاحة قيمها إلى تاريخ المقارنة، ما هي إلا عبارة عن عملية تعديل كافة بنودها وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار. وعليه فان الموازنة الاستثمارية المنجزة تعدل بنودها التاريخية بضرب قيمها التاريخية في معامل يساوي إلى الرقم القياسي العام بتاريخ المقارنة مقسوم على الرقم القياسي العام بتاريخ تنفيذ البند.

وبما أن هذه العمليات معظمها لا تحدث في تاريخ معين وإنما تتوزع عملية تنفيذها على مدار السنة فان عملية التعديل في هذه الحالة تأخذ متوسط الرقم القياسي خلال السنة بدل الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند. إي أن:

قيمة البند المعدل (2018/12/31)= القيمة التاريخية للبند * الرقم القياسي العام (2018/12/31) ÷ متوسط الرقم القياسي العام لسنة 2018.

جدول 10-5: تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار (في 2018/12/31)

الرقم	البيان	مبلغ تاريخي(دج)	معامل التعديل	المبلغ المعدل(دج)
01	Acquisition des batteries DC pour les groupes Pratt & Whitney	25 000 000,00	127,4÷127,7	25 058 869,70
02	Acquisition des cabines sanitaires pour la centrale de TIMIMOUN	3 000 000,00	127,4÷127,7	3 007 064,36
03	Acquisition des deux transformateur TA 375 KVA pour la centrale de Kabertene.	2 000 000,00	127,4÷127,7	2 004 709,58
04	Extension du système télésurveillance des centrales de l'unité ADRAR et installation	11 000 000,00	127,4÷127,7	11 025 902,67
05	Acquisition des deux (2) vannes de sectionnement gaz 8" du ZK	3 000 000,00	127,4÷127,7	3 007 064,36
06	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR (Convention	195 000 000,00	127,4÷127,7	195 459 183,67
07	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR (Convention	40 000 000,00	127,4÷127,7	40 094 191,52
08	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles PWPS FT8 de	90 000 000,00	127,4÷127,7	90 211 930,93
09	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles TM 2500 GE	90 000 000,00	127,4÷127,7	90 211 930,93
10	Acquisition des régulateurs de pression et pièces de rechange pour postes gaz de l'unité	40 000 000,00	127,4÷127,7	40 094 191,52
	المجموع	**499 000 000,00**		**500 175 039,25**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

من خلال الجدول السابق اتضح أن الموازنة الاستثمارية المنجزة المعدلة وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار ارتفعت قيمتها بنسبة 0.2% إي أن نسبة الاختلاف تكاد تكون منعدمة. وهو ما يدل على أن المستوى العام للأسعار لم يشهد ارتفاعا كبيرا خلال السنة بدليل الأرقام المحصل عليها من عملية التعديل.

جدول 11-5: تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى الخاص للأسعار

الرقم	البيان	مبلغ تاريخي(دج)	معامل التعديل	المبلغ المعدل(دج)
01	Acquisition des batteries DC pour les groupes Pratt & Whitney.	25 000 000,00	124,35÷126,2	25 371 934,06
02	Acquisition des cabines sanitaires pour la centrale de TIMIMOUN	3 000 000,00	141,15÷143,36	3 046 971,31
03	Acquisition des deux transformateur TA 375 KVA pour la centrale de Kabertene.	2 000 000,00	124,35÷126,2	2 029 754,72
04	Extension du système télésurveillance des centrales de l'unité ADRAR et installation	11 000 000,00	124,35÷126,2	11 163 650,99
05	Acquisition des deux (2) vannes de sectionnement gaz 8" du ZK	3 000 000,00	170,57 ÷161,2	2 835 199,62
06	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR (Convention	195 000 000,00	170,57 ÷161,2	184 287 975,61
07	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR (Convention	40 000 000,00	170,57 ÷161,2	37 802 661,66
08	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR	90 000 000,00	170,57 ÷161,2	85 055 988,74
09	Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR	90 000 000,00	170,57 ÷161,2	85 055 988,74
10	Acquisition des régulateurs de pression et pièces de rechange pour postes gaz de l'unité d'Adrar.	40 000 000,00	124,35÷126,2	40 595 094,49
	المجموع	**499 000 000,00**		**477 245 219,95**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

من خلال عملية التعديل اتضح أن الموازنة الاستثمارية المنجزة المعدلة حسب الأرقام القياسية الخاصة منخفضة على المجموع التاريخي لها بنسبة 04%. وبالتالي يمكن القول أن مستوى أسعار المجموعة السلعية التي تنتمي إليها بنود الموازنة قد شهدت انخفاضا خلال السنة.

03. حساب الانحراف الكلي للموازنة التقديرية عند التعديل حسب مستويات الأسعار بتاريخ 2018/12/31

بعد إجراء عملية تعديل بنود الموازنة الاستثمارية التقديرية ثم يليها تعديل الموازنة المنفذة أو المنجزة، تأتي عملية المقارنة للوقوف على حجم الانحراف المسجل بعد كل عملية تنفيذ.

فمن خلال عملية مقارنة الموازنة المعدة وفق التكاليف التاريخية بالموازنة المنجزة التاريخية لاحظنا أن مجموع المبالغ المرصدة لعملية الاستثمار قد تم استهلاكها خلال سنة 2018 . وبالتالي فمن البديهي أن يكون الانحراف يساوي إلى الصفر. ولكن ما يعاب على عملية المقارنة أننا نقارن قيم غير متجانسة القيمة لان الموازنتين معدتين في وقتين مختلفين.

وعند تعديل الموازنة الاستثمارية وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار لاحظنا ارتفاع في قيمة مجموعها بنسبة 08 % كذلك نفس الشيء حدث عند تعديل الموازنة المنفذة إي أن مجموعها ارتفع ولكن بنسبة اقل إي بنسبة 0.2% . وعند مقارنة الموازنة المقدرة المعدلة وفق الأرقام القياسية العامة بالموازنة

المنفذة المعدلة كذلك وفق الأرقام القياسية العامة لاحظنا في هذه الحالة أن الانحراف بلغ نسبة 7.5 سالب. إي أن الموازنة المنفذة تقل عن الموازنة المقدرة بنسبة 7.5% وفق هذا الأساس.

ولكن عند تعديل الموازنة وفق الأرقام القياسية الخاصة انخفض مجموعها بنسبة 11% . كما أن الموازنة الاستثمارية المنفذة عرفت انخفاضا كذلك في قيمتها بنسبة 04% عند تعديل قيمها وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار. وبالتالي عند مقارنة الموازنتين في نفس التاريخ إي 2018/12/31 سجلنا انحرافا بنسبة تقارب 07%. إي أن مجموع الموازنة المنفذة يزيد عن مجموع الموازنة المقدر وفق هذا الأساس.

والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول 12-5: انحراف الموازنة الاستثمارية التاريخية والمعدلة حسب مستوى الأسعار لسنة 2018

رقم	مبالغ تاريخية				تكلفة تاريخية معدلة بالرقم القياسي العام				تكلفة تاريخية معدلة بالأرقام القياسية الخاصة			
	ت, مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة	ت, مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة %	ت, مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة %
1	25 000 000,00	25 000 000,00	0,00	0,00	27 101 018,68	25 058 869,70	-2 042 148,97	-7,54	25 945 723,68	25 371 934,06	-573 789,63	-2,21
2	3 000 000,00	3 000 000,00	0,00	0,00	3 252 122,24	3 007 064,36	-245 057,88	-7,54	3 120 818,52	3 046 971,31	-73 847,21	-2,37
3	2 000 000,00	2 000 000,00	0,00	0,00	2 168 081,49	2 004 709,58	-163 371,92	-7,54	2 075 657,89	2 029 754,72	-45 903,17	-2,21
4	11 000 000,00	11 000 000,00	0,00	0,00	11 924 448,22	11 025 902,67	-898 545,55	-7,54	11 416 118,42	11 163 650,99	-252 467,44	-2,21
5	3 000 000,00	3 000 000,00	0,00	0,00	3 252 122,24	3 007 064,36	-245 057,88	-7,54	2 600 000,00	2 835 199,62	235 199,62	9,05
6	195 000 000,00	195 000 000,00	0,00	0,00	211 387 945,67	195 459 183,67	-15 928 762,00	-7,54	169 000 000,00	184 287 975,61	15 287 975,61	9,05
7	40 000 000,00	40 000 000,00	0,00	0,00	43 361 629,88	40 094 191,52	-3 267 438,36	-7,54	34 666 666,67	37 802 661,66	3 135 995,00	9,05
8	90 000 000,00	90 000 000,00	0,00	0,00	97 563 667,23	90 211 930,93	-7 351 736,31	-7,54	78 000 000,00	85 055 988,74	7 055 988,74	9,05
9	90 000 000,00	90 000 000,00	0,00	0,00	97 563 667,23	90 211 930,93	-7 351 736,31	-7,54	78 000 000,00	85 055 988,74	7 055 988,74	9,05
10	40 000 000,00	40 000 000,00	0,00	0,00	43 361 629,88	40 094 191,52	-3 267 438,36	-7,54	41 513 157,89	40 595 094,49	-918 063,40	-2,21
مج	**499 000 000,00**	**499 000 000,00**	**0,00**	**0,00**	**540 936 332,77**	**500 175 039,25**	**-40 761 293,52**	**-7,54**	**446 338 143,08**	**477 245 219,95**	**30 907 076,87**	**6,92**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

المطلب الثاني : تعديل الموازنة الاستثمارية لسنة 2019

01. تعديل الموازنة الاستثمارية التقديرية للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2019

نفس الإجراء المطبق في سنة 2018 سنقوم بتعديل بنود الموازنة التقديرية الاستثمارية حسب المستوى العام للأسعار ثم حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار.

الموازنة الاستثمارية التقديرية لسنة 2019 تعد في نهاية سنة 2018. وبالتالي فإذا ما أردنا مقارنة الموازنة المعدة في نهاية سنة 2018 بالموازنة في نهاية 2018 فيجب تعديلها بالأرقام القياسية التي تعبر عن تغيرات مستوى الأسعار في تاريخ إجراء المقارنة.

وعليه فان الموازنة التقديرية الاستثمارية لسنة 2019 تعدل بضرب بنودها في معامل يساوي إلى الرقم القياسي في تاريخ المقارنة (2019/12/31) مقسوم على الرقم القياسي بتاريخ إعداد الموازنة

جدول 13–5: الموازنة التقديرية الاستثمارية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار لسنة 2019

الرقم	البيان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
1	interconnections des sites Adrar et In salah au backbone FB unité ADRAR	40 000 000,00	127,7÷129	40 407 204,39
2	Acquisition de moyen de transport et manutentions pour la nouvelle unité d'Adrar	46 150 000,00	127,7÷129	46 619 812,06
3	Construction bac fuel pour la centrale d'Adrar	192 000 000,00	127,7÷129	193 954 581,05
4	Acquisition de pièces de rechange MARK IV pour les groupes TG frame 5 de la centrale d'Adrar	7 500 000,00	127,7÷129	7 576 350,82
5	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles FT8 PWPS	214 500 000,00	127,7÷129	216 683 633,52
6	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles TM 2500 GE	50 000 000,00	127,7÷129	50 509 005,48
7	Acquisition des huiles et graisses pour les groupes de l'unité d'Adrar.	45 000 000,00	127,7÷129	45 458 104,93
8	Acquisition pièce de rechange partie chaude pour les turbines à gaz frame 5001 PA de l'unité	33 000 000,00	127,7÷129	33 335 943,62
9	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ADRAR	214 500 000,00	127,7÷129	216 683 633,52
10	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 TIMIMOUN			
11	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 KABERTENE			
12	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ZAOUIET KOUNTA			
13	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE ZAOUIET KOUNTA	78 000 000,00	127,7÷129	78 794 048,55
14	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE TIMIMOUN			
15	Acquisition des kits de pièce de combustion pour les turbines à gaz frame 5001 PA de la division	66 062 000,00	127,7÷129	66 734 518,40
16	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des TG frame 5 d'Adrar	142 975 000,00	127,7÷129	144 430 501,17
17	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des turbines à gaz PWPS FT8 de la division	142 221 000,00	127,7÷129	143 668 825,37
18	Acquisition de pièces de rechange MARK V Ie et tableau excitation et protection in Salah	197 514 000,00	127,7÷129	199 524 714,17
	المجموع	**1 469 422 000,00**		**1 484 380 877,06**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

من خلال تعديل بنود الموازنة الاستثمارية حسب المستوى العام للأسعار زاد مجموع الموازنة بنسبة 01% ليمثل اثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على الموازنة الاستثمارية لسنة 2019.

14-5: الموازنة التقديرية الاستثمارية المعدلة حسب مستويات الأسعار الخاصة لسنة 2019

الرقم	البيان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
1	interconnections des sites Adrar et In salah au backbone FB unité ADRAR	40 000 000,00	140,57÷150,3	42 768 727,32
2	Acquisition de moyen de transport et manutentions pour la nouvelle unité d'Adrar	46 150 000,00	140,57÷150,3	49 344 419,15
3	Construction bac fuel pour la centrale d'Adrar	192 000 000,00	119,80÷132,85	212 914 858,10
4	Acquisition de pièces de rechange MARK IV pour les groupes TG frame 5 de la centrale d'Adrar	7 500 000,00	161,2÷171,8	7 993 176,18
5	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles FT8 PWPS	214 500 000,00	161,2÷171,8	228 604 838,71
6	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles TM 2500 GE	50 000 000,00	161,2÷171,8	53 287 841,19
7	Acquisition des huiles et graisses pour les groupes de l'unité d'Adrar.	45 000 000,00	93,9 ÷93,4	44 760 383,39
8	Acquisition pièce de rechange partie chaude pour les turbines à gaz frame 5001 PA de l'unité (instrumentation)	33 000 000,00	161,2÷171,8	35 169 975,19
9	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ADRAR	214 500 000,00	161,2÷171,8	228 604 838,71
10	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 TIMIMOUN			
11	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 KABERTENE			
12	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ZAOUIET KOUNTA			
13	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE ZAOUIET KOUNTA	78 000 000,00	161,2÷171,8	83 129 032,26
14	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE TIMIMOUN			
15	Acquisition des kits de pièce de combustion pour les turbines à gaz frame 5001 PA de la division d'Adrar	66 062 000,00	126,2÷117,9	61 717 193,34
16	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des TG frame 5 d'Adrar	142 975 000,00	161,2÷171,8	152 376 581,89
17	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des turbines à gaz PWPS FT8 de la division d'Adrar	142 221 000,00	161,2÷171,8	151 573 001,24
18	Acquisition de pièces de rechange MARK V Ie et tableau excitation et protection in Salah	197 514 000,00	161,2÷171,8	210 501 893,30
	المجموع	**1 469 422 000,00**		**1 562 746 759,96**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

من خلال جدول تعديل الموازنة الاستثمارية حسب مستويات الأسعار الخاصة بالوحدة عند الاستيراد زاد مجموع الموازنة عند التعديل بنسبة زيادة تقدر ب 06% . وبالتالي فان زيادة مجموع الموازنة المعدلة دليل على ارتفاع مستويات أسعار غالبية أصول المؤسسة.

02. تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية للشركة (ج.إ. ك – وحدة ادرار) لسنة 2019

تعدل كافة بنود موازنة الأداء وفق الأرقام القياسية للأسعار. وعليه فان الموازنة الاستثمارية المنجزة تعدل بنودها التاريخية بضرب قيمها التاريخية في معامل يساوي إلى الرقم القياسي العام بتاريخ المقارنة مقسوم على الرقم القياسي العام بتاريخ تنفيذ البند.

وبما أن هذه العمليات معظمها لا تحدث في تاريخ معين وإنما تتوزع عملية تنفيذها على مدار السنة فان عملية التعديل في هذه الحالة تأخذ متوسط الرقم القياسي خلال السنة بدل الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند. إي أن البند يعدل بضرب قيمته التاريخية في معامل تعديل يساوي إلى الرقم القياسي في تاريخ المقارنة (2019/12/31) مقسوم على متوسط الرقم القياسي خلال السنة.

15-5: الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2019 المعدلة حسب المستوى العام للأسعار

رقم	البيان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
1	interconnections des sites Adrar et In salah au backbone FB unité ADRAR	40 000 000,00	127,7 ÷129	40 407 204,39
2	Acquisition de moyen de transport et manutentions pour la nouvelle unité d'Adrar	46 150 000,00	127,7 ÷129	46 619 812,06
3	Construction bac fuel pour la centrale d'Adrar	51 000 000,00	127,7 ÷129	51 519 185,59
4	Acquisition de pièces de rechange MARK IV pour les groupes TG frame 5 de la centrale d'Adrar	7 500 000,00	127,7 ÷129	7 576 350,82
5	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles FT8 PWPS	0,00	127,7 ÷129	0,00
6	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles TM 2500 GE	0,00	127,7 ÷129	0,00
7	Acquisition des huiles et graisses pour les groupes de l'unité d'Adrar.	0,00	127,7 ÷129	0,00
8	Acquisition pièce de rechange partie chaude pour les turbines à gaz frame 5001 PA de l'unité (instrumentation)	33 000 000,00	127,7 ÷129	33 335 943,62
9	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ADRAR	0,00	127,7 ÷129	0,00
10	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 TIMIMOUN			
11	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 KABERTENE			
12	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ZAOUIET KOUNTA			
13	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE ZAOUIET KOUNTA	0,00	127,7 ÷129	0,00
14	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE TIMIMOUN			
15	Acquisition des kits de pièce de combustion pour les turbines à gaz frame 5001 PA de la division d'Adrar	0,00	127,7 ÷129	0,00
16	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des TG frame 5 d'Adrar	0,00	127,7 ÷129	0,00
17	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des turbines à gaz PWPS FT8 de la division d'Adrar	49 000 000,00	127,7 ÷129	49 498 825,37
18	Acquisition de pièces de rechange MARK V Ie et tableau excitation et protection in Salah	197 514 000,00	127,7 ÷129	199 524 714,17
	المجموع	**424 164 000,00**		**428 482 036,02**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

الملاحظ من الجدول السابق والذي يمثل الموازنة المعدلة حسب المستوى العام للأسعار أن مجموع الموازنة بعد التعديل قد زادت قيمته بنسبة 01% عن القيمة التاريخية. إي أن تعديل بنود الموازنة حسب المستوى العام للأسعار نتج عنه زيادة في مجموعها بنسبة 01%.

جدول 16-5: تعديل الموازنة الاستثمارية الفعلية لسنة 2019 حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار

الرقم	البيان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
1	interconnections des sites Adrar et In salah au backbone FB unité ADRAR	40 000 000,00	141,48÷150,3	42 493 638,68
2	Acquisition de moyen de transport et manutentions pour la nouvelle unité d'Adrar	46 150 000,00	141,48÷150,3	49 027 035,62
3	Construction bac fuel pour la centrale d'Adrar	51 000 000,00	121,42÷132,85	55 800 938,89
4	Acquisition de pièces de rechange MARK IV pour les groupes TG frame 5 de la centrale d'Adrar	7 500 000,00	167,25÷171,8	7 704 035,87
5	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles FT8 PWPS	0,00	167,25÷171,8	0,00
6	Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles TM 2500 GE	0,00	167,25÷171,8	0,00
7	Acquisition des huiles et graisses pour les groupes de l'unité d'Adrar.	0,00	90,75 ÷93,4	0,00
8	Acquisition pièce de rechange partie chaude pour les turbines à gaz frame 5001 PA de l'unité	33 000 000,00	167,25÷171,8	33 897 757,85
9	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ADRAR	0,00	167,25÷171,8	0,00
10	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 TIMIMOUN			
11	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 KABERTENE			
12	Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ZAOUIET KOUNTA			
13	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE ZAOUIET KOUNTA	0,00	167,25÷171,8	0,00
14	Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE TIMIMOUN			
15	Acquisition des kits de pièce de combustion pour les turbines à gaz frame 5001 PA de la division d'Adrar	0,00	119,72÷117,9	0,00
16	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des TG frame 5 d'Adrar	0,00	167,25÷171,8	0,00
17	Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des turbines à gaz PWPS FT8 de la division d'Adrar	49 000 000,00	167,25÷171,8	50 333 034,38
18	Acquisition de pièces de rechange MARK V Ie et tableau excitation et protection in Salah	197 514 000,00	167,25÷171,8	202 887 325,56
	المجموع	**424 164 000,00**		**442 143 766,85**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

بعد تعديل قيم الموازنة بالأرقام القياسية الخاصة بأسعار المجاميع السلعية المماثلة لنفس أصول المنشاة ارتفعت قيمة مجموع الموازنة المعدلة عن التاريخية بنسبة 04% بخلاف تعديل الموازنة حسب المستوى العام . وهذا ما يدل على أن أسعار المجموعات السلعية التي تنتمي إليها أصول الموازنة قد ارتفعت مستوياتها بمعدل اكبر من المستوى العام للأسعار.

03. حساب الانحراف الكلي للموازنة التقديرية لسنة 2019عند التعديل حسب مستويات الأسعار

بعد تعديل بنود الموازنة الاستثمارية التقديرية و موازنة الأداء الاستثماري المنفذ في نهاية السنة وبعد القيام بعملية مقارنة الموازنتين في كل حالة للوقوف على نسبة الانحراف وهل تتغير هذه النسبة في حالة التعديل.

قبل عملية إجراء التعديل حسب مستويات الأسعار نلاحظ أنه عند مقارنة الأداء بالقيمة المقدرة، سجلنا انحرافا بنسبة 71.13%. وهذا يدل على أن الشركة خلال سنة 2019 لم تنفذ سوى ما نسبته 28.87% من برامجها الاستثمارية خلال السنة. وبالتالي فالمؤسسة في هذه الحالة لم تستهلك كافة اعتماداتها السنوية المخصصة للاستثمار، على خلاف سنة 2018.

أما المقارنة وحساب الانحراف بعد تعديل الموازنة الاستثمارية وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار نتج عنها انحراف الموازنة بنسبة 71.13% وهو نفس الانحراف المسجل عند الموازنة التاريخية. إي أن انحراف الموازنة في هذه الحالة لم يتغير بتغير المستوى العام للأسعار.

ولكن عند تعديل الموازنة وفق الأرقام القياسية الخاصة ارتفعت نسبة الانحراف ولو قليلا لتصبح تساوي إلى 71.71%. إي زيادة بنسبة تقدر ب 0.58 % إي انه عند تعديل الموازنة الاستثمارية وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار زاد انحراف الموازنة وبالتالي فان موازنة الأداء انخفضت عند التعديل.

وبالتالي يمكن القول أن عملية تعديل الموازنة حسب مستويات الأسعار من شانه أن يسمح بإجراء عملية الرقابة الحقيقية على الموازنة ومقارنة الأداء بالمخطط من خلال اعتماد أرقام متجانسة القيمة قريبة من القيم الحقيقية في تاريخ إجراء المقارنة.

والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول 17-5: حساب انحراف الموازنة الاستثمارية التاريخية والمعدلة للشركة في سنة 2019

الرقم	مبالغ تاريخية				تكلفة تاريخية معدلة بالرقم القياسي العام				تكلفة تاريخية معدلة بالأرقام القياسية الخاصة			
	ت, مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة	ت, مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة %	ت, مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة %
1	40 000 000,00	40 000 000,00	0,00	0,00	40 407 204,39	40 407 204,39	0,00	0,00	42 768 727,32	42 493 638,68	-275 088,65	-0,64
2	46 150 000,00	46 150 000,00	0,00	0,00	46 619 812,06	46 619 812,06	0,00	0,00	49 344 419,15	49 027 035,62	-317 383,53	-0,64
3	192 000 000,00	51 000 000,00	-141 000 000,00	-73,44	193 954 581,05	51 519 185,59	-142 435 395,46	-73,44	212 914 858,10	55 800 938,89	-157 113 919,21	-73,79
4	7 500 000,00	7 500 000,00	0,00	0,00	7 576 350,82	7 576 350,82	0,00	0,00	7 993 176,18	7 704 035,87	-289 140,30	-3,62
5	214 500 000,00	0,00	-214 500 000,00	-100,00	216 683 633,52	0,00	-216 683 633,52	-100,00	228 604 838,71	0,00	-228 604 838,71	-100,00
6	50 000 000,00	0,00	-50 000 000,00	-100,00	50 509 005,48	0,00	-50 509 005,48	-100,00	53 287 841,19	0,00	-53 287 841,19	-100,00
7	45 000 000,00	0,00	-45 000 000,00	-100,00	45 458 104,93	0,00	-45 458 104,93	-100,00	44 760 383,39	0,00	-44 760 383,39	-100,00
8	33 000 000,00	33 000 000,00	0,00	0,00	33 335 943,62	33 335 943,62	0,00	0,00	35 169 975,19	33 897 757,85	-1 272 217,34	-3,62
9	214 500 000,00	0,00	-214 500 000,00	-100,00	216 683 633,52	0,00	-216 683 633,52	-100,00	228 604 838,71	0,00	-228 604 838,71	-100,00
10												
11												
12												
13	78 000 000,00	0,00	-78 000 000,00	-100,00	78 794 048,55	0,00	-78 794 048,55	-100,00	83 129 032,26	0,00	-83 129 032,26	-100,00
14									0,00	0,00	0,00	0,00
15	66 062 000,00	0,00	-66 062 000,00	-100,00	66 734 518,40	0,00	-66 734 518,40	-100,00	61 717 193,34	0,00	-61 717 193,34	-100,00
16	142 975 000,00	0,00	-142 975 000,00	-100,00	144 430 501,17	0,00	-144 430 501,17	-100,00	152 376 581,89	0,00	-152 376 581,89	-100,00
17	142 221 000,00	49 000 000,00	-93 221 000,00	-65,55	143 668 825,37	49 498 825,37	-94 170 000,00	-65,55	151 573 001,24	50 333 034,38	-101 239 966,86	-66,79
18	197 514 000,00	197 514 000,00	0,00	0,00	199 524 714,17	199 524 714,17	0,00	0,00	210 501 893,30	202 887 325,56	-7 614 567,74	-3,62
	1 469 422 000,00	**424 164 000,00**	**-1 045 258 000,00**	**-71,13**	**1 484 380 877,06**	**428 482 036,02**	**-1 055 898 841,03**	**-71,13**	**1 562 746 759,96**	**442 143 766,85**	**-1 120 602 993,11**	**-71,71**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة و الأرقام القياسية

المبحث الثالث: آثار تعديل بنود الموازنة النقدية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء – وحدة ادرار– حسب تغير مستويات الأسعار

الموازنة النقدية وسيلة للتخطيط والتنبؤ بنفقات المقبوضات من مصادر مختلفة خلال فترة الموازنة. وكذا التنبؤ بالمدفوعات النقدية تبعا لمواعيد استحقاقها وتحديد الفائض أو العجز لأجل اتخاذ قرارات مسبقة. فهي تمثل الانعكاس المالي والنقدي لتنفيذ سائر الموازنات الأخرى. تقدر الموازنة النقدية لفترة تقدر بسنة أو ستة أشهر وتجزأ هذه الفترة إلى فترات شهرية أو أسبوعية أو يومية.

والموازنة النقدية تعتبر امتداد لفكرة التحليل النقدي في العلاقة بين الكلفة – الحجم – الأرباح، والمعروف بتحليل التعادل. فهي تحدد قيمة التدفقات النقدية الداخلة من مختلف المصادر ثم تحديد قيمة الاستخدامات النقدية والموازنة بين التدفقين الخارج والداخل. مع الأخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة المنشأة والظروف المحيطة بها وتطلعات الإدارة المالية خلال فترة الموازنة.[1]

تجدر الإشارة إلى أن الموازنة النقدية يجب ألا تقف عند حد تصوير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الشركة . وإنما يجب أن تكتمل صورتها في كيفية استثمار الفائض النقدي المتوقع واختيار أفضل الفرص الاستثمارية لذلك. أما في حالة العجز فان الموازنة سوف تدخل في اختيار مصدر التمويل المناسب لغرض تغطية العجز النقدي الذي يتلاءم وحاجة الشركة.[2]

المطلب الأول: تعديل الموازنة النقدية للشركة لسنة 2018 حسب مستويات الأسعار

01. تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018

سنقوم بتعديل بنود الموازنة التقديرية النقدية حسب المستوى العام للأسعار ثم حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار.

تعد الموازنة التقديرية النقدية للسنة القادمة في نهاية كل سنة حالية فهي تمثل ترجمان للسياسة المالية للمؤسسة خلال الفترة. ومن هذا الجانب تكتسب عملية الرقابة على الموازنة النقدية أهميتها في الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسس. ولإجراء عملية المقارنة بين الموازنات يجب أن نقوم بتعديل الموازنة لتتجانس الأرقام المراد مقارنتها ببعضها. وبالتالي فإذا ما أردنا مقارنة الموازنة التقديرية المعدة في نهاية سنة 2017 بالموازنة الفعلية المعدة نهاية 2018 فيجب تعديلهما بالأرقام القياسية التي تعبر عن

[1] حمزة محمود الزبيدي ؛ الإدارة المالية المتقدمة ؛ دار الوراق للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن 2004 ؛ ص 143

[2] نفس المرجع السابق ص 148

تغيرات مستوى الأسعار حتى تاريخ إجراء المقارنة، لتكون عملية المقارنة صحيحة ومعبرة. وبناء على ما سبق سنقوم بتعديل الموازنة التقديرية النقدية لسنة 2018 وفق العلاقة التالية:

قيمة البند المعدلة = قيمة البند التاريخية X الرقم القياسي العام بتاريخ إجراء المقارنة ÷ الرقم القياسي العام بتاريخ إعداد الموازنة .

إي أن : قيمة البند المعدلة بتاريخ إجراء المقارنة = قيمة البند التاريخية X الرقم القياسي العام بتاريخ إجراء المقارنة ÷ الرقم القياسي العام بتاريخ إعداد الموازنة

1.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار

تعدل قيمة وحدة القياس النقدي باستخدام الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار للوصول إلى التجانس في وحدة القياس النقدي أو ما يعرف بالقوة الشرائية الجارية لوحدة النقد في تاريخ الرقابة على الموازنة. أو تاريخ مقارنة الأداء الفعلي بالمقدر.

جدول 18–5: تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**1 480 131 433,54**		**1 604 522 784,92**
1. Accreditif A (Exploitation)	981 131 433,54		1 063 586 452,15
2.Accreditif H (Investisseement)	499 000 000,00		540 936 332,77
3.Accreditif P (Paie)			
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**178 065 267,01**		**193 030 005,07**
Achat Gaz		117,8÷127,7	0,00
Achat fuel / carburant	58 186 267,01	117,8÷127,7	63 076 284,36
Achat Elect IPP		117,8÷127,7	0,00
Consommables de bureau	200 000,00	117,8÷127,7	216 808,15
Consommables informatiques		117,8÷127,7	0,00
Consommation en eau	155 000,00	117,8÷127,7	168 026,32
Consommation téléphonique / internet	2 524 000,00	117,8÷127,7	2 736 118,85
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	117 000 000,00	117,8÷127,7	126 832 767,40
Services : dont	**682 037 166,53**		**739 356 079,51**
Prestations de gardiennage	376 845 608,63	117,8÷127,7	408 515 995,09
Prestations de netoyage	16 300 000,00	117,8÷127,7	17 669 864,18
Prestations de transport	30 600 000,00	117,8÷127,7	33 171 646,86
Frais de déplacement / billeterie	9 490 000,00	117,8÷127,7	10 287 546,69
Prestations hôtellerie et restauration	25 500 000,00	117,8÷127,7	27 643 039,05
Charges locatives		117,8÷127,7	0,00
Charges douanières	57 351 557,90	117,8÷127,7	62 171 425,67
Frais d'assurances	81 000 000,00	117,8÷127,7	87 807 300,51
Frais de formation		117,8÷127,7	0,00

0,00	117,8÷127,7		Prestations informatiques (ELIT)
1 029 838,71	117,8÷127,7	950 000,00	Frais d'édition, publicité et publication
91 059 422,75	117,8÷127,7	84 000 000,00	Dépannage, réparation et entretien
0,00	117,8÷127,7		Prestations de CEEG
0,00	117,8÷127,7		Prestations tiers
4 909 620,54		**4 529 000,00**	**Frais divers : dont**
2 547 495,76	117,8÷127,7	2 350 000,00	Alimentation caisse
0,00	117,8÷127,7		Frais de mission
42 277,59	117,8÷127,7	39 000,00	Règlements au profit du FOSC
65 042,44	117,8÷127,7	60 000,00	frais financiers
2 254 804,75	117,8÷127,7	2 080 000,00	impot et taxe
0,00	117,8÷127,7		autre
126 290 747,03	117,8÷127,7	**116 500 000,00**	**frais personnel:dont**
0,00	117,8÷127,7		Paie contractuel et apprentissage
126 290 747,03	117,8÷127,7	116 500 000,00	CNAS
1 063 586 452,15		**981 131 433,54**	**Total dépenses d'expoitation**
			Dèpenses d'Investissement:
162 460 554,87	117,8÷127,7	149 865 727,20	1- Investissement
378 475 777,90	117,8÷127,7	349 134 272,80	2- droit douanes
540 936 332,77		**499 000 000,00**	**Total dépenses Investissement**
1 604 522 784,92		**1 480 131 433,54**	**Total Géneral des dèpenses**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة

فمن خلال عملية تعديل الموازنة التقديرية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار نلاحظ أن قيمة مجموع المصاريف زادت بنسبة 08% مقارنة بالتكاليف التاريخية. وهو ما يفسر تأثير تغيرات المستوى العام للأسعار على مختلف تكاليف المؤسسة.

2.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار

يتم تعديل أساس القياس المحاسبي لتصبح معادلة إلى القيمة الجارية وذلك ممثلا بإيجاد صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستبدالية للأصل باستخدام الأرقام القياسية الخاصة بالقطاع الذي ينتمي إليه المشروع أو الأصل محل التعديل.

جدول 19-5: تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**1 750 052 716,68**		**1 510 370 424,32**
1. Accreditif A (Exploitation)	981 131 433,54		1 064 032 281,24
2.Accreditif H (Investisseement)	768 921 283,14		446 338 143,08
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**178 065 267,01**		**199 091 986,18**
Achat Gaz			0,00
Achat fuel / carburant	58 186 267,01	90,6÷99,7	64 030 583,01
Consommables de bureau	200 000,00	153,32 ÷165,15	215 431,78
Consommables informatiques		133,43÷140,57	0,00
Consommation en eau	155 000,00	118,72÷119,80	156 410,04
Consommation téléphonique / internet	2 524 000,00	133,43÷140,57	2 659 062,28
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	117 000 000,00	108,2÷122,1	132 030 499,08
Services : dont	**682 037 166,53**		**733 739 927,49**
Prestations de gardiennage	376 845 608,63	153,32 ÷165,15	405 922 595,00
Prestations de netoyage	16 300 000,00	153,32 ÷165,15	17 557 689,80
Prestations de transport	30 600 000,00	133,43÷140,57	32 237 442,85
Frais de déplacement / billeterie	9 490 000,00	153,32 ÷165,15	10 222 237,80
Prestations hôtellerie et restauration	25 500 000,00	118,72÷119,80	25 731 974,39
Charges locatives		118,72÷119,80	0,00
Charges douanières	57 351 557,90	117,8÷127,7	62 171 425,67
Frais d'assurances	81 000 000,00	117,8÷127,7	87 807 300,51
Frais de formation		117,8÷127,7	0,00
Prestations informatiques (ELIT)		117,8÷127,7	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	950 000,00	117,8÷127,7	1 029 838,71
Dépannage, réparation et entretien	84 000 000,00	117,8÷127,7	91 059 422,75
Prestations tiers			0,00
Frais divers : dont	**4 529 000,00**		**4 909 620,54**
Alimentation caisse	2 350 000,00	117,8÷127,7	2 547 495,76
Frais de mission		117,8÷127,7	0,00
Règlements au profit du FOSC	39 000,00	117,8÷127,7	42 277,59
frais financiers	60 000,00	117,8÷127,7	65 042,44
impot et taxe	2 080 000,00	117,8÷127,7	2 254 804,75
autre		117,8÷127,7	0,00
frais personnel:dont	**116 500 000,00**	117,8÷127,7	**126 290 747,03**
CNAS	116 500 000,00		126 290 747,03
Total dépenses d'expoitation	**981 131 433,54**		**1 064 032 281,24**
Dèpenses d'Investissement:			
1- Investissement	149 865 727,20		
2- droit douanes	349 134 272,80		
Total dépenses Investissement	**499 000 000,00**	**جدول رقم 9-5**	**446 338 143,08**
Total Géneral des dèpenses	**1 480 131 433,54**		**1 510 370 424,32**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

لتعديل بنود هذه الموازنة استخدمنا الأرقام القياسية الخاصة بأسعار المجموعة السلعية أو المجموعة السلعية المماثلة التي ينتمي إليها كل بند امن بنود الموازنة على حدى. ومن خلال عملية التعديل نلاحظ أن المجموع النهائي للموازنة قد نقص بنسبة 02% إي أن الزيادة كانت اقل مقارنة بالموازنة المعدلة حسب المستوى العام للأسعار. وهو ما يبين أن مستويات الأسعار الخاصة بالموجودات التي تحتويها الموازنة في مجملها قد حققت ارتفاعا في مستوياتها ولكن بنسب مختلفة عن المستوى العام للأسعار. ويرجع انخفاض نسبة الزيادة عند التعديل أساسا إلى انخفاض قيمة الموازنة الاستثمارية عن التعديل وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار مما اثر بالسلب على مجموع موازنة المدفوعات النقدية للسنة. وهو ما يثبت أن تعديل البيانات وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار لا يحقق بالضرورة استبعاد اثر تغيرات مستويات الأسعار من تلك البيانات.

02. تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018

تعتبر الموازنة الفعلية أو الموازنة بعد الأداء أساس عملية الرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنتها بالموازنة المقدرة وتحديد حجم الانحرافات عن الشيء المقدر. وبالتالي فان قيم الموازنة في هذه الحالة عبارة عن قيم أنجزت خلال السنة المنتهية. فعملية إزاحة قيمها إلى تاريخ المقارنة، ما هي إلا عبارة عن عملية تعديل كافة بنودها وفق الأرقام القياسية للأسعار. وعليه فان الموازنة النقدية المنجزة تعدل بنودها التاريخية بضرب قيمها التاريخية في معامل يساوي إلى الرقم القياسي بتاريخ المقارنة مقسوم على الرقم القياسي بتاريخ تنفيذ البند.

1.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار

باعتبار أن العمليات معظمها لا تحدث في تاريخ معين وإنما تتوزع عملية تنفيذها على مدار السنة فان عملية التعديل في هذه الحالة تأخذ متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة بدل الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند. إي أن:

قيمة البند المعدل = القيمة التاريخية للبند * الرقم القياسي العام في تاريخ المقارنة ÷ متوسط الرقم القياسي العام لسنة المقارنة.

جدول 20–5: تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار

تكلفة معدلة	معامل التعديل	المبالغ التاريخية	البيان
1 457 333 091,88		**1 453 909 443.27**	**Total des accreditifs**
957 158 052,63		954 909 443,27	1. Accreditif A (Exploitation)
500 175 039,25		499 000 000,00	2.Accreditif H (Investisseement)
			1- Dépenses d'exploitation
191 746 794,34		**191 296 332,02**	**Consommations : dont**
0,00	127,4÷127,7		Achat Gaz
38 860 765,72	127,4÷127,7	38 769 471,83	Achat fuel / carburant
2 376 558,64	127,4÷127,7	2 370 975,50	Consommables de bureau
3 346 239,57	127,4÷127,7	3 338 378,40	Consommables informatiques
221 041,60	127,4÷127,7	220 522,32	Consommation en eau
1 395 101,27	127,4÷127,7	1 391 823,82	Consommation téléphonique / internet
145 547 087,53	127,4÷127,7	145 205 160,15	Achat matériel (imputé sur exploitation)*
644 900 623,75		**643 385 587,05**	**Services : dont**
307 689 900,04	127,4÷127,7	306 967 057,67	Prestations de gardiennage
23 554 491,63	127,4÷127,7	23 499 156,10	Prestations de netoyage
45 046 336,48	127,4÷127,7	44 940 511,10	Prestations de transport
8 611 356,28	127,4÷127,7	8 591 126,00	Frais de déplacement / billeterie
20 763 678,31	127,4÷127,7	20 714 899,11	Prestations hôtellerie et restauration
1 478 279,61	127,4÷127,7	1 474 806,75	Charges locatives
175 339 592,32	127,4÷127,7	174 927 674,72	Charges douanières
561 856,29	127,4÷127,7	560 536,35	Frais d'assurances
93 038,57	127,4÷127,7	92 820,00	Frais de formation
0,00	127,4÷127,7	0,00	Prestations informatiques (ELIT)
1 344 157,77	127,4÷127,7	1 341 000,00	Frais d'édition, publicité et publication
60 417 936,45	127,4÷127,7	60 275 999,25	Dépannage, réparation et entretien d'appareil
0,00	127,4÷127,7	0,00	Prestations de CEEG
0,00	127,4÷127,7	0,00	Prestations tiers
4 793 049,99		**4 781 789,89**	**Frais divers : dont**
787 927,31	127,4÷127,7	786 076,27	Alimentation caisse
18 603,70	127,4÷127,7	18 560,00	Frais de mission
156 367,35	127,4÷127,7	156 000,00	Règlements au profit du FOSC
91 708,15	127,4÷127,7	91 492,70	frais financiers
145 842,62	127,4÷127,7	145 500,00	impôts et taxe
3 592 600,86	127,4÷127,7	3 584 160,92	autre
115 717 584,55	127,4÷127,7	**115 445 734,31**	**frais personnel: dont**
0,00	127,4÷127,7		CNAS
957 158 052,63		**954 909 443,27**	**Total dépenses d'expoitation**
0,00			**Dèpenses d'Investissement:**
150 218 629,23	127,4÷127,7	149 865 727,20	1- Investissement
349 956 410,02	127,4÷127,7	349 134 272,80	2- droit douanes
500 175 039,25	**حدول رقم**	**499 000 000,00**	**Total dépenses Investissement**
1 457 333 091,88		**1 453 909 443,27**	**Total Géneral des dèpenses**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

عند تعديل الموازنة حسب المستوى العام للأسعار لم تشهد الموازنة تغييرا كبيرا حيث ارتفع مجموع النفقات بنسبة 0.2% مقارنة بالموازنة الفعلية التاريخية وهو ما يثبت استقرار نسبي في المستوى العام للأسعار خلال السنة.

2.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار

لتعديل الموازنة الفعلية حسب المستويات الخاصة للأسعار تعدل كافة بنود الموازنة حسب التغير في مستويات أسعارها الخاصة بها. مستعينين في ذلك بالأرقام القياسية الخاصة بالمجموعة السلعية التي ينتمي إليها كل عنصر على حدى. وتعدل الموازنة وفق نفس علاقة التعديل السابقة حيت :

قيمة البند المعدل = القيمة التاريخية للبند * الرقم القياسي الخاص في نهاية السنة ÷ متوسط الرقم القياسي الخاص خلال السنة.

وبهذا التعديل نكون قد عالجنا مشكل أساس القياس النقدي من عناصر الموازنة في تاريخ المقارنة.

جدول21-5: تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2018 حسب المستويات الخاصة للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**1 453 909 443.27**		**1 435 492 312,52**
1. Accreditif A (Exploitation)	954 909 443.27		958 247 092,57
2.Accreditif H (Investisseement)	499 000 000.00		477 245 219,95
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**191 296 332,02**		**187 238 371,91**
Achat Gaz			
Achat fuel / carburant	38 769 471,83	102,15÷99,7	37 839 611,76
Consommables de bureau	2 370 975,50	162,15 ÷165,15	2 414 841,84
Consommables informatiques	3 338 378,40	139,80÷140,57	3 356 765,75
Consommation en eau	220 522,32	119,62÷119,80	220 854,15
Consommation téléphonique / internet	1 391 823,82	139,80÷140,57	1 399 489,80
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	145 205 160,15	124,85÷122,1	142 006 808,60
Services : dont	**643 385 587,05**		**650 498 086,12**
Prestations de gardiennage	306 967 057,67	162,15 ÷165,15	312 646 374,19
Prestations de netoyage	23 499 156,10	162,15 ÷165,15	23 933 923,10
Prestations de transport	44 940 511,10	139,80÷140,57	45 188 037,52
Frais de déplacement / billeterie	8 591 126,00	162,15 ÷165,15	8 750 073,75
Prestations hôtellerie et restauration	20 714 899,11	119,62÷119,80	20 746 070,17
Charges locatives	1 474 806,75	119,62÷119,80	1 477 025,99
Charges douanières	174 927 674,72	127,4÷127,7	175 339 592,32
Frais d'assurances	560 536,35	127,4÷127,7	561 856,29
Frais de formation	92 820,00	127,4÷127,7	93 038,57
Prestations informatiques (ELIT)	0,00	127,4÷127,7	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	1 341 000,00	127,4÷127,7	1 344 157,77
Dépannage, réparation et entretien	60 275 999,25	127,4÷127,7	60 417 936,45
Prestations tiers	0,00		0,00
Frais divers : dont	**4 781 789,89**		**4 793 049,99**
Alimentation caisse	786 076,27	127,4÷127,7	787 927,31
Frais de mission	18 560,00	127,4÷127,7	18 603,70
Règlements au profit du FOSC	156 000,00	127,4÷127,7	156 367,35
frais financiers	91 492,70	127,4÷127,7	91 708,15
impot et taxe	145 500,00	127,4÷127,7	145 842,62
autre	3 584 160,92	127,4÷127,7	3 592 600,86
frais personnel:dont	**115 445 734,31**	127,4÷127,7	**115 717 584,55**
CNAS			0,00
Total dépenses d'expoitation	**954 909 443,27**		**958 247 092,57**
Dèpenses d'Investissement:			
1- Investissement	149 865 727,20		
2- droit douanes	349 134 272,80		
Total dépenses Investissement	**499 000 000,00**	**جدول رقم**	**477 245 219,95**
Total Géneral des dèpenses	**1 453 909 443,27**		**1 435 492 312,52**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

نلاحظ من خلال جدول التعديل السابق أن مجموع المصاريف المقيدة في ميزانية المدفوعات النقدية قد شهدت انخفاضا في قيمتها بنسبة 01% عند التعديل حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار. ويرجع هذا الانخفاض أساسا إلى انخفاض أسعار غالبية المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية كأسعار المحروقات أو الوقود المستخدم في العملية الإنتاجية وكذا انخفاض مجموع موازنة الاستثمارات الفعلية عند التعديل بنسبة 04% . مما اثر بصفة مباشرة في مجموع الموازنة النقدية الكلية لسنة 2018 . وهو ما يتنافى مع حالة التعديل وفق الأرقام القياسية العامة .

03. حساب انحرافات الموازنة النقدية التاريخية والمعدلة لسنة 2018

تعتبر الموازنة التخطيطية من الأدوات الحديثة المستخدمة على نطاق واسع لغرض الرقابة الإدارية. ذلك لان الموازنة تعبر عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا ما يزيد من أهمية الموازنة في عمليات الرقابة لأنها تحدد معيار أو مقياس الأداء خلال فترة الموازنة. حيث تمثل عملية الرقابة المحصلة النهائية لأنشطة المؤسسة التي من خلالها يتم قياس كفاءة الخطط الموضوعة وكفاءة المنفذين وكفاءة الإدارة في اختيارها لأفضل الوسائل.

من المعلوم انه توجد فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه إعداد الخطط أو الموازنات التخطيطية والوقت الذي يتم فيه تنفيذ هذه الخطط. و خلال هذه الفترة الزمنية تحدث ظروف غير متوقعة تسبب انحرافا في الانجاز عن الأداء يظهر من خلال تحديد حجم الانحرافات بين المتوقع والفعلي.

جدول22-5: حساب انحراف موازنة المدفوعات النقدية التاريخية لسنة 2018

تكلفة تاريخية				البيان
النسبة	انحراف	تكلفة فعلية	تكلفة مقدرة	
-1,77	**- 26 221 990,27**	**1 453 909 443,27**	**1 480 131 433,54**	**Total des accreditifs**
-2,67	- 26 221 990,27	954 909	981 131 433,54	1. Accreditif A (Exploitation)
0,00	-	499 000	499 000 000,00	2.Accreditif H (Investisseement)
	-			**1- Dépenses d'exploitation**
7,43	**13 231 065,01**	**191 296 332,02**	**178 065 267,01**	**Consommations : dont**
	-			Achat Gaz
-33,37	- 19 416 795,18	38 769 471,83	58 186 267,01	Achat fuel / carburant
1 085,49	2 170 975,50	2 370 975,50	200 000,00	Consommables de bureau
	3 338 378,40	3 338 378,40		Consommables informatiques
42,27	65 522,32	220 522,32	155 000,00	Consommation en eau
-44,86	- 1 132 176,18	1 391 823,82	2 524 000,00	Consommation téléphonique /
24,11	28 205 160,15	145 205 160,15	117 000 000,00	Achat matériel (imputé sur
-5,67	**- 38 651 579,48**	**643 385 587,05**	**682 037 166,53**	**Services : dont**
-18,54	- 69 878 550,96	306 967 057,67	376 845 608,63	Prestations de gardiennage
44,17	7 199 156,10	23 499 156,10	16 300 000,00	Prestations de netoyage
46,86	14 340 511,10	44 940 511,10	30 600 000,00	Prestations de transport
-9,47	- 898 874,00	8 591 126,00	9 490 000,00	Frais de déplacement / billeterie
-18,77	- 4 785 100,89	20 714 899,11	25 500 000,00	Prestations hôtellerie et
	1 474 806,75	1 474 806,75		Charges locatives
205,01	117 576 116,82	174 927 674,72	57 351 557,90	Charges douanières
-99,31	-80 439 463,65	560 536,35	81 000 000,00	Frais d'assurances
	92 820,00	92 820,00		Frais de formation
	-	0,00		Prestations informatiques (ELIT)
41,16	391 000,00	1 341 000,00	950 000,00	Frais d'édition, publicité et
-28,24	- 23 724 000,75	60 275 999,25	84 000 000,00	Dépannage, réparation et
	-	0,00		Prestations de CEEG
	-	0,00		Prestations tiers
5,58	**252 789,89**	**4 781 789,89**	**4 529 000,00**	**Frais divers : dont**
-66,55	- 1 563 923,73	786 076,27	2 350 000,00	Alimentation caisse
	18 560,00	18 560,00		Frais de mission
300,00	117 000,00	156 000,00	39 000,00	Règlements au profit du FOSC
52,49	31 492,70	91 492,70	60 000,00	frais financiers
-93,00	- 1 934 500,00	145 500,00	2 080 000,00	impot et taxe
100,00	3 584 160,92	3 584 160,92		autre
-0,90	**- 1 054 265,69**	**115 445 734,31**	**116 500 000,00**	**frais personnel:dont**
				CNAS
-2,67	**- 26 221 990,27**	**954 909 443,27**	**981 131 433,54**	**Total dépenses d'expoitation**
	-			**Dèpenses d'Investissement:**
0,00	-	149 865 727,20	149 865 727,20	1- Investissement
0,00	-	349 134 272,80	349 134 272,80	2- droit douanes
0,00	**-**	**499 000 000,00**	**499 000 000,00**	**Total dépenses Investissement**
-1,77	**- 26 221 990,27**	**1 453 909 443,27**	**1 480 131 433,54**	**Total Géneral des dèpenses**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن انحراف الموازنة الفعلية التاريخية عن الموازنة النقدية التقديرية بلغ قيمة 26 221 990.27 سالبة ما يمثل نسبة1.77% من مجموع المصاريف النقدية التاريخية لسنة 2018. ويرجع أساسا إلى انخفاض قيمة مصاريف الاستغلال والتي شهدت انحرافا في مجملها بنسبة تفوق 2.6% مقارنة بالقيمة المقدرة لسنة 2018.

جدول23-5: حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية المعدلة حسب مستويات الأسعار لسنة 2018

البيان	تكلفة معدلة حسب المستوى العام للأسعار				تكلفة معدلة حسب المستويات الخاصة للأسعار			
	تكلفة مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة	تكلفة مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة
	1 604 522 784,92	**1 457 333 091,88**	**- 147 189 693,04**	**-9,17**	**1 510 370 424,32**	**1 435 492 312,52**	**- 74 878 111,81**	**-4,96**
1. Accreditif A (Exploitation)	1 063 586 452,15	957 158 052,63	- 106 428 399,51	-10,01	1 064 032 281,24	958 247 092,57	- 105 785 188,68	-9,94
Total des accreditifs	540 936 332,77	500 175 039,25	- 40 761 293,52	-7,54	446 338 143,08	477 245 219,95	30 907 076,87	6,92
3.Accreditif P (Paie)	0,00	-	-	0,00	0,00	-	-	
1- Dépenses d'exploitation		-				-	-	
Consommations : dont	**193 030 005,07**	**191 746 794,34**	**- 1 283 210,73**	**-0,66**	**199 091 986,18**	**187 238 371,91**	**- 11 853 614,28**	**-5,95**
Achat Gaz	0,00	-	-	0,00	0,00	-	-	
Achat fuel / carburant	63 076 284,36	38 860 765,72	- 24 215 518,64	-38,39	64 030 583,01	37 839 611,76	- 26 190 971,25	-40,90
Achat Elect IPP	0,00	-	-	0,00	0,00	-	-	0,00
Consommables de bureau	216 808,15	2 376 558,64	2 159 750,50	996,16	215 431,78	2 414 841,84	2 199 410,06	1 020,93
Consommables informatiques	0,00	3 346 239,57	3 346 239,57		0,00	3 356 765,75	3 356 765,75	
Consommation en eau	168 026,32	221 041,60	53 015,29	31,55	156 410,04	220 854,15	64 444,11	41,20
Consommation téléphonique / internet	2 736 118,85	1 395 101,27	- 1 341 017,58	-49,01	2 659 062,28	1 399 489,80	- 1 259 572,48	-47,37
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	126 832 767,40	145 547 087,53	18 714 320,13	14,76	132 030 499,08	142 006 808,60	9 976 309,53	7,56
Services : dont	**739 356 079,51**	**644 900 623,75**	**- 94 455 455,75**	**-12,78**	**733 739 927,49**	**650 498 086,12**	**- 83 241 841,37**	**-11,34**
Prestations de gardiennage	408 515 995,09	307 689 900,04	- 100 826 095,06	-24,68	405 922 595,00	312 646 374,19	- 93 276 220,81	-22,98
Prestations de netoyage	17 669 864,18	23 554 491,63	5 884 627,46	33,30	17 557 689,80	23 933 923,10	6 376 233,30	36,32
Prestations de transport	33 171 646,86	45 046 336,48	11 874 689,62	35,80	32 237 442,85	45 188 037,52	12 950 594,67	40,17
Frais de déplacement / billeterie	10 287 546,69	8 611 356,28	- 1 676 190,41	-16,29	10 222 237,80	8 750 073,75	- 1 472 164,05	-14,40
Prestations hôtellerie et restauration	27 643 039,05	20 763 678,31	- 6 879 360,74	-24,89	25 731 974,39	20 746 070,17	- 4 985 904,23	-19,38
Charges locatives	0,00	1 478 279,61	1 478 279,61		0,00	1 477 025,99	1 477 025,99	

182,03	113 168 166,65	175 339 592,32	62 171 425,67	182,03	113 168 166,65	175 339 592,32	62 171 425,67	Charges douanières
-99,36	- 87 245 444,22	561 856,29	87 807 300,51	-99,36	- 87 245 444,22	561 856,29	87 807 300,51	Frais d'assurances
	93 038,57	93 038,57	0,00		93 038,57	93 038,57	0,00	Frais de formation
	-	-	0,00		-	-	0,00	Prestations informatiques (ELIT)
30,52	314 319,06	1 344 157,77	1 029 838,71	30,52	314 319,06	1 344 157,77	1 029 838,71	Frais d'édition, publicité et publication
-33,65	- 30 641 486,30	60 417 936,45	91 059 422,75	-33,65	- 30 641 486,30	60 417 936,45	91 059 422,75	Dépannage, réparation et entretien d'appareil
	-	-	0,00		-	-	0,00	Prestations de CEEG
	-	-	0,00		-	-	0,00	Prestations tiers
-2,37	**- 116 570,55**	**4 793 049,99**	**4 909 620,54**	**-2,37**	**- 116 570,55**	**4 793 049,99**	**4 909 620,54**	**Frais divers : dont**
-69,07	- 1 759 568,44	787 927,31	2 547 495,76	-69,07	- 1 759 568,44	787 927,31	2 547 495,76	Alimentation caisse
	18 603,70	18 603,70	0,00		18 603,70	18 603,70	0,00	Frais de mission
269,86	114 089,76	156 367,35	42 277,59	269,86	114 089,76	156 367,35	42 277,59	Règlements au profit du FOSC
41,00	26 665,70	91 708,15	65 042,44	41,00	26 665,70	91 708,15	65 042,44	frais financiers
-93,53	- 2 108 962,13	145 842,62	2 254 804,75	-93,53	- 2 108 962,13	145 842,62	2 254 804,75	impot et taxe
	3 592 600,86	3 592 600,86	0,00		3 592 600,86	3 592 600,86	0,00	autre
-8,37	**- 10 573 162,48**	**115 717 584,55**	**126 290 747,03**	**-8,37**	**- 10 573 162,48**	**115 717 584,55**	**126 290 747,03**	**frais personnel:dont**
								Paie contractuel et apprentissage
								CNAS
-9,94	**- 105 785 188,68**	**958 247 092,57**	**1 064 032 281,24**	**-10,01**	**- 106 428 399,51**	**957 158 052,63**	**1 063 586 452,15**	**Total dépenses d'expoitation**
	-	-	0,00		-	-	0,00	**Dèpenses d'Investissement:**
	-	-	0,00	-7,54	- 12 241 925,64	150 218 629,23	162 460 554,87	1- Investissement
	-	-	0,00	-7,54	- 28 519 367,88	349 956 410,02	378 475 777,90	2- droit douanes
6,92	**30 907 076,87**	**477 245 219,95**	**446 338 143,08**	**-7,54**	**- 40 761 293,52**	**500 175 039,25**	**540 936 332,77**	**Total dépenses Investissement**
-4,96	**- 74 878 111,81**	**1 435 492 312,52**	**1 510 370 424,32**	**-9,17**	**- 147 189 693,04**	**1 457 333 091,88**	**1 604 522 784,92**	**Total Géneral des dèpenses**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

من خلال جدول المقارنة أعلاه وعند تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية والفعلية حسب مستويات الأسعار الخاصة والعامة يمكن استخلاص الملاحظات التالية:

تعديل موازنة المدفوعات النقدية حسب مستويات الأسعار عالج مشكل الفروقات الزمنية بين الموازنتين عند القيام بعملية المقارنة.

عند تعديل الموازنة النقدية حسب المستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار ساهم في تعديل مشكل الأساس النقدي من خلال تصوير بنود الموازنة وفق قيم متجانسة القيمة أو موحدة حسب القوة الشرائية العامة لوحدة النقد المتجانسة. حيث نلاحظ من خلال جدول المقارنة أعلاه أنه في حالة اعتماد الأرقام القياسية العامة للتعديل زاد الانحراف لتصبح قيمة الانحراف المحقق من خلال مقارنة الموازنتين المعدلتين يساوي إلى 693.04 189 147 سالب إي بنسبة 9.17%. إي بنسبة فارق عن انحراف الموازنة التاريخية يتجاوز نسبة 04 % . وبالتالي يمكن القول أن تعديل موازنة المدفوعات النقدية لسنة 2018 حسب المستوى العام للأسعار أدى إلى زيادة حجم انحراف الموازنة الفعلية عن الموازنة التقديرية خلال السنة.

كما أظهرت النتائج المستمدة من جدول المقارنة أعلاه كذلك أن تعديل الموازنة النقدية حسب المستويات الخاصة للأسعار قد ساهم في زيادة انحراف الموازنة ولكن بنسبة اقل من حالة اعتماد الأرقام القياسية العامة. حيث أصبح انحراف الموازنة يساوي إلى 811.81 878 47 سالب إي بنسبة تقارب 05% إذا ما قورن الأداء الفعلي مع المقدر له بعد تعديلها حسب مستويات الأسعار الخاصة. وهدا راجع أساسا إلى انخفاض أسعار المواد الأولية المستهلكة خلال السنة.

المطلب الثاني : تعديل الموازنة النقدية للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار لسنة 2019

لإزالة اثر الفجوة الزمنية وتسهيل عملية مقارنة الموازنة النقدية التقديرية المعدة في نهاية سنة 2017 بالموازنة الفعلية المعدة نهاية 2018 يجب تعديلهما بالأرقام القياسية التي تعبر عن تغيرات مستوى الأسعار حتى تاريخ إجراء المقارنة. وبناء على ما سبق سنقوم بتعديل الموازنة التقديرية النقدية لسنة 2018 وفق العلاقة التالية:

قيمة البند المعدلة = قيمة البند التاريخية X الرقم القياسي بتاريخ إجراء المقارنة ÷ الرقم القياسي في تاريخ إعداد الموازنة .

إي أن : قيمة البند المعدلة بتاريخ إجراء المقارنة = قيمة البند التاريخية X الرقم القياسي في تاريخ إجراء المقارنة ÷ الرقم القياسي بتاريخ إعداد الموازنة

01. تعديل الموازنة النقدية التقديرية لسنة 2019

1.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية حسب المستوى العام للأسعار

تعدل بنود موازنة النفقات النقدية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار بضربها في معامل تعديل يساوي إلى الرقم القياسي العام في نهاية السنة تقسيم الرقم القياسي في تاريخ إعداد الموازنة. إي أن :

قيمة البند المعدل= القيمة التاريخية * الرقم القياسي العام في نهاية سنة 2019÷ الرقم القياسي في نهاية 2018

جدول 24-5: تعديل الموازنة النقدية التقديرية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**2 314 637 940,54**		**2 338 201 208,53**
1. Accreditif A (Exploitation)	845 215 940,54		853 820 331,48
2.Accreditif H (Investisseement)	1 469 422 000,00		1 484 380 877,06
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**137 255 000,00**		**138 652 270,95**
Achat Gaz		127,7÷129	0,00
Achat fuel / carburant	44 000 000,00	127,7÷129	44 447 924,82
Consommables de bureau	500 000,00	127,7÷129	505 090,05
Consommables informatiques	780 000,00	127,7÷129	787 940,49
Consommation en eau	755 000,00	127,7÷129	762 685,98
Consommation téléphonique / internet	1 720 000,00	127,7÷129	1 737 509,79
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	89 500 000,00	127,7÷129	90 411 119,81
Services : dont	**564 312 940,54**		**570 057 708,14**
Prestations de gardiennage	410 650 914,06	127,7÷129	414 831 385,39
Prestations de netoyage	9 100 000,00	127,7÷129	9 192 639,00
Prestations de transport	34 719 199,93	127,7÷129	35 072 645,19
Frais de déplacement / billeterie	10 000 000,00	127,7÷129	10 101 801,10
Prestations hôtellerie et restauration	22 500 000,00	127,7÷129	22 729 052,47
Charges locatives		127,7÷129	0,00
Charges douanières	6 600 000,00	127,7÷129	6 667 188,72
Frais d'assurances		127,7÷129	0,00
Frais de formation		127,7÷129	0,00
Prestations informatiques (ELIT)		127,7÷129	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	1 310 000,00	127,7÷129	1 323 335,94
Dépannage, réparation et entretien d'appareil	69 432 826,55	127,7÷129	70 139 660,34
Frais divers : dont	**2 348 000,00**	**0,00**	**2 371 902,90**
Alimentation caisse	1 950 000,00	127,7÷129	1 969 851,21
Frais de mission		127,7÷129	0,00
Règlements au profit du FOSC	328 000,00	127,7÷129	331 339,08
frais financiers	70 000,00	127,7÷129	70 712,61
impot et taxe		127,7÷129	0,00
autre		127,7÷129	0,00
frais personnel:dont	**141 300 000,00**		**142 738 449,49**
CNAS	141 300 000,00	127,7÷129	142 738 449,49
Total dépenses d'expoitation	**845 215 940,54**		**853 820 331,48**
Dèpenses d'Investissement:			0,00
1- Investissement	1 469 422 000,00	127,7÷129	1 484 380 877,06
2- droit douanes		127,7÷129	0,00
Total dépenses Investissement	**1 469 422 000,00**		**1 484 380 877,06**
Total Géneral des dèpenses	**2 314 637 940,54**		**2 338 201 208,53**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المؤسسة

من خلال جدول تعديل موازنة المدفوعات النقدية حسب المستوى العام للأسعار نلاحظ أنه كان لتغير المستوى العام للأسعار تأثير صغير من حيث النسبة على مجموع النفقات النقدية المقدرة والمعدلة لسنة 2019 حيث زاد مجموع النفقات عند التعديل بقيمة 23 563 268.00 دج إي بزيادة تقارب ما نسبته 01% من مجموع الموازنة التاريخي. ما يمكن تفسيره من خلال هذا المؤشر انه لم يكن لتغير المستوى العام للأسعار أثرا بالغا على قيمة النفقات النقدية المقدرة لسنة 2019 عند تعديلها وفق المستوى العام للأسعار. وهو ما يبين نوعا من الثبات النسبي في المستوى العام للأسعار معبرا عنه بالأرقام القياسية العامة.

2.1 تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية حسب المستويات الخاصة للأسعار

جدول25-5: تعديل موازنة المدفوعات النقدية التقديرية لسنة 2019 حسب المستويات الخاصة للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**2 314 637 940,54**		**2 458 417 813,87**
1. Accreditif A (Exploitation)	845 215 940,54		895 671 053,91
2.Accreditif H (Investisseement)	1 469 422 000,00		1 562 746 759,96
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**137 255 000,00**		**153 193 852,08**
Achat Gaz			
Achat fuel / carburant	44 000 000,00	99,7÷99,3	43 823 470,41
Achat Elect IPP		99,7÷99,3	0,00
Consommables de bureau	500 000,00	165,15÷175,71	531 970,94
Consommables informatiques	780 000,00	140,57÷150,03	832 492,00
Consommation en eau	755 000,00	119,8÷132,85	837 243,32
Consommation téléphonique / internet	1 720 000,00	140,57÷150,03	1 835 751,58
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	89 500 000,00	122,1÷143,7	105 332 923,83
Services : dont	**564 312 940,54**		**597 366 849,44**
Prestations de gardiennage	410 650 914,06	165,15÷175,71	436 908 701,84
Prestations de netoyage	9 100 000,00	165,15÷175,71	9 681 871,03
Prestations de transport	34 719 199,93	140,57÷150,03	37 055 712,92
Frais de déplacement / billeterie	10 000 000,00	165,15÷175,71	10 639 418,71
Prestations hôtellerie et restauration	22 500 000,00	119,8÷132,85	24 950 959,93
Charges locatives		119,8÷132,85	0,00
Charges douanières	6 600 000,00	127,7÷129	6 667 188,72
Frais d'assurances		127,7÷129	0,00
Frais de formation		127,7÷129	0,00
Prestations informatiques (ELIT)		127,7÷129	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	1 310 000,00	127,7÷129	1 323 335,94
Dépannage, réparation et entretien d'appareil	69 432 826,55	127,7÷129	70 139 660,34
Frais divers : dont	**2 348 000,00**		**2 371 902,90**
Alimentation caisse	1 950 000,00	127,7÷129	1 969 851,21
Frais de mission		127,7÷129	0,00
Règlements au profit du FOSC	328 000,00	127,7÷129	331 339,08
frais financiers	70 000,00	127,7÷129	70 712,61

impot et taxe		127,7÷129	0,00
autre		127,7÷129	0,00
frais personnel:dont	**141 300 000,00**	127,7÷129	**142 738 449,49**
Paie contractuel et apprentissage	0,00	127,7÷129	0,00
CNAS	141 300 000,00	127,7÷129	142 738 449,49
Total dépenses d'expoitation	**845 215 940,54**		**895 671 053,91**
Dèpenses d'Investissement:			
1- Investissement	1 469 422 000,00	جدول رقم	1 562 746 759,96
2- droit douanes			
Total dépenses Investissement	**1 469 422 000,00**		**1 562 746 759,96**
Total Géneral des dèpenses	**2 314 637 940,54**		**2 458 417 813,87**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

من خلال جدول التعديل أعلاه نلاحظ ارتفاع في مجموع النفقات المقدرة عند التعديل وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار. حيث بلغت قيمة الزيادة 143 779 873.33 دج إي زيادة بنسبة 06% من مجموع الموازنة التاريخية . ويرجع هذا أساسا إلى الارتفاع المسجل في أسعار المواد الأولية حيث شهدت مستويات أسعارها ارتفاعا محسوسا خلال الفترة مقارنة بسنة 2018. حيث زادت في مجموعها بنسبة زيادة تقدر بنسبة 11% مقارنة بمجموع قيمها التاريخية مما اثر في المجموع العام لتكاليف الاستغلال. كما أن مجموع الموازنة الاستثمارية كان له اثر كذلك في زيادة مجموع الموازنة من خلال نسبة الزيادة المحققة في مجمل الاستثمارات عند التعديل.

02. تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب مستويات الأسعار

تمثل الموازنة الفعلية للمدفوعات النقدية لسنة 2019 حوصلة لمجموع النفقات التي تم حصرها خلال السنة في ضوء الموازنة المسطرة. وعلى هذا الأساس تشكل الموازنة الفعلية أساسا لتقييم أداء المنشاة من حيث قدرتها التنبؤية لمختلف المصاريف هذا من جهة . ومن جهة أخرى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة من خلال مقارنتها بالموازنة التقديرية لنفس المصاريف.

1.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار

تعتبر الموازنة الفعلية حوصلة لجميع الأنشطة المالية المؤسسة خلال السنة معبرا عنها بالوحدات النقدية . حيث تعد الموازنة الفعلية مقياسا للحكم على كفاءة الإدارة في استخدام لوسائل لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال مقارنتها مع الموازنة التقديرية المعدة قبل الشروع في الأداء. ولإجراء عملية مقارنة صحيحة للوصول إلى انحرافات ذات دلالة وجب إزاحة بيانات الموازنتين إلى تاريخ إجراء المقارنة من اجل تجانس وحدة القياس النقدي من خلال تعديلها وفق المستوى العام للأسعار.وبنفس العلاقة المستخدمة في سنة 2018 نقوم بتعديل موازنة 2019 كما يظهر ف الجدول الموالي.

جدول26-5: تعديل الموازنة النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**1 874 508 806,18**		**1 882 242 096,85**
1. Accreditif A (Exploitation)	1 450 344 806,18		1 453 760 060,83
2.Accreditif H (Investisseement)	424 164 000,00		428 482 036,02
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**248 074 611,92**		**248 658 775,06**
Achat Gaz	0,00	127,7 ÷129	0,00
Achat fuel / carburant	48 906 557,29	127,7 ÷129	49 021 721,87
Consommables de bureau	429 124,55	127,7 ÷129	430 135,05
Consommables informatiques	196 980,70	127,7 ÷129	197 444,55
Consommation en eau	473 821,60	127,7 ÷129	474 937,35
Consommation téléphonique / internet	1 141 737,17	127,7 ÷129	1 144 425,72
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	196 926 390,61	127,7 ÷129	197 390 110,53
Services : dont	**965 264 775,67**		**967 537 769,65**
Prestations de gardiennage	344 279 333,13	127,7 ÷129	345 090 038,00
Prestations de netoyage	2 545 442,74	127,7 ÷129	2 551 436,72
Prestations de transport	32 428 187,23	127,7 ÷129	32 504 548,74
Frais de déplacement / billeterie	13 003 099,27	127,7 ÷129	13 033 718,81
Prestations hôtellerie et restauration	41 681 202,66	127,7 ÷129	41 779 353,06
Charges locatives	1 235 403,60	127,7 ÷129	1 238 312,71
Charges douanières	485 816 431,42	127,7 ÷129	486 960 426,16
Frais d'assurances	830 069,51	127,7 ÷129	832 024,15
Frais de formation	0,00	127,7 ÷129	0,00
Prestations informatiques (ELIT)	0,00	127,7 ÷129	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	1 026 000,00	127,7 ÷129	1 028 416,01
Dépannage, réparation et entretien	30 230 720,52	127,7 ÷129	30 301 907,46
Prestations tiers	12 188 885,59	127,7 ÷129	12 217 587,83
Frais divers : dont	**91 977 619,78**		**92 194 207,58**
Alimentation caisse	440 071,77	127,7 ÷129	441 108,05
Frais de mission	37 408,65	127,7 ÷129	37 496,74
Règlements au profit du FOSC	775 973,30	127,7 ÷129	777 800,55
frais financiers	199 562,06	127,7 ÷129	200 031,99
impot et taxe	464 500,00	127,7 ÷129	465 593,80
autre	90 060 104,00	127,7 ÷129	90 272 176,46
frais personnel:dont	145 027 798,81	127,7 ÷129	145 369 308,54
CNAS	0,00	127,7 ÷129	0,00
Total dépenses d'expoitation	**1 450 344 806,18**		**1 453 760 060,83**
Dèpenses d'Investissement:			
1- Investissement	0,00	127,7 ÷129	0,00
2- droit douanes	0,00	127,7 ÷129	0,00
Total dépenses Investissement	**424 164 000,00**	**حدول رقم**	**428 482 036,02**
Total Géneral des dèpenses	**1 874 508 806,18**		**1 882 242 096,85**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

فمن خلال جدول التعديل أعلاه الذي يمثل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 معدلة حسب المستوى العام للأسعار، يتضح لنا أن مجموع الموازنة بعد التعديل لم يشهد كبيرا في القيمة حيث بلغت قيمة الاختلاف 290.67 733 7دج وهو رقم صغير مقارنة مع حجم عمليات المؤسسة . إي زيادة بنسبة 0.4% مقارنة بالتكاليف التاريخية قبل التعديل .وعليه يمكن القول أن تعديل البيانات حسب المستوى العام للأسعار اظهر ارتفاعا في قيمة الموازنة بنسبة 0.04% . وهذا ما يمكن تفسيره بأنه لم يكن لتغيرات المستوى العام للأسعار أثرا بالغا على الموازنة النقدية الفعلية للمنشاة خلال السنة.

2.2 تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستويات الخاصة للأسعار

جدول27-5: تعديل موازنة المدفوعات النقدية الفعلية لسنة 2019 حسب المستويات الخاصة للأسعار

البيان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	تكلفة معدلة
Total des accreditifs	**1 874 508 806,18**		**1 890 591 397,63**
1. Accreditif A (Exploitation)	1 450 344 806,18		1 486 447 630,78
2.Accreditif H (Investisseement)	424 164 000,00		404 143 766,85
1- Dépenses d'exploitation			
Consommations : dont	**248 074 611,92**		**261 652 363,09**
Achat Gaz	0,00		
Achat fuel / carburant	48 906 557,29	100,75÷99,3	48 202 691,20
Consommables de bureau	429 124,55	171,22÷175,71	440 377,73
Consommables informatiques	196 980,70	141,48÷150,03	208 884,75
Consommation en eau	473 821,60	121,42÷132,85	518 425,30
Consommation téléphonique / internet	1 141 737,17	141,48÷150,03	1 210 735,28
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	196 926 390,61	134,07÷143,7	211 071 248,83
Services : dont	**965 264 775,67**		**986 096 862,40**
Prestations de gardiennage	344 279 333,13	171,22÷175,71	353 307 567,01
Prestations de netoyage	2 545 442,74	171,22÷175,71	2 612 193,34
Prestations de transport	32 428 187,23	141,48÷150,03	34 387 905,92
Frais de déplacement / billeterie	13 003 099,27	171,22÷175,71	13 344 086,98
Prestations hôtellerie et restauration	41 681 202,66	121,42÷132,85	45 604 906,72
Charges locatives	1 235 403,60	121,42÷132,85	1 351 699,62
Charges douanières	485 816 431,42	127,7÷129	490 762 095,95
Frais d'assurances	830 069,51	127,7÷129	838 519,71
Frais de formation	0,00	127,7÷129	0,00
Prestations informatiques (ELIT)	0,00	127,7÷129	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	1 026 000,00	127,7÷129	1 036 444,79
Dépannage, réparation et entretien	30 230 720,52	127,7÷129	30 538 472,57
Prestations de CEEG	0,00		0,00
Prestations tiers	12 188 885,59	127,7÷129	12 312 969,78
Frais divers : dont	**91 977 619,78**		**207,58 194 92**
Alimentation caisse	440 071,77	127,7÷129	444 551,75
Frais de mission	37 408,65	127,7÷129	37 789,47

783 872,79	127,7÷129	775 973,30	Règlements au profit du FOSC
201 593,62	127,7÷129	199 562,06	frais financiers
469 228,66	127,7÷129	464 500,00	impot et taxe
90 976 925,73	127,7÷129	90 060 104,00	autre
146 504 197,70	**127,7÷129**	**145 027 798,81**	**frais personnel:dont**
0,00		0,00	CNAS
1 486 447 630,78		**1 450 344 806,18**	**Total dépenses d'expoitation**
		0,00	**Dèpenses d'Investissement:**
		0,00	1- Investissement
		0,00	2- droit douanes
404 143 766,85	**جدول رقم**	**424 164 000,00**	**Total dépenses Investissement**
1 890 591 397,63		**1 874 508 806,18**	**Total Géneral des dèpenses**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

من خلال الموازنة المعدلة يمكن أن نقول أنه كان لتغيرات مستويات الأسعار الخاصة أثرا على الموازنة النقدية الفعلية للمنشأة. وظهر هذا من خلال تعديل بنودها وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار كمعبر عن التغير في المستوى العام للأسعار. حيث بعد التعديل اتضح أن مجموع نفقات الاستغلال زاد بقيمة 36102824.60دج إي زيادة بنسبة 2.5% مما اثر في مجموع الموازنة الذي زاد بقيمة 16082591.45دج بنسبة تقدر ب 0.8% رغم أن الموازنة الاستثمارية قد حققت انخفاضا في القيمة عند التعديل وفق الأرقام القياسية الخاصة للأسعار.

03. حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية التاريخية والمعدلة حسب مستويات الأسعار لسنة 2019

إن الرقابة كما ذكرنا سابقا هي تلك العملية التي تستهدف التحقق من أن كل ما كان يجب انجازه قد أنجز فعلا وتبين مدى الانحراف عن الأداء المستهدف. حي تمثل الموازنة التخطيطية قرارا إداريا وجب في نهاية كل فترة مطابقة ما تم انجازه مع ما كان مخططا له. من اجل اكتشاف الفروقات والانحرافات ومقارنة نتائج العمليات الفعلية . وبذلك تكون الموازنة التخطيطية أداة رقابة وأسلوب محاسبي تنبؤي يساهم في تقويم أداء المنشات.

ولمقارنة الموازنة التقديرية مع الموازنة الفعلية لاكتشاف الانحرافات وتحليلها قمنا بتعديل الموازنتين وفق مستوى الأسعار لمعرفة حجم الأثر الذي تحدثه عملية التعديل على مستوى نسبة الانحراف المسجل وفق الجدول الموالي:

جدول28-5: حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية التاريخية لسنة 2019

	تكلفة تاريخية			
	تكلفة مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة
Total des accreditifs	**2 314 637 940,54**	**1 874 508 806,18**	**- 440 129 134,36**	**-19,02**
1. Accreditif A (Exploitation)	845 215 940,54	1 450 344 806,18	605 128 865,64	71,59
2.Accreditif H	1 469 422 000,00	424 164 000,00	- 1 045 258 000,00	-71,13
1- Dépenses d'exploitation				
Consommations : dont	**137 255 000,00**	**248 074 611,92**	**110 819 611,92**	**80,74**
Achat Gaz	0,00	0,00	-	
Achat fuel / carburant	44 000 000,00	48 906 557,29	4 906 557,29	11,15
Achat Elect IPP	0,00	0,00	-	
Consommables de bureau	500 000,00	429 124,55	- 70 875,45	-14,18
Consommables informatiques	780 000,00	196 980,70	- 583 019,30	
Consommation en eau	755 000,00	473 821,60	- 281 178,40	-37,24
Consommation téléphonique /	1 720 000,00	1 141 737,17	- 578 262,83	-33,62
Achat matériel (imputé sur	89 500 000,00	196 926 390,61	107 426 390,61	120,03
Services : dont	**564 312 940,54**	**965 264 775,67**	**400 951 835,13**	**71,05**
Prestations de gardiennage	410 650 914,06	344 279 333,13	- 66 371 580,93	-16,16
Prestations de netoyage	9 100 000,00	2 545 442,74	- 6 554 557,26	-72,03
Prestations de transport	34 719 199,93	32 428 187,23	- 2 291 012,70	-6,60
Frais de déplacement / billeterie	10 000 000,00	13 003 099,27	3 003 099,27	30,03
Prestations hôtellerie et	22 500 000,00	41 681 202,66	19 181 202,66	85,25
Charges locatives	0,00	1 235 403,60	1 235 403,60	
Charges douanières	6 600 000,00	485 816 431,42	479 216 431,42	7 260,86
Frais d'assurances	0,00	830 069,51	830 069,51	
Frais de formation	0,00	0,00	-	
Prestations informatiques	0,00	0,00	-	
Frais d'édition, publicité et	1 310 000,00	1 026 000,00	- 284 000,00	-21,68
Dépannage, réparation et	69 432 826,55	30 230 720,52	- 39 202 106,03	-56,46
Prestations tiers	0,00	12 188 885,59	12 188 885,59	
Frais divers : dont	**2 348 000,00**	**91 977 619,78**	**89 629 619,78**	**3 817,28**
Alimentation caisse	1 950 000,00	440 071,77	- 1 509 928,23	-77,43
Frais de mission	0,00	37 408,65	37 408,65	
Règlements au profit du FOSC	328 000,00	775 973,30	447 973,30	136,58
frais financiers	70 000,00	199 562,06	129 562,06	185,09
impot et taxe	0,00	464 500,00	464 500,00	
autre	0,00	90 060 104,00	90 060 104,00	
frais personnel:dont	**141 300 000,00**	145 027 798,81	**3 727 798,81**	**2,64**
CNAS	141 300 000,00	0,00		
Total dépenses d'expoitation	**845 215 940,54**	**1 450 344 806,18**	**605 128 865,64**	**71,59**
Dèpenses d'Investissement:	0,00	0,00	-	
1- Investissement	1 469 422 000,00	424 164 000.00	- 1 045 258 000.00	-71.13
2- droit douanes	0,00	0,00	-	
Total dépenses Investissement	**1 469 422 000,00**	**424 164 000,00**	**- 1 045 258 000,00**	**-71,13**
Total Géneral des dèpenses	**2 314 637 940,54**	**1 874 508 806,18**	**- 440 129 134,36**	**-19,02**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

من خلال الجدول السابق الذي يشمل مقارنة الموازنة الفعلية التاريخية بموازنة المدفوعات النقدية التقديرية التاريخية لسنة 2019 قبل التعديل. حيث نلاحظ أن المقارنة أسفرت عن حجم انحراف قيمته 440129134.36دج سالب إي أن نسبة انحراف الموازنة الفعلية عن الموازنة التقديرية قدر ب 19% ويرجع السبب الأساسي لهذا الانحراف المسجل إلى الانحراف الكبير المسجل على مستوى الموازنة الاستثمارية التي لم ينفذ منها سوى ما نسبته 28% من حجم الاستثمارات المقدرة للسنة مما انعكس تأثيره على المجموع العام للنفقات بالرغم من أن مجموع تكاليف الاستغلال قد شهدت ارتفاعا كبيرا من حيث النسبة حيث كانت نسبة الزيادة تقدر ب 71.6% ولكنها تعتبر ضعيفة من منظور القيمة وبالتالي لم تحدث ذلك التأثير الذي يزيح المجموع العام للموازنة .

وبعد القيام بتعديل الموازنة النقدية حسب مستويات الأسعار تم حل مشكل تجانس وحدة القياس النقدي بين الموازنتين وبالتالي تحقيق شرط إمكانية المقارنة.

ساهمت عملية تعديل الموازنة النقدية حسب المستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار في تعديل مشكل الأساس النقدي من خلال تصوير بنود الموازنة وفق قيم متجانسة القيمة أو موحدة حسب القوة الشرائية العامة لوحدة النقد المتجانسة. حيث نلاحظ من خلال جدول المقارنة أدناه أنه في حالة اعتماد الأرقام القياسية العامة للتعديل زاد الانحراف لتصبح قيمة الانحراف المحقق من خلال مقارنة الموازنتين المعدلتين يساوي إلى 45595911.70 سالب ما يوافق نسبة 19.50% من مجموع التكاليف المقدرة المعدلة وفق نفس الأساس. إي أن نسبة الانحراف لم تتغير بصورة واضحة عند استخدام هذا الأساس في التعديل . وبالتالي يمكن القول أن تعديل موازنة المدفوعات النقدية لسنة 2019 حسب المستوى العام للأسعار أدى لو بنسبة ضئيلة إلى زيادة حجم انحراف الموازنة الفعلية عن الموازنة التقديرية خلال السنة.

كما أظهرت النتائج المستمدة من جدول المقارنة أدناه كذلك أن تعديل الموازنة النقدية حسب المستويات الخاصة للأسعار قد ساهم في زيادة انحراف الموازنة بنسبة اكبر من حالة اعتماد الأرقام القياسية العامة. حيث أصبح انحراف الموازنة يساوي إلى 567826416.24 سالب إي بنسبة تقارب 23.10% إذا ما قورن الأداء الفعلي مع المقدر له بعد تعديلهما حسب مستويات الأسعار الخاصة. وهدا راجع أساسا إلى انخفاض الكبير المسجل على مستوى الموازنة الاستثمارية مما اثر في المجموع العام للموازنة النقدية بالرغم من تحسن باقي المؤشرات.

جدول29-5: حساب انحرافات موازنة المدفوعات النقدية المعدلة حسب مستويات الأسعار لسنة 2019

	تكلفة معدلة حسب الأرقام القياسية العامة				تكلفة معدلة حسب الأرقام القياسية الخاصة للأسعار			
	تكلفة مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة	تكلفة مقدرة	تكلفة فعلية	انحراف	النسبة
Total des accreditifs	**2 338 201 208,53**	**1 882 242 096,85**	**- 455 959 111,69**	**-19,50**	**2 458 417 813,87**	**1 890 591 397,63**	**- 567 826 416,24**	**-23,10**
1. Accreditif A (Exploitation)	853 820 331,48	1 453 760 060,83	599 939 729,35	70,27	895 671 053,91	1 486 447 630,78	590 776 576,87	65,96
2.Accreditif H (Investisseement)	1 484 380 877,06	428 482 036,02	- 1 055 898 841,04	-71,13	1 562 746 759,96	404 143 766,85	- 1 158 602 993,11	-74,14
1- Dépenses d'exploitation								
Consommations : dont	**138 652 270,95**	**248 658 775,06**	**110 006 504,11**	**79,34**	**153 193 852,08**	**261 652 363,09**	**108 458 511,01**	**70,80**
Achat Gaz	0,00	-	-	0,00	0,00	-		
Achat fuel / carburant	44 447 924,82	49 021 721,87	4 573 797,04	10,29	43 823 470,41	48 202 691,20	4 379 220,79	9,99
Consommables de bureau	505 090,05	430 135,05	- 74 955,01	-14,84	531 970,94	440 377,73	- 91 593,21	-17,22
Consommables informatiques	787 940,49	197 444,55	- 590 495,94		832 492,00	208 884,75	-623 607,25	
Consommation en eau	762 685,98	474 937,35	- 287 748,63	-37,73	837 243,32	518 425,30	- 318 818,03	-38,08
Consommation téléphonique /	1 737 509,79	1 144 425,72	- 593 084,07	-34,13	1 835 751,58	1 210 735,28	- 625 016,30	-34,05
Achat matériel (imputé sur	90 411 119,81	197 390 110,53	106 978 990,71	118,33	105 332 923,83	211 071 248,83	105 738 325,00	100,38
Services : dont	**570 057 708,14**	**967 537 769,65**	**397 480 061,51**	**69,73**	**597 366 849,44**	**986 096 862,40**	**388 730 012,96**	**65,07**
Prestations de gardiennage	414 831 385,39	345 090 038,00	- 69 741 347,39	-16,81	436 908 701,84	353 307 567,01	- 83 601 134,83	-19,13
Prestations de netoyage	9 192 639,00	2 551 436,72	- 6 641 202,28	-72,24	9 681 871,03	2 612 193,34	- 7 069 677,69	-73,02
Prestations de transport	35 072 645,19	32 504 548,74	- 2 568 096,45	-7,32	37 055 712,92	34 387 905,92	- 2 667 807,00	-7,20
Frais de déplacement / billeterie	10 101 801,10	13 033 718,81	2 931 917,72	29,02	10 639 418,71	13 344 086,98	2 704 668,27	25,42
Prestations hôtellerie et	22 729 052,47	41 779 353,06	19 050 300,59	83,81	24 950 959,93	45 604 906,72	20 653 946,78	82,78
Charges locatives	0,00	1 238 312,71	1 238 312,71		0,00	1 351 699,62	1 351 699,62	
Charges douanières	6 667 188,72	486 960 426,16	480 293 237,43	7 203,83	6 667 188,72	490 762 095,95	484 094 907,23	7 260,86
Frais d'assurances	0,00	832 024,15	832 024,15		0,00	838 519,71	838 519,71	
Frais de formation	0,00	-	-		0,00	-	-	
Prestations informatiques (ELIT)	0,00	-	-		0,00	-	-	
Frais d'édition, publicité et	1 323 335,94	1 028 416,01	- 294 919,93	-22,29	1 323 335,94	1 036 444,79	- 286 891,15	-21,68
Dépannage, réparation et	70 139 660,34	30 301 907,46	- 39 837 752,88	-56,80	70 139 660,34	30 538 472,57	- 39 601 187,77	-56,46
Prestations de CEEG	0,00	-	-		0,00	-	-	
Prestations tiers	0,00	12 217 587,83	12 217 587,83		0,00	12 312 969,78	12 312 969,78	
Frais divers : dont	**2 371 902,90**	**92 194 207,58**	**89 822 304,68**	**3 786,93**	**2 371 902,90**	**92 194 207,58**	**89 822 304,68**	**3 786,93**

-77,43	- 1 525 299,46	444 551,75	1 969 851,21	-77,61	- 1 528 743,17	441 108,05	1 969 851,21	Alimentation caisse
	37 789,47	37 789,47	0,00		37 496,74	37 496,74	0,00	Frais de mission
136,58	452 533,72	783 872,79	331 339,08	134,74	446 461,48	777 800,55	331 339,08	Règlements au profit du FOSC
185,09	130 881,02	201 593,62	70 712,61	182,88	129 319,38	200 031,99	70 712,61	frais financiers
	469 228,66	469 228,66	0,00		465 593,80	465 593,80	0,00	impot et taxe
	90 976 925,73	90 976 925,73	0,00		90 272 176,46	90 272 176,46	0,00	autre
2,64	**3 765 748,21**	**146 504 197,70**	**142 738 449,49**	**1,84**	**2 630 859,05**	**145 369 308,54**	**142 738 449,49**	**frais personnel:dont**
		-	0,00			-	0,00	Paie contractuel et apprentissage
		-	142 738 449,49			-	142 738 449,49	CNAS
65,96	**590 776 576,87**	**1 486 447 630,78**	**895 671 053,91**	**70,27**	**599 939 729,35**	**1 453 760 060,83**	**853 820 331,48**	**Total dépenses d'expoitation**
		-	0,00		-	-	0,00	**Dèpenses d'Investissement:**
	- 1 562 746 759,96	-	1 562 746 759,96	-100,00	- 1 484 380 877,06	-	1 484 380 877,06	1- Investissement
		-	0,00		-	-	0,00	2- droit douanes
-74,14	**- 1 158 602 993,11**	**404 143 766,85**	**1 562 746 759,96**	**-71,13**	**- 1 055 898 841,04**	**428 482 036,02**	**1 484 380 877,06**	**Total dépenses Investissement**
-23,10	**- 567 826 416,24**	**1 890 591 397,63**	**2 458 417 813,87**	**-19,50**	**- 455 959 111,69**	**1 882 242 096,85**	**2 338 201 208,53**	**Total Géneral des dèpenses**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موازنة المدفوعات النقدية للمؤسسة

خـــــــاتـــمة

خـاتمة:

المعلومات المحاسبية للقوائم المالية وفق التكلفة التاريخية هي معلومات غير ملاءمة لاتخاذ القرارات؛ وذلك لكونها غير معبر عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي. فهي تتجاهل تغيرات القيم كاملة في كل من النقود وسوق المدخلات وسوق المخرجات. إي أنها لا تعكس التغيرات في كل من المستوى العام والخاص للأسعار. وعلى هذا الأساس تم اقتراح محاسبة المستوى العام من قبل بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم يستخدم في المنشآت المختلفة في ظل ظروف التضخم الاقتصادي أو الارتفاع في المستويات العامة للأسعار. وقد استطاعت هذه الطريقة أن تحقق بعض الميزات والتحسينات مما جعلها تحضى بالقبول من قبل الكثير في الأوساط المهنية . ولكنها في الوقت نفسه كانت عرضة للعديد من الانتقادات من قبل البعض منهم، كما أنها كانت عرضة للقبول تارة والرفض تارة أخرى من قبل الهيئات المهنية المحاسبية أيضا. على غرار الحكومة البريطانية التي عمدت إلى تشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم عرفت باسم لجنة "ساندیلاندز" إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها عام 1975 رفضت بموجبه محاسبة القوة الشرائية العامة وأقرت بمحاسبة القيمة الجارية، بشكل مشابه لما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية.

واستناداً إلى ما تقدم يمكن القول أن مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي وقياس الربح على أساس القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، بالرغم من انه يحقق المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال بتاريخ إعداد القوائم المالية إلا أن عائد رأس المال منخفضا وفق هذا النموذج ولا يلبي رغبات المساهمين وذوي المصلحة. كما أن اعتماد الأرقام القياسية العامة للتعبير عن تغيرات الأسعار قد يكون في حد ذاته مضللا؛ لان المؤسسات عادة ما تتأثر بتغيرات أسعار الأصول التي تتعامل بها أو تستخدمها فقط. أي أن الأرقام القياسية العامة لا يمكنها دائما التعبير عن تغير مستويات الأسعار. في حين تشكل مكاسب وخسائر القوة الشرائية عنصرا مبهما من حيث الدلالة وطريقة المعالجة؛ فمثلا سياسة الاستدانة في فترات التضخم أو ارتفاع المستوى العام للأسعار تحقق مكاسب القوة الشرائية العامة وهو ما يعارض إلى حد ما التوجه الاقتصادي. وهذا ما شكل سببا من أسباب انتقاد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

اعتمدت محاسبة التكلفة الجارية كبديل للتكلفة التاريخية نظير العجز الذي أظهرته التكلفة التاريخية المعدلة. فمحاسبة التكلفة الاستبدالية تهتم بالطريقة التي تؤثر تغيرات الأسعار من خلالها على بنود القوائم المالية لمنشاة معينة بذاتها ؛ آخذة في حسبانها تغيرات أسعار تلك السلع والأصول سواء تغيرات الأسعار الخاصة بتلك السلع والأصول أو تغيرات الأرقام القياسية السعرية الخاصة بمجموعات مماثلة لتلك السلع والأصول. حيث يهدف هذا النموذج المحاسبي إلى المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأس المال المستثمر؛ من خلال إبراز الدخل التشغيلي الجاري المقاس بالأسعار الجارية وفصله عن مكاسب الحيازة الناشئة عن الاحتفاظ بالسلع والأصول في فترات ارتفاع مستويات أسعارها، أو المعبر عنها بالأرقام القياسية الخاصة الصادرة عن هيئات مهنية مختصة. ومن خلال التعرض لأهم الجوانب النظرية الخاصة بالتكلفة الجارية

خاصين بالاهتمام نموذج سعر الدخول الجاري الذي يعتمد القيم التاريخية كأساس للتعديل وفق التكلفة الاستبدالية باستعمال الأرقام القياسية الخاصة فهي تحقق الخصائص التالية:

- اعتماد هذه الطريقة يحقق جانبا من موضوعية القياس فيما يتعلق بترجمة الواقع الاقتصادي لأنها تؤدي إلى تخفيض الربح في فترة ارتفاع الأسعار . وذلك لان قائمة الربح تحمل بعبء استهلاك على أساس القيمة الاستبدالية ، والذي يمثل الاستخدام الجاري لهذه الخدمات. وهذا ما يتفق مع تحديد قيمة الاهتلاك وفقا للمفهوم الاقتصادي.
- يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية ، وهو المبلغ الاعظمي الممكن توزيعه دون المساس بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع لذلك يسمى بالربح القابل للتوزيع.
- اختلاف تواريخ حيازة الأصول يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية للأصول، وكذلك صعوبة تحديد تكلفة الاهتلاك لكل أصل على حدة خصوصا مع استمرار التحسينات التكنولوجية.
- محاسبة أسعار الدخول الجاري مبنية على افتراض استمرارية المنشاة وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخول الجارية بصورة سهلة وموثوقة، ولكن كلا الافتراضين عرضة للنقد الشديد.
- تتجاهل محاسبة تكلفة الاستبدال مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في البنود النقدية والذي تبينه محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية العامة.

وعليه نقول أن اعتماد محاسبة التكلفة الجارية يعكس ظاهرة التغير في الأسعار ضمن القوائم المالية بشكل كامل. إلا أن الاعتماد على الأرقام القياسية الخاصة في غياب سوق منظمة وجهات مهتمة بتقييم الأصول بقيمها الحقيقية قد يقود إلى اعتماد الحكم الشخصي في التقييم وبالتالي فان الأرقام القياسية في هذه الحالة تصبح غير معبرة عن القيم الحقيقية.

استمدت محاسبة مستويات الأسعار أهميتها بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال مساعدة مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية على مقارنة القوائم المالية المختلفة أو لدورات مختلفة مما يسمح باتخاذ القرارات الملائمة. وان اعتمادها يحقق جانبا من موضوعية القياس فيما يتعلق بترجمة الواقع الاقتصادي؛ لأنها تؤدي إلى تخفيض الربح في فترة ارتفاع مستويات الأسعار. في حين تشكل مكاسب وخسائر القوة الشرائية وكذا مكاسب بالحيازة للأصول غير الجارية عنصرا مبهما من حيث الدلالة، وجدلية اعتمادها كمصدر حقيقي للتمويل.

ومن خلال الدراسة التطبيقية في الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة ادرار نستخلص النتائج التالية:

- أثر التغير في المستوى العام للأسعار كان اكبر على مجموع الأصول في سنة 2018 مقارنة بسنة 2019. وبالتالي فهو يبين ارتفاع المستوى العام للأسعار في هاته السنة . ويتفاوت حجم الأثر من أصل إلى آخر على حسب طول فترة الحيازة. أما في حالة التعديل وفق المستويات الخاصة للأسعار فحدث العكس حيث نلاحظ أن حجم التغيير كان اكبر في سنة 2019. وهو ما يفسر عدم التجانس بين المستوى العام للأسعار والمستويات الخاصة بأسعار المجموعات السلعية التي تنتمي إليها أصول المؤسسة.
- يستثني النموذجين المستخدمين في التعديل كافة الأصول المهتلكة كليا من عملية التعديل، بالرغم من حيازة المؤسسة لهاته الأصول ومساهمتها في النشاط التشغيلي للمنشأة.
- أما من حيث قيمة المخزون فعند التعديل وفق المستويات الخاصة بأسعار وحدات المخزون، سجل مجموع قيم المخزون تراجعا من حيث القيمة. وهو ما يفسر أن المستويات الخاصة بأسعار مخزونات المؤسسة تسير عكس المستوى العام للأسعار خلال سنوات الدراسة.
- فمن خلال الدراسة نلاحظ أن المؤسسة حققت مكاسب للقوة الشرائية العامة في سنة 2018 من جراء الاحتفاظ بالبنود النقدية. بينما حققت خسائر في القوة الشرائية في سنة 2019 ناتجة عن حيازة أصول نقدية اكبر من الخصوم النقدية.
- أما فيما يخص مكاسب الحيازة فقد حققت المؤسسة بعد التعديل في سنة 2019، إجمالي مكاسب حيازة يفوق سنة 2018. ناتج عن حيازة الأصول غير النقدية.
- يساهم تعديل البيانات المالية للمؤسسة وفق مستوى الأسعار في تدنية صافي الربح القابل للتوزيع بعد الحفاظ على رأس المال، من خلال استبعاد مكاسب وخسائر القوة الشرائية والحيازة من صافي الدخل.
- لم تتأثر نسب السيولة بالتغير الحاصل في مستويات الأسعار خلال سنوات الدراسة.
- لم تسجل نسب النشاط فروقات كبيرة من حيث النسب بعد تعديل البيانات حسب مستويات الأسعار خلال سنوات الدراسة.
- كان لتعديل القوائم المالية للشركة حسب تغيرات مستويات الأسعار الأثر البالغ في نسب الربحية خلال سنوات الدراسة.
- شهد مؤشر الرافعة المالية تغييرا اكبر في سنة 2019 مقارنة مع سنة 2018. وهذا راجع إلى حجم التغير الحادث في قيمة صافي الدخل.
- من خلال تعديل بنود الموازنة الاستثمارية حسب مستويات الأسعار تباين اتجاه انحراف الموازنة حسب طريقة التعديل. حيث سجلت الموازنة في سنة 2018 انحرافا سلبيا في حالة المستوى العام للأسعار. بينما شهدت انحرافا عكسيا في حالة التعديل حسب المستويات الخاصة للأسعار. وهو ما

يؤكد الاتجاه العكسي لمؤشرات الأسعار الخاصة ببنود الموازنة مقارنة بالمستوى العام للأسعار خلال السنة. أما في سنة 2019 فلم تشهد الانحرافات تغييرا يذكر في كلتا الحالتين وهو ما يفسر بالاستقرار النسبي في مستويات الأسعار خلال السنة.

- من خلال تعديل موازنة المدفوعات النقدية للشركة نلاحظ أن:
  - في سنة 2018 للتعديل حسب المستوى العام للأسعار الأثر الأكبر في قيمة الانحراف مقارنة بالانحراف المسجل في حالة التعديل وفق المستويات الخاصة للأسعار.
  - أما في سنة 2019 تحقق العكس، حيث لاحظنا انه كان لتعديل الموازنة حسب المستويات الخاصة للأسعار الأثر البالغ في مستوى الانحراف المسجل مقارنة بحالة تعديل الموازنة حس بالمستوى العام للأسعار.

بعد العرض النظري والتطبيقي لجوانب الدراسة يمكن أن نجمل نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- تختلف آثار التغير في مستويات الأسعار من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة المنشأة و على حسب معدل التغيير وطول فترة حيازة البنود التي تتأثر بالتغير في مستويات الأسعار.
- يتحقق مبدأ المحافظة على رأس المال المستثمر من خلال تبني احد نماذج محاسبة تغيرات الأسعار. حيث يتم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال من خلال تبني التكلفة التاريخية المعدلة ، بينما يحقق نموذج التكلفة الجارية المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأس المال.
- لا تحبذ معظم الإدارات فكرة استخدام المحاسبة عن تغيرات الأسعار لأنه ينتج عنها تخفيض لرقم صافي الربح مما يؤثر في الحصص الموزعة وهو ما يشكل في حد ذاته انتقادا بالنسبة للإدارة من طرف المالكين و المساهمين.
- ومن خلال استعراض جميع النسب المالية التي قمنا بحسابها للوقوف على مدى تباين نسبها الناتج عن تغير مستويات الأسعار من سنة إلى أخرى ؛ يتضح عدم وجود اختلافات كبيرة ذات دلالة بين النسب المحسوبة وفق التكلفة التاريخية والنسب المحسوبة وفق القيم المعدلة حسب التغير في مستويات الأسعار. إلا فيما يخص نسب الربحية التي يكون التأثير ظاهرا في نسبها وهذا نتاجا لاستبعاد أرباح القوة الشرائية العامة أو أرباح الحيازة من مجموع الدخل.
- لم تعكس نتائج الدراسة وجود اثر واضح لتغيرات مستويات الأسعار على النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدلة حسب مستويات الأسعار. وبالتالي عدم وجد فروقات ذات دلالة بين قيم النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدلة حسب مستويات الأسعار وغير المعدلة ، بدليل تقارب النسب المالية. وبالتالي رفض الفرضية الثانية.
- استعمال البيانات التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية في فترات تغيرات مستويات الأسعار يؤثر على فاعلية هذه الموازنات كأداة للرقابة والتخطيط ، فالبيانات التاريخية الواردة فيها لا تساعد على

تحليل الدخل أو قياس الأداء بشكل واقعي. إذ أن الانحراف سيظهر بشكل مبالغ فيه بسبب الفارق الزمني بين التكاليف والإيرادات.

- وقد اظهر البحث أن إعداد الموازنات التخطيطية وفق البيانات التاريخية في فترات تغيرات مستويات الأسعار لا يعكس الوضع الحقيقي للمنشاة كما لا يؤدي إلى تحليل عادل ودقيق للانحرافات بين المخطط والفعلي، وقد يؤدي إلى استنتاجات خاطئة أثناء عملية الرقابة. وبالتالي قبول الفرضية الثالثة.
- قبول الفرضية الرابعة التي تنص على قصور الموازنات التخطيطية الحالية التي تعد وفقا لأسس تاريخية عن تلبية احتياجات مستخدميها من مقارنة المخطط والفعلي وتحقيق الرقابة الفعالية على تنفيذ هده الموازنة. وهو ما تحققه الموازنات المعدة في ضوء محاسبة تغيرات الأسعار.

خلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات نوجزها في النقاط التالية:

- وجب على التشريع الجزائري فيما يتعلق بالقياس مواكبة الأحداث العالمية من اجل سن قوانين تشريعية تنظم وتلزم بتطبيق النماذج الحديثة في القياس المحاسبي لمواجهة ظاهرة تغير الأسعار.
- من خلال تقصي خواص الموازنات التقديرية ومدى تفاعلها مع مستويات الأسعار يرى الباحث انه لمعرفة الأثر الذي تحدثه تغيرات مستويات الأسعار على هذه الموازنات التي تعد مسبقا بصيغة تقديرية ، وجب توفر تقديرات تنبؤية لمستويات الأسعار المستقبلية للفترات اللاحقة.
- وبالتالي يوصي الباحث الجهات المخول لها إعداد الأرقام القياسية للأسعار بالعمل على إمكانية
- توفير مؤشرات أو أرقام قياسية تنبؤية بمستويات الأسعار.
- يوصي الباحث كذلك الجهات التقنية المختصة في الجانب المحاسبي بضرورة الوصول إلى نظام محاسبي الكتروني متكامل يجمع بين نماذج القياس المحاسبي المختلفة.

قائـمة المصـــادر والـــــمـــــــراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب :

01) سامي محمد الوقاد؛ نظرية المحاسبة؛ الطبعة الأولى 2011؛ دار المسيرة عمان الأردن.

02) رضوان حلوه حنان؛ بدائل القياس المحاسبي المعاصر؛ دار وائل للنشر الطبعة الأولى 2003.

03) رضوان حلوه حنان؛ تطور الفكر المحاسبي؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع؛ عمان 1998.

04) حسام علي داود ؛ مبادئ الاقتصاد الكلي ؛ الطبعة الأولى؛ دار المسيرة للنشر عمان الأردن2010.

05) حسام علي داود ؛ مبادئ الاقتصاد الكلي؛ دار المسيرة للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2011

06) حسين القاضي، مأمون حمدان؛ نظرية المحاسبة؛ طبعة1 اصدار1؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع؛ عمان الأردن 2007 .

07) القاضي حسين وحمدان مأمون ؛ نظرية المحاسبة؛ ج1 ؛ الدار العلمية الدولية، عمان الأردن 2001.

08) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد ؛ المحاسبة المالية المتوسطة- المدخل القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي؛ دار المعرفة الجامعية ؛ الإسكندرية ؛ مصر 2000.

09) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم؛ دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية؛ دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية 2002.

10) احمد رجب عبد العال ، محمد السيد سرايا؛ المحاسبة المالية المتقدمة ؛ الدار الجامعية للنشر الإسكندرية 1999

11)) طلال الججاوي، سالم الزوبعي ؛ القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات؛ دار اليازوري للنشر، عمان الأردن؛

12) طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن طبعة 2009

13) طلال الججاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية- 1- مناهج الجامعات العالمية؛ دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2005

14) أمين السيد احمد لطفي؛ المحاسبة الدولية للشركات متعددة الجنسيات؛ الدار الجامعية القاهرة 2004.

15) أمين السيد أحمد لطفي؛ نظرية المحاسبة؛ القياس والإفصاح و التقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية؛ الدار الجامعية الإسكندرية،2007.

16) محمد المبروك أبو زيد ؛ المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ؛ اتراك للنشر والتوزيع القاهرة 2005.

17) يحي قللي؛ مبادئ المحاسبة المالية؛ إيتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر؛ 2004.

18) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة؛ تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي؛ دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ؛ عمان الأردن 2006.

19) تركي محمود إبراهيم عبد السلام؛ تحليل التقارير المالية؛ جامعة الملك سعود السعودية؛ طبعة 02، 1995

20) عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون؛ أصول المحاسبة المالية؛ الجزء الثاني، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان الأردن، 1998.

21) كمال الدين الدهراوي ؛ مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة ؛ الدار الجامعية بيروت 2001.

22) عباس مهدي الشيرازي؛ نظرية المحاسبة؛ ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ؛ الطبعة الأولى؛ الكويت 1990.

23) كيسو دونالد و ويجانت جيري؛ المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج؛ الجزء الثاني؛ دار المريخ، الرياض، السعودية 1999.

24) احمد نور ؛ مبادئ المحاسبة المالية – المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية؛ الدار الجامعية طبع نشر وتوزيع ، القاهرة 2000

25) محمد أبو نصار و جمعة حميدات؛ معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية؛ طبعة أولى؛ دار وائل للنشر، عمان الأردن 2008.

26) محمد أبو نصار؛ جمعة حميدات؛ معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعلمية؛ الطبعة الثالثة؛ دار وائل للنشر، الأردن 2012.

27) طارق عبد العال حماد ؛ دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة؛ الدار الجامعية القاهرة، 2006 .

28) حماد طارق عبد العال ؛ موسوعة معايير المحاسبة ؛ الجزء 02 ؛ القاهرة 2002

29) حمزة محمود الزبيدي؛ الإدارة المالية المتقدمة؛ مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع؛ عمان الأردن 2004.

30) محمد الفيومي محمد ؛ قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ؛ دار الجامعة الجديدة للنشر ؛ الإسكندرية مصر 2000

31) خليل عواد أبو حشيش؛ المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية؛ دار وائل للنشر؛ طبعة أولى؛ عمان الأردن؛ 2005 .

32) البلتاجي محمد ؛ أسس إعداد الموازنة التخطيطية في المصارف الإسلامية ؛ المعهد العربي للفكر الإسلامي؛ دراسات في الفكر الإسلامي؛ القاهرة؛ 1996.

33) يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق؛ المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة؛الطبعة الأولى؛ دار الحامد للنشر ؛عمان الاردن2006.

34) حجازي محمد احمد؛ المحاسبة الحكومية والإدارة لمالية العامة؛ الطبعة الثانية؛ مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق؛ عمان الأردن 1995.

35) سعود جايد مشكور العامري؛ محاسبة التضخم (بين النظرية والتطبيق)؛ دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006 .

36) مجيد الكرخي؛ موازنة الأداء واليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة؛ دار المناهج للنشر والتوزيع؛ عمان الأردن ؛ طبعة أولى 2015 .

37) مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي؛ المحاسبة الإدارية ؛ دار المسيرة عمان الأردن ؛ طبعة أولى 2007.

38) أ.د مؤيد الفضل؛ أ.د عبد الناصر إبراهيم نور؛ د. عبد الخالق مطلك الراوي؛ المحاسبة الإدارية ؛ دار المسيرة عمان الأردن ؛ طبعة ثانية 2010.

39) مؤيد محمد الفضل ،أ.د عبد الناصر إبراهيم نور، د عبد الخالق مطلك الراوي ؛ المحاسبة الإدارية؛ دار المسيرة للنشر والتوزيع ؛ عمان الأردن ؛ الطبعة الأولى 2007.

40) البيومي محمود محمد ؛ المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ؛ منشاة المعارف الإسكندرية مصر 2003.

41) أمين السيد احمد لطفي؛ تخطيط الأرباح باستخدام نماذج محاكاة المنشأة؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ 2006.

42) مطر محمد ؛ التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ؛ طبعة أولى؛ دار وائل للنشر ؛ عمان الأردن 2004.

43) شقيري نوري موسى، أسامة عزمي سلام؛ دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الاستثمارية؛ دار المسيرة للنشر ؛ عمان الأردن ؛ طبعة أولى 2009.

44) علي احمد أبو الحسن، محمد سمير الصبان؛ المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي؛ الدار الجامعية للنشر؛ الإسكندرية 1997.

45) الدون س .هندريكسون؛ ترجمة كمال خليفة أبو زيد؛ النظرية المحاسبية؛ طبعة رابعة؛ دار الكتب القومية؛ السكندرية2008.

46) عزو خليف عزيز؛ المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية؛ رسالة ماجستير؛ جامعة حلب سوريا 2006.

47) عباس علي ميرزا و جراهام جيه هولت وماغنوس اوريل ؛ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS .

48)

ثانيا: الأطروحات والرسائل العلمية:

01. ياسر عبد المجيد محمد يسن ؛ اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية بالقطاع الصناعي السوداني؛ أطروحة دكتوراه في المحاسبة ؛ جامعة شندي السودان 2018.

02. سي محمد لخضر ؛ أسس قواعد التقييم المحاسبي – دراسة تحليلية نقدية ؛ أطروحة دكتوراه علوم في المحاسبة ؛ جامعة باتنة 1 الحاج لخضر ؛ الجزائر 2016/ 2017

03. علي مختار إسماعيل؛ الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية؛ رسالة دكتوراه؛ كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر 1989.

04. عبد السلام عوض خير السيد آدم؛ دور المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في بيئة التضخم للتنبؤ بالأزمة المالية في المصارف السودانية؛ أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة؛ جامعة الزعيم الأزهري 2016.

05. بالقاسم بن خليفة ؛ دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة ؛ أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2015.

06. سامية تاودروس إبراهيم؛ دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية؛ أطروحة دكتوراه؛ كلية التجارة ، جامعة القاهرة 2001.

07. محمد السماني محمد توم عبد الرحمن؛ أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في التخطيط واتخاذ القرارات في قطاع البترول – دراسة ميدانية على مصافي تكرير البترول في السودان؛ أطروحة دكتوراه؛ الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية؛ جامعة السودان؛ كلية الدراسات 2017.

08. اسماعيلي سبتي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة – دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ؛ أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة ؛ 2016 .

09. عبد السلام بلبالي؛ اثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية– دراسة تطبيقية على سوق المال السعودي مع الإشارة لبورصة الجزائر؛ أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية؛ جامعة احمد دراية ادرار؛ 2019 .

10. قوداري عبلة؛ اثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهني المحاسبة في الجزائر ؛ أطروحة دكتوراه علوم تجارية جامعة فرحات عباس سطيف 2018.

11. آسيا لعروسي؛ تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم – دراسة حالة مؤسسة بوليبان برج بوعريريج ؛ رسالة ماجستير علوم تجارية ؛ جامعة محمد بوضياف ؛ المسيلة 2015.
12. مدحت فوزي عليان وادي ؛ اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية غزة 2006
13. حامد احمد صالح أبو سمرة ؛ معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات) ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ الجامعة الإسلامية غزة 2009
14. موسى علي أبو عواد ؛ القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار وآثارها على دلالة النسب المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ؛ رسالة ماجستير محاسبة ؛ كلية الدراسات العليا ؛ الجامعة الأردنية 1991 .
15. كويسي محمد ؛ آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ رسالة ضمن متطلبا ت الماجستير في علوم التسيير ؛ جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2011
16. فايز زهدي الشتلوني ؛ مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ؛ رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ الجامعة الإسلامية غزة 2005.
17. لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص الإدارة المالية ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر 2012 .
18. سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛2009/2008
19. سليطين، سهام حسن" مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار" ،رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا 2001.
20. إدمون طارق إدمون جل؛ مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة؛ رسالة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة ؛ جامعة الشرق الأوسط 2010.
21. حلقوم الحاج ؛ دراسة اثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي – دراسة حالة شركة الأسهم الرياض سطيف؛ رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المؤسسات ؛ جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر؛ سنة 2009-2010.

22. سعاد نصر الدين عوض عطا؛ اثر التضخم على قرارات الاستثمار طويلة الأجل، دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ جامعة الزعيم الأزهري 2015
23. موسى شرفية؛ الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة شركة التصنيع الميكانيكي؛ رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق؛ جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر 2014.
24. محمد نواف حمدان عابد ؛ دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية – دراسة تطبيقية– ؛ رسالة ماجستير علوم محاسبية ؛ الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمعرفة؛ القاهرة 2006.
25. رابح طيورات ؛ علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية ، دراسة عينة من خبراء ومحافظي الحسابات ؛ رسالة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في الدراسات المالية والمحاسبية؛ جامعة المسيلة 2014.
26. نوري محمد معافي؛ مدى إدراك أهمية قائمة التدفقات النقدية في ترشيد القرارات الاستثمارية بصندوق الضمان الاجتماعي؛ رسالة ماجستير في المحاسبة ؛ الأكاديمية الليبية فرع مصراتة 2015 .
27. عبد الناصر شحدة السيد احمد ؛ الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان؛ رسالة ماجستير ؛ جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ؛ كانون الثاني 2008.
28. خالد احمد القصاص؛ استخدام منهج سيجما ستة في ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية – دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الفلسطينية ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة ؛ جامعة الأزهر غزة 2014 .
29. محمد ناصر محمد عبد الحليم ؛ دور السياسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية في تقييم مخاطر المنشاة بواسطة مستخدمي المعلومات المحاسبية(دراسة نظرية وميدانية) ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة المالية ؛ جامعة طنطا 2015.
30. نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال؛ استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات ؛ رسالة ماجستير في المحاسبة ؛ جامعة بورسعيد 2014.
31. أنور عدنان نجم ؛ مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ الجامعة الإسلامية غزة 2006.

32. كثيرة محمد احمد محمد عبد الرحمن؛ الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة ؛ رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ؛ جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ؛ كلية الدراسات العليا ؛ 2014
33. محمد حسن محمد الجديلي؛ دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة ؛ 2005
34. عبد المنعم محجوب عبد الله محمد ؛ المشكلات التي تواجه إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في ظل ارتفاع معدلات التضخم؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ كلية الاقتصاد والتنمية الريفية ، جامعة الجزيرة السودان؛ 2017.
35. زيد محمود موسى عليان ؛ مدى استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعة الأردنية المساهمة العامة؛ رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ؛ جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ؛ قسم المحاسبة ؛ 2009

ثالثا: التقارير والمنشورات:

01. إبراهيم خليل حيدر السعدي؛ فاعلية القياس المحاسبي عند التغير العام للأسعار وأثره على جودة المعلومات المحاسبية وفق المعيار الدولي 29 – دراسة تطبيقية لشركة الاسمنت الأردنية؛ مجلة مركز دراسات الكوفة ؛ نسخة الكترونية بصيغة pdf .

02. إبراهيم خليل حيدر ؛ مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ؛ العدد 21-2009 .
03. بتول محمد نوري المهداوي ، سمير منير عبد الملك الشماع ؛ اثر منهج اتخاذ القرارات على مستخدمي القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية؛ مجلة الدنانير العراقية؛ العدد 11-2017.
04. بالرقي تيجاني؛ القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم؛ مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ العدد 08 لسنة2008.
05. مهند مجيد طالب ؛ انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية؛ مجلة الدنانير العراقية؛ العدد 09 – 2016.
06. علي خلف كاطع الجبوري ؛ موثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية ؛ مجلة ذي قار ؛ المجلد 12 العدد03 أيلول 2017.

07.حازم بدر الخطيب ؛ المحافظة على رأس المال في ظل التغير المستمر في الأسعار وقياس الأرباح في المنشات الاقتصادية؛ مجلة العلوم الإنسانية ؛ عدد 37 ، جوان 2012، ص 141-160 ؛ عمان الأردن.

08. هلالي حسين ؛ كيفية اختيار ومدى فاعلية النماذج المحاسبية في مقابلة مشاكل التضخم ومشكلة الملاءمة بين القرارات الإدارية والبيانات التي تتولد عن النظام المحاسبي؛ مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ؛ السنة 09 المجلد 09 العدد 11 مصر 1987.

09.الحاروني عمرو كامل ؛ محاسبة التضخم ؛ مجلة التكاليف الجمعية العربية للتكاليف ؛ السنة 13 ؛ مايو سبتمبر العدد 02 مصر 1983 .

10.علاء الدين عادل الرفاتي؛ ظاهرة التضخم تحد كبير للمحاسبة في الاقتصاد الفلسطيني قطاع غزة؛ مجلة تنمية الرافدين؛ 89(30) 2008 ؛ ص(183-207) .

11. خالد أمين عبد الله ؛ محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد؛ مجلة دراسات ؛ المجلد العاشر ؛ العدد الثاني ؛ كانون أول 1983 ؛ ص 93-105

12.عبيد يحي حسين؛ نحو منظور ضريبي متكامل لمكونات الربح في ظل المقاييس البديلة؛ المجلة المصرية للدراسات التجارية؛ كلية التجارة، جامعة المنصور؛ المجلد 10، العدد 04 ، 1986 ؛ ص 112-189.

13.راغب الغصين، منال الموصلي؛ أهمية مقاييس التدفقات النقدية في اتخاذ القرار الاستثماري في سوق دمشق للأوراق المالية (دراسة تطبيقية) ؛ مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 35 العدد 02-2013

14.رجاء رشيد عبد الستار؛ تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء؛ مجلة الإدارة والاقتصاد ؛ العدد 63 /2007

15. بان هاني أيوب، بشرى حكمت عبد الواحد، فريال شرف عيدان؛ اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة؛ العدد 37، 2013 ؛ ص 321-342

16. علي كريم الخفاجي؛ صلاح مهدي جواد؛ اثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية ؛ مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية المجلد 18 العدد 01 2001 ص 25-44.

17. السعايدة منصور إبراهيم؛ المحاسبة الإدارية ؛ طبعة أولى ؛ مؤسسة رام للتكنولوجيا؛ عمان 1993

18. زينب هادي علي؛ الموازنات التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الأداء؛ مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية؛ العدد 04 المجلد 15 2008؛ ص 1200-1208

19. سليم محمد عيد؛ الموازنات التخطيطية والتضخم؛ مجلة جرش للبحوث والدراسات الأردنية؛ المجلد 01 ، العدد الثاني1997؛ ص 107-140

20. عباس يحي التميمي و عادل علي حسين؛ تحليل السيولة والربحية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار– دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك؛ مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ؛ المجلد 18 العدد 66 ؛ ص– ص 441–471 .

21.سمير عباس؛ عبد علي؛ استخدام النسب المالية كأداة لتقييم كفاءة الأداء؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة؛ العدد 2012/32 ص ص 249 – 270.

22.نوري محمود احمد الصبيحي؛ محمد راضي عبد الكاظم ؛ تقويم أداء المصارف باستخدام مؤشر العائد على الاستثمار – دراسة لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ؛ مجلة كلية المأمون ؛ العدد 34 2019؛ صـ صـ 97–112.

23.رجاء رشيد عبد الستار ، خضير سليمان ذياب؛ القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛ مجلة دراسات محاسبية ومالية ؛ العدد37 ، 2016؛ ص ص 160–75 .

24.رندة حسن فرحان ، ضياء عبد الحسين القاموسي ؛ اثر القيمة العادلة في خاصية ملاءمة معلومات كشف الدخل؛ مجلة دراسات محاسبية ومالية ، العدد 46 ، 2019 ؛ ص ص 18–28 .

25.محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي ؛ اثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي– دراسة تطبيقية؛ مجلة الباحث ؛ العدد 2015/15؛ ص ص 171–178.

26.إبراهيم يعقوب إسماعيل، هلال يوسف صالح؛ أثر تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية"دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية"؛ مجلة العلوم الاقتصادية؛ العدد 17؛ الاصدار02 2016؛ ص ص 67–84.

27.محمد عبد الواحد ، أشواق طالب ؛ تأثير معلومات القيمة العادلة على إدارة الكلفة – دراسة تحليلية لبعض شركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية؛ العدد 27 أيلول 2017

28.علي كاظم حسين؛ تأثير تطبيق معيار القيمة العادلة على الموجودات المالية؛ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة؛ العدد 2010/24

29.زيد عائد مردان ، إبراهيم عبد موسى السعبري؛ القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية؛ مجلة دراسات محاسبية ومالية ؛ المجلد 08 العدد 25، 2013؛ ص ص 214–242 .

رابعا: الدوريات والملتقيات

1. احمد قايد نور الدين ؛ الأساليب المحاسبية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية ؛ ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ؛ جامعة الوادي أيام 5-6 ماي 2013 .
2. محمد عبد الحليم عمر؛ المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية؛ دراسة مقدمة إلى حلقة العمل الثالثة من ندوة التضخم وآثاره على المجتمعات – الحل الإسلامي؛ التي ينظمها مجمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي ؛ المنامة البحرين ، يومي 29 ابريل و 01 ماي 1997.

القوانين والمناشير

01.قرار وزاري يحدد قواعد التقييم المحاسبي ؛ صادر بتاريخ 26جوان 2009؛ ج.ر. ج ؛ العدد 19؛ الصادر 25 مارس 2009.

المواقع الالكترونية:

01. الموقع الالكتروني للجريدة الرسمية الجزائرية www.joradp.dz

02. الموقع الالكتروني للديوان الوطني للإحصائيات www.ons.dz

03. النشرات الإحصائية الثلاثية الصادرة عن بنك الجزائر

www.bank-of-algeria.dz/html/bulletin_statistique_ar.htm

المراجع باللغة الأجنبية

01) Baker,C.Richard,Ding,Yuan-Stolowy, Herve; Income statements by nature and analysis of company performance – an application to U.S airline companies; university of massachusetts Dartmouth; www.ecompapers.repec.org/usa .

02) Jean Jacque Julian ; les normes comptables internationales IAS- IFRS ; Foucher .

03) Eldon S , Hendriksen and Michal F, Van Brede; Accounting Theory ;Fifth Edi ; Mcgraw-Hill com .inc ;Bosten 2011.

03) Keller and Ferrara ,Management accounting for Profit and Control,N.Y Mgcraw – Hill,1998

04) Hermason, Roger H., Edwards, James Don & Rayburn, L. Gayle; Financial Accounting; Von Hohhman Press 1989.

05) Wolk, Harry., Jere R. Francis & Tearney, Michael G; Accounting Theory; second Edition; Wads Wort , Inc, U.S.A 1989.

06) Balkaoui Ahmed ; Accounting Theory ; fourth Edition ; Thomson press ; 2000.

07) Skousen Smith ; Intermediate Accounting ; Comprehensive Volume,10th ed; South – Western Publishing Co. 1990.

08) Philippe Touron et Hubert Tondeur ; Comptabilité en IFRS , Edition d'Organisation , paris 2004 .

09) Ebiaghan Orits Frank ; Acomparativ Analysis of inflation –adjusted and historical cost accounting information: Implications for the value Relevance of Corporate Reports ; Journal Trends Economics and management; vol (1) 33 - 2019 , pp 35-50; http://dx.doiorg/10.13164/trends.2019.33.35

10) Davidson , Sidny ; Weil ,Roman L; Inflation Accounting what will general price – Level Adjusted Statement Show; (electronic version) Financial Analysts Journal, Vol 31 Issue 1; jan 1975; from http://web1.epnet.com/search.asp

11) Ebiaghan Orits Frank ; Acomparativ Analysis of inflation –adjusted and historical cost accounting information; Journal Trends Economics and management; vol (1) 33 -2019 , pp 35-50 .

الملاحق

الملحق رقم 01: نموذج من الموازنة النقدية التقديرية الشهرية المعدة من طرف الشركة

الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
Société Algérienne de Production de l'Electricité

POLE TV TG CENTRE

UNITE ADRAR **SERVICE FINANCE ET COMPTABILITE**

Demande de mise a disposition du mois de Décembre 2018

Nature	Prévu
Total des accreditifs	**724 759 300,76**
1. Accreditif A (Exploitation)	105 699 090,92
2.Accreditif H (Investisseement)	619 060 209,84
3.Accreditif P (Paie)	0,00
1- Dépenses d'exploitation	
Consommations : dont	**4 350 000,00**
Achat Gaz	0,00
Achat fuel / carburant	0,00
Achat Elect IPP	0,00
Consommables de bureau	100 000,00
Consommables informatiques	0,00
Consommation en eau	50 000,00
Consommation téléphonique / internet	200 000,00
Achat matériel (imputé sur exploitation)*	4 000 000,00
Services : dont	**92 605 090,92**
Prestations de gardiennage	80 555 090,92
Prestations de netoyage	1 000 000,00
Prestations de transport	2 500 000,00
Frais de déplacement / billeterie	1 000 000,00
Prestations hôtellerie et restauration	2 500 000,00
Charges locatives	0,00
Charges douanières	0,00
Frais d'assurances	0,00
Frais de formation	0,00
Prestations informatiques (ELIT)	0,00
Frais d'édition, publicité et publication	50 000,00
Dépannage, réparation et entretien d'appareil	5 000 000,00
Prestations de CEEG	0,00
Prestations tiers	0,00
Frais divers : dont	**244 000,00**
Alimentation caisse	200 000,00
Frais de mission	0,00
Règlements au profit du FOSC	39 000,00
frais financiers	5 000,00
impot et taxe	0,00
frais personnel:dont	**8 500 000,00**
Paie contractuel et apprentissage	0,00
CNAS	8 500 000,00
Total dépenses d'expoitation	**105 699 090,92**
Dèpenses d'Investissement:	
1- Investissement	100 976 594,25

2- droit douanes	518 083 615,60
Total dépenses Investissement	**619 060 209,84**
Total Géneral des dèpenses	**724 759 300,76**

Le montant de la demande est de : 724 759 300,76 DA

Sept cent vingt quatre millions sept cent cinquante neuf mille trois cents Dinars Algerien et Soixante seize Centimes

LE DIRECTEUR D'UNITE

الملحق رقم 02 : نموذج من الموازنة النقدية الفعلية المعدة في نهاية كل شهر

Société Algeriènne de Production de l'Electricité
POLE TV TG CENTRE
UNITE ADRAR

SERVICE FINANCE ET COMPTABILITE

Bilan de trésorerie de l'Exercice 2018

		BILAN du mois de Novembre 2018		
RUBRIQUES	**cumul**	**Prévu**	**Réalisé**	**Ecart**
solde au 31/10/2018 exploitation	**18 035 282,29**	**-**	**-**	**18 035 282,29**
Accreditif invest et exploit du mois	**140 319 098,34**	**-**	**-**	**140 319 098,34**
Accreditif exploit	**42 105 000,00**	**-**	**-**	**42 105 000,00**
Accreditif INVES mois				
Accreditif exploit mois				
Total des accreditifs	**200 459 380,63**	**-**	**-**	**200 459 380,63**
Dépenses d'exploitation			**60 780 539,78**	
Consommations : dont			9 626 165,86	
Achat Gaz			-	
Achat fuel / carburant			-	
Achat Elect IPP			-	
Consommables de bureau			-	
Consommables informatiques			-	
Consommation en eau			-	
Consommation téléphonique / internet			-	
Achat matériel (imputé sur exploitation)*			9 626 165,86	
Services : dont			42 307 506,29	
Prestations de gardiennage			24 656 265,04	
Prestations de netoyage			2 150 163,40	
Prestations de transport			3 869 207,65	
Frais de déplacement / billeterie			846 463,00	
Prestations hôtellerie et restauration			2 715 777,72	
Charges locatives			56 372,92	
Charges douanières			**7 409 880,21**	
Frais d'assurances			560 536,35	
Frais de formation			42 840,00	
Prestations informatiques (ELIT)			-	
Frais d'édition, publicité et publication			-	
Dépannage, réparation et entretien d'appareil			-	
Prestations de CEEG			-	
Prestations tiers *			-	
Frais du personnel + Charges sociales			8 535 310,93	

Impôts et taxes			-	
Frais financiers de fonctionnement			10 144,50	
Remboursement de la dette propre			-	
Frais divers : dont			301 412,20	
Alimentation caisse			91 694,28	
Frais de mission			18 560,00	
Règlements au profit du FOSC			117 000,00	
Autres *			74 157,92	
Remontées de fonds dans le cadre du Cash Pooling				
Dépenses d'investissement			-	
Programmes publics dont:			-	
Programmes Quinquennal 2010-2014 + Complémentaire			-	
Programmes antérieurs à 2010			-	
Programmes financés par l'Etat (infrastructures de sécurisation)			-	
Programmes de développement financés par CLT :			-	
Programmes financés sur la ligne 149 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne 167 milliards DA partie dinars			-	
Programmes financés sur la ligne 167 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne 330 milliards DA partie dinars			-	
Programmes financés sur la ligne 330 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne 319 milliards DA partie dinars			-	
Programmes financés sur la ligne 319 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne 510 milliards DA partie dinars			-	
Programmes financés sur la ligne 510 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne 586 milliards DA partie dinars			-	
Programmes financés sur la ligne 586 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne 557 milliards DA partie dinars			-	
Programmes financés sur la ligne 557 milliards DA partie devises			-	
Programmes financés sur la ligne CMT 59 milliards DA partie devises			-	
Programmes de développement non financés			-	
Dont Programmes de dévelo financés sur autoris CLT insuffisante			-	
Total général des dépenses			**60 780 539,78**	
solde au 30/11/2018			**139 678 840,85**	

لملحق رقم 03 : نموذج الموازنة الاستثمارية التقديرية للشركة لسنة 2018

Libellée	Montant de l'affaire kDA	dépenses exercice kDA
Acquisition des batteries DC pour les groupes Pratt & Whitney.	25 000	25 000
Acquisition des cabines sanitaires pour la centrale de TIMIMOUN	3 000	3 000
Acquisition des deux transformateur TA 375 KVA pour la centrale de Kabertene.	2 000	2 000
Extension du système télésurveillance des centrales de l'unité ADRAR et installation détecteur métaux pour Ain saleh	11 000	11 000
TOTAL	41 000	41 000

Libellée	Montant de l'affaire kDA	dépenses exercice kDA
Acquisition des deux (2) vannes de sectionnement gaz 8" du ZK	3 000	3 000
Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR (Convention n°04/17/SPE/PC-PWPS)	195 000	195 000
Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR (Convention n°01/17/SPE/PC-ALGESCO)	40 000	40 000
Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles PWPS FT8 de l'unité ADRAR	90 000	90 000
Acquisition pièces de rechange complémentaires TG mobiles TM 2500 GE de l'unité ADRAR	90 000	90 000
Acquisition des régulateurs de pression et pièces de rechange pour postes gaz de l'unité d'Adrar.	40 000	40 000
TOTAL	458 000	458 000

الملحق رقم 04 : نموذج الموازنة الاستثمارية التقديرية لسنة 2019

N°AP	libellé	Montant de l'affaire (KDA)	Montant de l'exercice (KDA)
M522	interconnections des sites Adrar et ln salah au backbone FB unité ADRAR	40 000	40 000
M396	Acquisition de moyen de transport et manutentions pour la nouvelle unité d'Adrar	46 150	46 150
M185	Construction bac fuel pour la centrale d'Adrar	192 000	51 000
	TOTAL	278 150	137 150

Libellée	Montant de l'affaire kDA	dépenses exercice kDA
Acquisition de pièces de rechange MARK IV pour les groupes TG frame 5 de la centrale d'Adrar	7 500	7 500
Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles FT8 PWPS	214 500	/
Acquisition des pièces de rechange pour les TG mobiles TM 2500 GE	50 000	/
Acquisition des huiles et graisses pour les groupes de l'unité d'Adrar.	45 000	/
Acquisition pièce de rechange partie chaude pour les turbines à gaz frame 5001 PA de l'unité (instrumentation)	33 000	33 000
Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ADRAR	214 500	/
Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 TIMIMOUN		/
Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 KABERTENE		/
Acquisition pièces de rechange TG mobiles PWPS FT8 ZAOUIET KOUNTA		/
Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE ZAOUIET KOUNTA	78 000	/
Acquisition pièces de rechange TG mobiles TM 2500 GE TIMIMOUN		/

Acquisition des kits de pièce de combustion pour les turbines à gaz frame 5001 PA de la division d'Adrar	66 062	/
Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des TG frame 5 d'Adrar	142 975	/
Acquisition de pièce de rechange pour le système fuel des turbines à gaz PWPS FT8 de la division d'Adrar	142 221	49 000
Acquisition de pièces de rechange MARK V Ie et tableau excitation et protection in Salah	197 514	197 514
TOTAL	1 191 272	287 014

الملحق رقم 05: ميزانية الأصول لسنة 2019

SOCIETE **EXERCICE** 2019

CENTRE **DATE** 43907.46888888907

Provisoire

ACTIF	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	11 726 321,84	11 726 321,84	0,00	4 704,80
Immobilisations corporelles				
Terrains	14 294 752,00		14 294 752,00	16 020 827,00
Agencements et aménagements de terrains	725 141 604,45	203 525 348,18	521 616 256,27	250 088 400,32
Constructions (Batiments et ouvrages	2 167 593 064,50	895 018 311,45	1 272 574 753,05	1 020 019 840,18
Installations techniques, matériel et outillage	36 246 848 360,71	15 168 631 386,26	21 078 216 974,45	21 446 778 413,11
Autres immobilisations corporelles	150 311 705,54	136 665 101,81	13 646 603,73	18 816 881,41
Immobilisations en cours	14 924 504,96		14 924 504,96	12 151 873,96
Immobilisations financières				
Titres mises en équivalence - entreprises associées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	0,00		0,00	650 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	39 330 840 314,00	16 415 566 469,54	22 915 273 844,46	22 764 530 940,78
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	232 291 713,73		232 291 713,73	232 855 742,62
Créances et emplois assimilés				
Clients	434 473,88		434 473,88	30 754,56
Créances sur sociétés du groupe et associés				
Autres débiteurs	891 426 599,12	882 909 828,52	8 516 770,60	51 992 804,20
Impôts	27 599 335,29		27 599 335,29	94 998 238,62
Autres actifs courants	0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	73 393 579,15		73 393 579,15	747 224 078,12
TOTAL ACTIF COURANT	1 225 145 701,17	882 909 828,52	342 235 872,65	1 127 101 618,12
TOTAL GENERAL ACTIF	40 555 986 015,17	17 298 476 298,06	23 257 509 717,11	23 891 632 558,90

الملحق رقم 06: ميزانية الخصوم للشركة في سنة 2019

SOCIETE Société Algérienne de Production de l'Electricité **EXERCICE** 2019

CENTRE Adrar **DATE** 43907.46984953713

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		- 1 093 164 261,94	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 43 238 971,16	- 29 936 429,74
compte de liaison**		23 618 609 040,17	22 001 859 299,80
TOTAL CAPITAUX PROPRES		22 482 205 807,07	21 971 922 870,06
PASSIFS NON COURANTS			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		180 841 961,35	144 376 941,69
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		180 841 961,35	144 376 941,69
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		480 106 333,96	1 694 771 317,16
Impôts		0,00	0,00
Dettes sur sociétés du Groupe et associés			
Autres dettes		114 355 614,73	80 561 429,99
Trésorerie passive		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		594 461 948,69	1 775 332 747,15
TOTAL GENERAL PASSIF		23 257 509 717,11	23 891 632 558,90

43907.0 1

الملحق رقم 07: جدول حسابات النتائج لسنة 2019

SOCIETE Société Algérienne de Production de l'Electricité **EXERCICE** 2019

CENTRE Adrar **DATE** 43907.48494212981

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		2 936 657 365,39	2 547 667 795,42
Variations stocks produits finis et en cours			
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		2 936 657 365,39	2 547 667 795,42
Achats consommés		- 816 289 761,17	- 741 012 296,42
Services extérieures et autres consommations		- 1 146 227 544,89	- 1 748 157 734,84
II - Consommation de l'exercice		- 1 962 517 306,06	- 2 489 170 031,26
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		974 140 059,33	58 497 764,16
Charges de personnel		- 549 077 819,72	- 418 529 420,61
Impôts, taxes et versements assimilés		- 11 460 037,19	- 2 079 670,01
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		413 602 202,42	- 362 111 326,46
Autres produits opérationnels		22 386 121,78	8 550 530,73
Autres charges opérationnelles		- 2 245 494,36	- 678 642,58
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 473 215 242,65	- 2 366 455 774,03
Reprise sur pertes de valeur et provisions		18 654 503,38	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 020 817 909,43	- 2 720 695 212,34
Charges financières		0,00	- 1,15
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	- 1,15
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 020 817 909,43	- 2 720 695 213,49
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 977 697 990,55	2 556 218 326,15
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 998 515 899,98	- 5 276 913 539,64
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 020 817 909,43	- 2 720 695 213,49
Résultats internes**		- 72 346 352,51	- 111 254 482,52
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 093 164 261,94	- 2 831 949 696,01

الملحق رقم08: نماذج من الأرقام القياسية المنشورة

بنك الجزائر

10

الأسعار

1.10 مؤشر أسعار الإستهلاك (مدينة الجزائر) (القاعدة2001)

		صنف								مؤشر أسعار الإستهلاك الكلي	مؤشر أسعار الإستهلاك خارج المواد الغذائية(**)
		1	2	3	4	5	6	7	8		
2013		174,80	127,19	141,78	125,38	133,19	165,19	119,46	186,22	160,10	148,97
2014		181,61	136,04	143,63	129,90	139,05	163,45	130,13	187,29	164,77	152,02
2015		190,16	147,85	145,47	135,64	147,59	169,47	136,45	199,98	172,65	159,40
2016	الثلاثي الثاني	197,75	165,54	155,15	142,19	156,68	189,54	133,75	218,93	183,72	173,11
	الثلاثي الثالث	198,84	170,27	155,19	144,07	158,28	192,95	134,61	222,63	185,65	175,65
	الثلاثي الرابع	198,77	175,50	155,23	145,54	160,08	194,41	136,07	230,21	187,15	178,34
	السداسي الأول	194,40	163,45	154,22	140,78	155,59	185,07	133,66	216,74	181,00	170,86
	السداسي الثاني	198,81	172,88	155,21	144,81	159,18	193,68	135,34	226,42	186,40	176,99
	السنة	196,61	168,17	154,72	142,79	157,38	189,37	134,50	221,58	183,70	173,93
2017	الثلاثي الأول	204,56	179,48	157,20	146,61	162,77	197,04	135,52	241,92	191,74	182,04
	الثلاثي الثاني	205,55	180,93	158,66	147,92	165,70	197,95	138,37	245,50	193,24	183,92
	الثلاثي الثالث	204,57	184,12	158,89	149,37	167,78	198,55	139,14	247,67	193,60	185,28
	الثلاثي الرابع	211,17	187,85	158,53	151,30	168,97	199,72	140,72	249,88	197,30	186,80
	السداسي الأول	205,05	180,20	157,93	147,27	164,23	197,50	136,94	243,71	192,49	182,98
	السداسي الثاني	207,87	185,98	158,71	150,34	168,38	199,13	139,93	248,77	195,45	186,04
	السنة	206,46	183,09	158,32	148,80	166,30	198,32	138,44	246,24	193,97	184,51
2018	جانفي	209,16	189,55	158,36	153,52	169,32	206,52	141,53	259,13	198,59	190,59
	فيفري	205,15	188,06	159,73	153,67	170,68	208,69	141,66	260,47	197,44	191,60
	مارس	208,04	188,43	159,60	153,77	171,00	209,15	141,66	261,85	198,92	192,01
	أفريل	210,39	188,43	159,60	156,14	171,00	209,15	142,09	261,91	200,07	192,26
	ماي	218,23	190,13	159,60	156,14	172,88	209,15	142,13	262,07	203,71	192,71
	جوان	222,61	193,07	159,87	156,31	173,33	209,35	142,23	262,18	205,92	193,28
	جويلية	212,61	193,35	159,87	156,47	173,33	209,48	142,23	265,73	201,97	193,91
	اوت	213,91	193,55	159,87	158,44	174,34	209,48	145,93	265,65	202,89	194,55
	سبتمبر	214,38	196,42	160,09	158,44	174,77	209,89	148,04	266,29	203,54	195,34
	أكتوبر	219,48	197,57	160,09	158,64	174,77	209,89	148,64	267,54	205,97	195,74
	نوفمبر	216,44	198,81	160,09	158,80	175,54	209,89	150,97	269,10	205,05	196,42
	ديسمبر	210,80	200,49	159,97	161,40	175,77	210,40	150,98	269,15	202,96	197,03
	الثلاثي الأول	208,19	188,68	159,23	153,65	170,33	208,12	141,62	260,48	198,32	193,79
	الثلاثي الثاني	217,08	190,54	159,69	156,20	172,40	209,22	142,15	262,05	203,23	192,75
	الثلاثي الثالث	213,63	194,44	159,94	157,78	174,15	209,62	145,40	265,89	202,80	194,60
	الثلاثي الرابع	215,57	198,96	160,05	159,61	175,36	210,06	150,20	268,60	204,66	196,40
	السداسي الأول	212,26	189,61	159,46	154,93	171,37	208,67	141,88	261,27	200,78	192,08
	السداسي الثاني	214,60	196,70	160,00	158,70	174,75	209,84	147,80	267,24	203,73	195,50
	السنة	213,43	193,16	159,73	156,81	173,06	209,25	144,84	264,26	202,25	193,79

2.10 تغيرات مؤشر أسعار الإستهلاك (*)

		صنف								تغيرات مؤشر أسعار الإستهلاك بالمتوسط السنوي(*)	التغيرات خارج المواد الغذائية (**)
		1	2	3	4	5	6	7	8		
2013		3,18%	7,75%	1,59%	2,68%	4,14%	5,61%	-2,87%	1,73%	3,26%	3,32%
2014		3,90%	7,14%	1,30%	3,60%	4,40%	-1,05%	8,93%	0,57%	2,92%	-0,10%
2015		4,70%	8,68%	1,28%	4,41%	6,14%	3,68%	4,86%	6,78%	4,78%	4,86%
2016		3,39%	13,74%	6,35%	5,28%	6,64%	11,74%	-1,43%	10,80%	6,40%	9,11%
2017	أكتوبر	4,95%	10,02%	2,93%	4,38%	5,73%	6,35%	1,24%	11,94%	5,98%	6,86%
	نوفمبر	4,93%	9,45%	2,64%	4,23%	5,69%	5,53%	2,08%	11,53%	5,76%	6,47%
	ديسمبر	5,01%	8,88%	2,33%	4,21%	5,67%	4,72%	2,93%	11,13%	5,59%	6,09%
2018	جانفي	4,59%	8,21%	2,23%	4,19%	5,64%	4,19%	3,18%	10,68%	5,22%	5,76%
	فيفري	4,11%	7,79%	2,14%	4,16%	5,57%	3,94%	3,43%	10,25%	4,88%	5,55%
	مارس	3,60%	7,35%	2,02%	4,12%	5,48%	3,93%	3,68%	9,83%	4,57%	5,40%
	أفريل	3,26%	6,93%	1,89%	4,26%	5,40%	3,93%	3,62%	9,38%	4,33%	5,24%
	ماي	3,47%	6,63%	1,77%	4,39%	5,22%	4,09%	3,56%	8,94%	4,37%	5,14%
	جوان	4,03%	6,37%	1,61%	4,52%	5,05%	4,25%	3,50%	8,49%	4,58%	5,04%
	جويلية	4,63%	6,13%	1,44%	4,64%	4,88%	4,41%	3,44%	8,19%	4,81%	4,97%
	اوت	4,67%	5,89%	1,28%	4,82%	4,68%	4,67%	3,60%	7,89%	4,82%	4,94%
	سبتمبر	4,41%	5,76%	1,18%	5,00%	4,50%	4,91%	3,79%	7,57%	4,69%	4,93%
	أكتوبر	4,03%	5,64%	1,07%	5,19%	4,32%	5,16%	3,97%	7,40%	4,53%	4,95%
	نوفمبر	3,83%	5,54%	0,97%	5,36%	4,19%	5,33%	4,30%	7,36%	4,46%	4,99%
	ديسمبر	3,38%	5,50%	0,89%	5,38%	4,06%	5,52%	4,63%	7,33%	4,27%	5,03%

المفتاح

1 المواد الغذائية و المشروبات الغير الكحولية
2 الملابس و الأحذية
3 السكن و النفقات
4 الأثاث
5 الصحة
6 النقل / الإتصال
7 التربية و الثقافة و النشاطات
8 أخرى

(*) التضخم المتوسط السنوي

6- Importations de marchandises en valeurs courantes trimestrielles par CTCI

Milliards de DA

	T1_ 11	T2_ 11	T3_ 11	T4_ 11	T1_ 12	T2_ 12	T3_ 12	T4_ 12	T1_ 13	T2_ 13	T3_ 13	T4_ 13
CTCI 0	155,6	185,6	170,0	174,6	150,0	160,3	165,6	184,6	179,3	196,7	168,8	167,7
CTCI 1	5,6	4,9	5,2	8,9	8,1	9,0	8,7	7,7	8,4	8,8	8,3	9,1
CTCI 2	16,8	18,9	16,5	17,8	19,8	18,7	18,5	19,9	21,2	22,1	19,2	19,7
CTCI 3	10,7	16,7	34,7	16,2	40,6	57,8	100,5	178,5	125,4	94,5	48,0	75,7
CTCI 4	15,8	20,0	18,3	16,8	22,2	20,6	17,7	16,0	19,9	22,2	16,6	17,4
CTCI 5	80,0	102,4	97,8	112,5	103,6	126,3	113,5	113,9	106,4	125,0	114,4	149,9
CTCI 6	170,8	192,7	159,0	159,0	164,6	177,6	176,0	185,3	188,2	209,6	182,9	177,6
CTCI 7	343,7	343,0	304,0	289,7	308,8	349,8	336,7	368,7	402,4	459,1	376,9	365,6
CTCI 8	36,1	39,5	46,0	36,3	36,0	37,7	41,8	41,9	52,6	57,9	83,2	67,7
Indice Général	835,3	923,8	851,5	832,0	853,6	957,8	979,0	1116,6	1103,9	1196,1	1018,2	1050,3

Importations de marchandises en valeurs courantes trimestrielles par CTCI (suite)

Milliards de DA

	T1_ 14	T2_ 14	T3_ 14	T4_ 14	T1_ 15	T2_ 15	T3_ 15	T4_ 15	T1_ 16	T2_ 16	T3_ 16	T4_ 16
CTCI 0	203,6	230,9	213,3	189,9	224,3	235,8	186,8	227,9	200,1	212,7	214,3	216,9
CTCI 1	8,6	9,6	9,7	10,2	10,3	14,1	11,7	11,5	10,5	10,4	8,6	13,3
CTCI 2	24,6	24,7	19,9	23,1	23,3	27,2	20,5	25,4	28,6	26,1	19,1	25,6
CTCI 3	71,7	44,0	35,8	77,4	45,4	69,5	59,6	59,9	29,9	44,4	20,4	76,2
CTCI 4	17,7	15,5	16,6	15,6	16,9	20,3	16,4	18,1	19,5	22,7	19,9	19,2
CTCI 5	126,2	141,2	133,8	149,6	132,6	155,5	160,9	169,8	158,4	178,3	160,3	172,7
CTCI 6	204,2	238,0	212,9	228,6	228,7	269,9	252,1	277,2	281,0	275,7	248,3	270,2
CTCI 7	407,4	474,4	435,4	471,2	495,6	528,4	473,4	456,3	477,3	471,2	453,5	477,8
CTCI 8	52,8	62,6	58,3	61,0	59,5	71,1	65,7	72,1	74,3	76,4	68,9	72,3
Indice Général	1116,9	1240,8	1135,6	1226,5	1236,5	1391,8	1247,1	1318,1	1279,5	1317,9	1213,2	1344,2

Importations de marchandises en valeurs courantes trimestrielles par CTCI

Milliards de DA

	T1_ 17	T2_ 17	T3_ 17	T4_ 17	T1_ 18	T2_ 18	T3_ 18	T4_ 18	T1_ 19	T2_ 19	T3_ 19	T4_ 19
CTCI 0	235,7	226,5	208,6	208,1	244,3	259,1	217,9	211,8	211,0	243,7	228,0	209,5
CTCI 1	8,3	8,5	14,3	9,9	8,3	8,2	9,9	13,7	10,7	13,4	14,4	10,8
CTCI 2	23,6	18,2	12,7	26,3	29,1	34,0	33,4	36,9	39,3	37,1	36,1	40,5
CTCI 3	38,8	49,4	60,6	66,3	53,5	21,5	15,4	21,2	17,6	14,9	58,1	71,7
CTCI 4	27,4	22,8	20,7	28,7	27,1	29,2	24,2	22,7	26,5	29,0	24,0	21,6
CTCI 5	137,4	174,6	172,1	178,1	168,8	205,5	206,0	216,4	181,1	208,1	198,3	196,4
CTCI 6	259,7	235,6	246,8	282,7	253,6	232,9	244,6	280,0	286,1	269,5	215,6	194,8
CTCI 7	503,9	428,5	399,6	490,1	434,6	514,6	492,4	550,1	497,0	433,5	369,0	322,0
CTCI 8	75,3	74,4	69,9	67,0	64,1	64,3	65,2	73,3	75,4	66,2	68,8	65,9
Total Général	1310,2	1238,4	1205,3	1357,3	1283,2	1369,3	1309,1	1426,0	1344,5	1315,4	1212,3	1133,1

EVOLUTION PAR GROUPE DE BIENS ET SERVICES

2001 = 100

	Poids ‰	Indices annuels									
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Ensemble	**1000,0**	**136,23**	**142,39**	**155,05**	**160,10**	**164,77**	**172,65**	**183,70**	**193,97**	**202,25**	**206,20**
Alimentation et boissons non alcoolisées	430,9	144.85	150.96	169,41	174,80	181,61	190,16	196,60	206,46	213,43	212,24
Habillement et chaussures	74,5	107.46	111,41	117,84	126,98	136,04	147,85	168,17	183,09	193,16	205,92
Logement et charges	92,9	131.71	133.52	139.56	141.79	143.63	145,47	154,72	158,32	159,73	162,14
Meuble et articles d'ameublement	49,6	113,56	117,54	122,11	125,38	129,90	135,63	142,79	148,80	156,81	164,71
Santé et hygiène corporelle	62,0	117,44	122,61	127,90	133,19	139,05	147,59	157,38	166,30	173,06	178,43
Transport et communication	158,5	145,34	149,68	156,43	165,19	163,45	169,47	189,37	198,32	209,25	211,77
Education, culture et loisirs	45,2	118,89	119,55	123,00	119,46	130,13	136,45	134,50	138,44	144,84	164,48
Divers (n.d.a)	86,4	141,78	162,96	184,83	186,22	187,29	199,98	221,58	246,24	264,28	279,05