

සහසහසහසහසහසහ

සහසහසහසහසහසහ



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة

الماجستير

في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المؤسسات

الموضوع

دراسة اثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي

دراسة حالة شركة الاسهم الرياض-سطينف

إعداد الطالب:

تحت إشراف:

حلقوم الحاج

الدكتور / بالرقى تيجاني

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور عكى علوانى عومر

أستاذ محاضر

جامعة سطيف

رئيسا

الدكتور بالرقى تيجانى

أستاذ محاضر

جامعة سطيف

قُرْآن

الدكتور عقارى مصطفى

أستاذ محاضر

جامعة باتنة

مناقشا

الدكتور زعبيط نر الدين

أستاذ محاضر

جامعة قسنطينة

مناقشا

السنة الجامعية 2010/2009

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

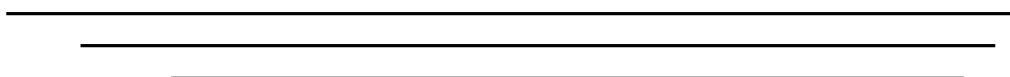
الحمد لله أولا ، وآخر ، وظاهرا ، وباطنا ، على نعمه العظيمة وخيراته الكثيرة، وأسأله . عز ، جنابه . أن يمن علينا جميعا ، بالفقه في الدين، وأن يجعلنا هداة مهتدين، غير ضالين ولا مضلين، وأصلي وأسلم على المبعوث رحمة للعالمين نبينا محمد وعلى آله وأصحابه وأتباعه بإحسان إلى يوم الدين.

أتقدم بجزيل الشكر لكل من أعان أو أشار في إعداد هذه الدراسة، فإنه ((لا يشكر الله من لا يشكر الناس)).

وأخص بالشكر أستاذي ، الدكتور بالرقى تيجاني، الذي تفضل بقبول الإشراف على هذه الرسالة، ولقد كان نعم المشرف؛ متابعة للدراسة، وتوجيها ، للبحث منذ الشروع فيها إلى أن تكامل عهدها، فجزاه الله خيرا ، فقد وجدت منه التشجيع والحث الدائم على الاجتهاد والجد، بارك الله فيه وجعل ذلك في ميزان حسناته.

كما أتوجه بكل الشكر والامتنان و التقدير لكل من الدكتور عكي علواني عومر من جامعة فرحات عباس، والدكتور عقار مصطفى من جامعة باتنة والدكتور زعبيط نور الدين من جامعة قسنطينة، اساتذتي الذين تفضلوا بتكريس جزء من وقتهم الثمين لقراءة ومناقشة هذه الرسالة كما أشكر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير على ما تقدمه من عون وجهد في سبيل نشر العلم النافع بين الناس، وأخص بالشكر عميد الكلية الأستاذ الدكتور صالح صالحي على ما بذله من خدمات جليلة وأعمال شريفة في سبيل تأصيل الدراسات الاقتصادية،

المقدمة



تمهيد

شهد العالم في العقد الأخير من القرن الماضي أحداثاً عديدة شملت فترات تضخم وفترات انكماش، فقد أدت موجة التضخم الحادة التي يعيشها الاقتصاد العالمي منذ سنة 1929 إلى خلق صعاب وقضايا اقتصادية واجتماعية عويصة، وفي مجال المحاسبة وقياس الأداء الاقتصادي على مستوى الاقتصاد الوطني وعلى مستوى الوحدة الاقتصادية، كان لهذه الموجة انعكاسات سلبية بالغة الخطورة، ويترتب على ذلك أن أصبح من الصعب تفهم وتحليل الواقع الاقتصادي والاجتماعي، الذي أفضت إليه هذه الموجة التضخمية، ومن ثم أصبح التوصل إلى حلول سليمة ومناسبة بشأن القضايا والصعاب الاقتصادية التي أفرزتها هذه الموجة التضخمية أمر بالغ الصعوبة.

لقد كان أمر المحاسبة وقياس الأداء الاقتصادي على مستوى المؤسسة في ظل هذه الظروف التضخمية صعباً جداً، فالنظام المحاسبي التقليدي القائم على أساس التكلفة التاريخية الذي ظل ولزمن طويل الإطار العام لإعداد القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، أصابه العجز في ظل الظروف التضخمية، نتيجة لكونه قائماً على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود، الشيء الذي يتناقض مع الواقع الاقتصادي التضخمي، فأصبحت القوائم المالية المعدة حسب هذا النظام تعكس صوراً مشوشة وضبابية للنشاط الاقتصادي للمؤسسة بسبب ما علق بالأرقام والبيانات الواردة في هذه القوائم من آثار الارتفاع المستمر في مستويات الأسعار، ولذا قلت روايتها إلى حد بعيد - فعالية هذه القوائم كأدوات لاتخاذ القرار الاقتصادي، ومن جهة أخرى أثرت هذه الوضعية الجديدة لهذه القوائم سلباً على العمل في مجال المحاسبة القومية، فعقدت من عمليات تركيب الحسابات والميزانيات والجداول القومية وتسببت في تدني مستوى دقة البيانات الاقتصادية الكلية. ولقد أثارت وضعية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المعدة حسب النظام التقليدي في ظل التضخم اهتمام كل من القائمين بأمر إعداد هذه القوائم ومستخدمي بيانات القوائم المالية وصعد من اهتمامات هؤلاء وأولئك من قناعة الكل بأن التضخم أمسى واقعا معاشا ودائما.

إن المستعرض لمراحل التنمية في الجزائر يلاحظ أنها مرت بمرحلتين بارزتين، امتدت الأولى حتى بداية التسعينيات وتميزت بالدور الكبير والمباشر للقطاع العام في النشاط الاقتصادي، والتدخل الحكومي المفرط في جهاز الائتمان والمبالغة في تقديم الدعم وفرض الرقابة الصارمة على التجارة الخارجية، وتزامن هذا مع تقلص العائد من صادرات البترول بسبب انهيار الأسعار مما نتج عنه عدم كفاية الموارد المنفقة على القطاع الحكومي، وتوقف الآلة الإنتاجية بسبب الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية والتي تتطلب العملة الصعبة، و كان من نتائج هذه السياسة بطالة واسعة،

وأزمة حادة في قطاع السكن وندرة كبيرة في الأسواق من السلع وارتفاع دائم وكبير في الأسعار، وكذلك التدهور الذي عانى منه قطاع الخدمات مثل النقل، والصحة، والتعليم... الخ وكانت هذه مجتمعة تتذر بدخول مرحلة جديدة.

أما المرحلة الثانية فقد جاءت للتخلص من سلبات المرحلة السابقة، حيث باشرت الجزائر سياسة شاملة للإصلاح الاقتصادي في جميع الميادين شملت ميدان التحرير الاقتصادي والدخول في اقتصاديات السوق والتحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص، ومن خلال خوصصة المؤسسات العمومية التي لم تحقق الأهداف الاقتصادية المرجوة منها، وتحرير التجارة الخارجية أمام المتعاملين الاقتصاديين وكذلك تحرير أسعار أغلب السلع، وبالرغم من تطبيق هذه الإصلاحات إلا أن الأسعار ازدادت حده بسبب:

أ- تقليص الإنفاق الحكومي بكافة أشكاله بما فيه الإنفاق على الخدمات العامة، والدعم للسلع الأساسية، والدعم للقطاع العام؛

ب- تقليص العرض من النقد والأثمان للقطاع الحكومي والخاص، ورفع أسعار الفائدة على الودائع المحلية؛

ج- تقليص مناصب الشغل في المؤسسات الحكومية، وتخفيض مستويات الأجور الحقيقية.

د- إلغاء الدور الرقابي للدولة على الأسعار وتحرير الأسعار بشكل شبه كامل؛

هـ - تخفيض سعر الصرف للعملة الوطنية، وتحرير التجارة الخارجية.

وأمام هذه الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الصعبة التي مر بها الاقتصاد الوطني، وجدت المؤسسة الوطنية نفسها في وضعية صعبة بسبب اعتمادها على نظام معلومات غير فعال لا يستجيب لمتطلبات البيئة الاقتصادية الجديدة، والقوائم المالية والتقارير المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة (المستثمرون، المديرون، الاقتصاديون، مديرو البنوك ومديرو الأجهزة الحكومية...)، في معرفة المركز المالي والأداء التسييري للمؤسسة، ومن ثم إيمانهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية، هذه الأخيرة تؤثر على اقتصاد المجتمع، كما أن هذه القوائم المعدة على أساس مبادئ المحاسبة التاريخية لا تأخذ في الحسبان ارتفاع وتيرة معدلات التضخم.

وفي ظل ظروف الاستقرار الاقتصادي والنقدي نجد أن النظام المحاسبي التقليدي قد أفاد مستعملي القوائم بالوضعية الصادقة والحقيقية عن المؤسسة، لكن في فترات التغيير الحاد للأسعار واجه هذا النظام المحاسبي عدة انتقادات من طرف العديد من الاقتصاديين، وهذا الانتقاد ترجع أسبابه مباشرة للمبادئ التي يقوم عليها، وأصبحت هناك جهات عديدة تنادي بإعادة النظر في

النظام المحاسبي التقليدي والسياسات المحاسبية، ومحاولة بناء نظام محاسبي يستجيب للتغيرات في بيئة الأعمال واحتياجات مستعملي القوائم.

إن نجاح النظام المحاسبي التقليدي في فترات الاستقرار الاقتصادي والنقدي يعتمد في أحد مبادئه الأساسية على ثبات وحدة النقد، وعلى التكلفة التاريخية في قياسه المحاسبي، ومن البديهي أن تتوافق ظروف الاستقرار النسبية مع مبدأ التكلفة التاريخية، ومن ثم يبقى هذا النظام يعمل بطريقة جيدة، أما في ظروف التضخم فإن هذا النظام يفقد فاعليته.

إن مجموع الإجراءات والطرق المحاسبية تهدف إلى معالجة واستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، واستبدال النظام المحاسبي التقليدي غير الفعال بنظام محاسبي للتضخم كفيل بتصحيح التشوهات التي يحدثها التضخم على مخرجات النظام التقليدي، مما يمكن من إعادة التقييم المستمر للقوائم، وذلك عن طريق التعديلات اللازمة على عناصر القوائم المالية بشكل تعطي مستعملها القدرة على ملاحظة أثر التضخم وتقلبات الأسعار.

طبيعة مشكلة البحث

تعد وظيفة القياس من الوظائف الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية التي تقيس الأحداث والظواهر التي يتأثر بها النظام المحاسبي، ويشترط فيها - أي الأحداث - أن تكون قابلة للقياس محاسبيا وأن تكون قابلة للتكميم النقدي، بحيث أن الأشياء والأحداث المقاسة كميًا يتم التعبير عنها بعدد من الوحدات النقدية. وما لا يمكن قياسه نقدا لا يخضع للتكميم النقدي، ولا يمكن قياسه محاسبيا لأغراض المحاسبة المالية في صورة كمية.

إن افتراض ثبات وحدة النقد كوحدة قياس محاسبية في فترات التضخم أمر غير واقعي، بسبب أن التقلبات المستمرة في الأسعار ينتج عنها تغير في القوة الشرائية للنقود، وعند استخدام هذه الأخيرة كوحدة للقياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم تعطي نتائج قياس خاطئة ويستوجب تعديلها بما يتناسب ومعدل التضخم السائد. لذلك فإن مشكلة البحث هو التأثير السلبي لظاهرة التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية على الكشوفات المالية من حيث فائدة هذه المعلومات لمتخذي القرارات.

إن عدم ثبات القوة الشرائية للنقود بسبب الارتفاع العام في الأسعار يجعل التكاليف التاريخية لأصول المؤسسة منخفضة بدرجة ملحوظة عن القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المستخدمة، ومعبر عنها بوحدات نقود مختلفة، تجميعها لا يكون له دلالة معينة، وينتج عن ذلك إثبات

مخصصات إهلاك وتكاليف أقل من قيمتها، يتبعه ظهور أرباح بأكثر من قيمتها الحقيقية أي أرباح وهمية يترتب عن دفع ضرائب عالية، وتوزيعات للأرباح لا تخرج عن كونها مدفوعات من رأس المال، بالإضافة إلى العجز في التمويل الذاتي.

أهمية البحث

يكتسي هذا البحث أهميته من المكانة التي حضت ظاهرة التضخم والتي شهدتها الكثير من اقتصاديات دول العالم المتقدمة والمتخلفة على حد سواء، وحظيت هذه الظاهرة باهتمام كبير وبدراسة وافية على المستوى الاجتماعي والاقتصادي من قبل كثير من الباحثين الاقتصاديين، إلا أن دراسة آثار ظاهرة التضخم على نظام المعلومات المحاسبية وبالخصوص على القوائم المالية، وكيفية معالجة واستبعاد آثارها، لم تلق نفس الدرجة من الاهتمام ويرجع اهتمامنا لدراسة هذا الموضوع إلى قلة الباحثين الذين تناولوا دراسة أثر التضخم على نظام المعلومات المحاسبية، وخاصة أن أغلب المؤسسات الاقتصادية تستخدم المعلومات التاريخية في إصدار لقوائمها المالية.

وعليه تتبع أهمية هذا البحث من نواح عدة أهميتها:

أ. أن البيانات المحاسبية في ظل تغيرات الأسعار تثار حولها كثيرا من الشكوك فيما يخص مصدقيتها، لذلك كان من الأهمية بمكان بحث هذا الموضوع لإيجاد الحلول واستنباط العلاج للمشكلة والذي من شأنه إعادة الثقة للبيانات المحاسبية بجعلها تعبر عن الحقيقة؛

ب. إذا كان هذا الموضوع قد نال حظه من الدراسة من الناحية النظرية وتم التوصل في هذا الشأن إلى حلول تمثل الآن اتجاهها عاما، وإن لم يتم الاتفاق التام بشأنها حتى الآن، إلا أنه لم ينل حظه الكافي من الدراسة من الناحية التطبيقية؛

ج. إن فعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرار الاقتصادي تعتمد في المقام الأول على مدى صحة البيانات التي تحتويها، وتعتمد صحة البيانات المالية على مدى صحة المبادئ المحاسبية المستخدمة، وفي ظل التضخم فإن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق هذه المبادئ تعاني من نواقض خطيرة.

أهداف البحث

يمكن إيجاز أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- معرفة عمل نظام المعلومات المحاسبي في فترات التضخم، ودراسة آثار التغيرات في مستويات الأسعار على مخرجاته وعرض الحلول والبدائل المتاحة في الفكر المحاسبي؛

- تحديد حجم مشكلة ارتفاع الأسعار على مستوى المؤسسة وتأثيرها على البيانات التي تصدرها بما يتيح لمستعملي هذه البيانات أخذ قرارات أكثر واقعية؛
- دراسة البدائل الأخرى المتاحة، والتطرق إلى الدراسات التي استعملت بدائل محاسبية لتصحيح القوائم المالية من آثار التضخم، والوقوف على سلبيات وإيجابيات كل طريقة؛
- مطابقة الحلول المتاحة على مستوى النظرية المحاسبية مع الواقع العملي خاصة فيما يتعلق بالمشاكل المعاصرة للمحاسبة وعلى رأسها تحديات التضخم؛
- بيان أثر السياستين القدية والمالية في معالجة التغير الذي يطرأ على الأسعار والقوة الشرائية لوحدة النقود ومعالجة ظاهرة التضخم عموماً.

فرضيات البحث

إن النموذج المحاسبي التقليدي أثبت عدم فعاليته في ظل ظروف تضخمية سادها عدم استقرار الأسعار، ولهذا تزايد الاهتمام بدراسة التضخم وتحديد آثاره على القوائم المالية، وتحاول هذه الدراسة الإجابة على جملة من التساؤلات نطرحها كمايلي :

أ. فيظل الظروف التضخمية ما مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية لمستعملها حول وضعية المؤسسة؟

ب. على أي أساس يتم قياس المركز المالي للمؤسسة، وكذلك الدخل الذي تحققه، ومامصداقية توزيعه على أصحابه، (أصحاب الأرباح، نصيب العمال، الضرائب، التمويل الذاتي للمؤسسة...الخ) ؟

ج. هل أن الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية في ظل الظروف التضخمية له تأثير فائدة المعلومات المحاسبية المفصح عنها مما يؤدي إلنقص في مخصصات إهلاك الاستثمارات ونقص في تقييم المخزون مما يؤدي إلى مغالاة فيالأرباح مما ينتج عنه أرباح وهمية؟

د. ما هي الآثار السلبية للتضخم على المؤسسة، وفي الوقت نفسه ما مدى استغلال المؤسسة لبعض الجوانب الإيجابية؟

هـ . ما مدى مصداقية القوائمالتقارير المالية المتولدة عن نظام معلومات يركز على التكلفة التاريخية وإلى أي حد يعتمد عليها في تحليل وتقييم وضعية المؤسسة عند اتخاذ القرارات؟

كيف تعاملت المؤسسات الوطنية مع هذه الظاهرة، وما التحديات التي واجهتها وماهي التصحيحات المطلوب اختيارها للتخلص من آثارها. ما هي الاختلالات التي تصيب عمل نظام المعلومات المحاسبي وطرق التصحيح؟

للإجابة على هذه التساؤلات يمكن طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: إن استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل ظروف يسودها التضخم، يضر كثيرا بمصادقية القوائم المالية باعتبارها أداة للتحليل الاقتصادي وترشيد القرارات.

الفرضية الثانية: في ظل الظروف التضخمية، يعمل نظام المعلومات المحاسبية التقليدي بصورة خاطئة ويعطي نتائج غير صادقة لا تتلائم مع مبدأ الإفصاح المحاسبي.

الفرضية الثالثة: إن الحاجة إلى المعلومات للمحاسبية والهدف المطلوب من استخدامها تلعب دوراً مهماً في تحديد البديل المختار من بين البدائل المحاسبية المتاحة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.

منهج البحث

مصادر معلومات الدراسة: يعتمد هذا البحث منهجاً مختلطاً يقوم على الاستنباط والاستقراء من خلال دراسة أثر التضخم على القوائم المالية في المنشآت وعرض البدائل و المعايير المحاسبية المطروحة لمعالجة هذا الموضوع وكذلك استخدام أحد أساليب محاسبة التضخم كأسلوب تحسين التكلفة التاريخية أو الأرقام القياسية للأسعار أو التكلفة الجارية أو تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية. هذا وقد تم الاعتماد على مصدرين أساسيين هما:

المصادر الأولية: نظراً لطبيعة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها سوف نعتمد على مزيج من المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث سنستخدم المنهج الوصفي في بعض أجزاء الدراسة خاصة الأجزاء المتعلقة بالجانب النظري لظاهرة التضخم من حيث تفسيراتها عبر المدارس الفكرية وأسبابها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، والسياسات المتبعة من طرف الدولة لمعالجتها، كما سوف نقوم كذلك بالوصف دقيق لنظرية النظام المحاسبي من حيث تعاريفه، مكوناته، خصائصه، والمبادئ التي يقوم عليها، أما الجزء المتبقي من الدراسة فقد تم الاعتماد فيه على المنهج التحليلي معتمدين في ذلك على الإحصائيات المنشورة والتشريعات واللوائح التي لها صلة بالموضوع والمعايير المحاسبية، وبصفة عامة كل ماله صلة بموضوع الدراسة.

المصادر الثانوية: سيتم التركيز على جميع المصادر الممكنة من خلال المواقع المتوفرة على شبكة الانترنت وذلك بالتركيز على بعض مواقع الجمعيات المهنية المحاسبية وبشكل عام ومواقع الدوريات العالمية ومواقع الجامعات بشكل خاص وذلك لاستقاء أحدث المستجدات والمشاكل التي تواجه مستخدمي التجارة الإلكترونية وواقع جرائمها. كما سيتم الاطلاع على أحدث الكتب،

والدوريات العلمية، والمراجع والدراسات بما يتعلق بنظم المعلومات المحاسبية وشبكة الانترنت والتجارة الإلكترونية.

الدراسات السابقة

إن مشكلة التقلبات في مستويات الأسعار وما يترتب عليها من تغيرات في قيمة النقود لا تعتبر بالظاهرة الجديدة فهي مشكلة معروفة منذ قيام المعاملات الاقتصادية على أساس نقدي، كما أن عدم دقة القياس المحاسبي الناتج عن استخدام وحدة نقد متغيرة القيمة ليست بالشيء الجديد هي الأخرى، وإنما الشيء الجديد هو بداية الاهتمام بدراسة المشكلة، فمنذ بداية الستينيات من القرن الماضي ظهرت العديد من الدراسات العلمية لتحديد المشكلة واقتراح بدائل للتغلب عليها، ومن أهم هذه الدراسات نذكر ما يلي:

أ- قبل فترة الستينيات ظهرت أولى الدراسات التي تعالج مشكلة التضخم ومنها، أعمال الباحث *Hatfield* المتعلقة بطريقة التكلفة الجارية، كبديل عن التكلفة التاريخية وكان ذلك سنة 1909، وقدم الكاتب *Patton* في سنة 1922 طريقة التكلفة الإستبدالية لإعداد قوائم إضافية تلحق بقائمة المركز المالي لتصحيح بعض البنود من آثار التضخم مثل بند الأصول الثابتة والإهلاكات، كما ربط تحقق الدخل بالمحافظة على رأس المال العامل، كما أن أول من بدأ بإظهار مشكلة التضخم وأثره على القوائم المالية على مستوى المنشأة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الكاتب *Sweeny* وقدم دراسته عن محاسبة التغيرات في الأسعار، وفي سنة 1939 أقر الباحث بأن المحاسبة على أساس القيم الجارية هي أفضل وأصدق من المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، كما أنه فصل بين المكاسب والخسائر المحققة وغير المحققة¹.

ب- إن أول المبادرات الرسمية في مجال تصحيح آثار التضخم جاءت من البرازيل وذلك بسبب المصالح الأمريكية والألمانية في هذا البلد، وكان ذلك في سنة 1964 وتم التركيز على تصحيح المستحقات، والأجور وأجبرت كل المؤسسات بإعادة تقويم ميزانيتها كل سنة (طبقاً لقانون 17 جويلية 1964)² وبصورة أخص الاستثمارات ورأس المال العامل.

ج- قامت لجنة الإجراءات المحاسبية الأمريكية في سنة 1947 بنشر دراسة تتعلق بتدهور قيمة النقود وتضخم التكاليف³، وحثت المؤسسات من خلال المعيار رقم: 3 على تقديم

¹ - تيجاني بالقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2006.

² - جاء وحدو رضا، المحاسبة والتضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، ص 178.

³ Revue Financière de comptabilité, 1980, N°106.p440

حساباتها الختامية على أساس الأسعار الجارية وليس الأسعار التاريخية، ولم يتم الالتزام بهذا المعيار لأنه لم يكن إجبارياً.

د- وفي سنة 1975 بألمانيا، قامت لجنة المبادئ المحاسبية بتقديم اقتراحات لكثير المؤسسات من أجل إعداد تقارير سنوية تأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار على حساب النتائج والاهتلاكات، تكلفة البيع ويلحق تقرير التعديل بالقوائم المالية المعدة حسب التكلفة التاريخية.

هـ- شهدت سنة 1979 في كل من أمريكا وإنجلترا صدور وثيقتين رسميتين كانتا سبب في تغير كبير للطريقة المحاسبية المستعملة ويتعلق الأمر بـ : المعيار رقم 33 الصادر في سبتمبر 1979 من مجلس معايير المحاسبية الأمريكية *FASB* وهي الهيئة المشرفة على المعايير المحاسبية في أمريكا. المعيار رقم 24 الصادر في ماي 1979 من لجنة المعايير المحاسبية، وقد تم تعويضه في أبريل 1980 بالمعيار رقم رقم 16. كما نصت هاتان الوثيقتان، على أنه ابتداء من بداية 1980 يجب على المؤسسات الكبيرة نشر قوائم مالية إضافية معدة على أساس التكلفة الاستبدالية تلحق بالقوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

و- الدراسة النقدية التي قام بها كل من *Blejer and leiderman* خلال سنة 1981 وعلاقتها بالتضخم، حيث خلصا أن الزيادة في التوسع الائتماني المحلي يؤدي إلى ارتفاع معدل التضخم وتخفيض الاحتياطات الدولية وتدهور سعر صرف العملة المحلية، والمتغيرات النقدية المحلية لها أثر مباشر أكبر على التضخم المحلي وأثر مباشر أقل على ميزان المدفوعات، كلما ارتفع نصيب السلع غير الداخلة في التجارة في الإنفاق الكلي.

ز- بحث لصاحبه زينه عبد اللطيف عبس المنشور سنة 2002 من السعودية ومضمونه " دور المعايير الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية للمؤسسات متعددة الجنسية" وخلصت الدراسة إلى أن المعايير الدولية الخاصة بعلاج التضخم مناسبة لتعديل وترجمة القوائم المالية لتوابع الشركات متعددة الجنسية السعودية في ظل ظروف التغير في مستويات الأسعار.⁴

ح- دراسة إيمان صالح فاضل من السعودية حول "آثار التغير في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية لبعض الشركات المساهمة السعودية" سنة 1995، أبرزت

الدراسة اختلافات جوهرية بين نتائج القياس المحاسبي على أساس المستوى العام للأسعار وبين تلك النتائج في ظل المحاسبة طبقاً للتكلفة التاريخية مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية لمستخدمي القوائم المالية كما أوضحت الدراسة أن الطريقة المقترحة للتعديل مقارنة بغيرها من طرق التكلفة الجارية هي الأكثر ملائمة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة لمعالجة آثار التغير في المستوى العام للأسعار على البيانات والنتائج المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية المنشورة من قبل الشركات المساهمة السعودية.

حدود الدراسة

نظراً لتعقيد وتشعب الموضوع ونُدرة البحوث والدراسات الحديثة المتخصصة في هذا المجال فقد تم إعداد البحث في الحدود التالية:

- يتم التركيز في هذا البحث على دراسة آثار التضخم على مخرجات النظام المحاسبي وبالضبط على بعض مراكز الميزانية مثل: الأصول الثابتة، المخزونات، الديون، حقوق الملكية، وسوف لا نتطرق للأصول الأخرى مثل: القيم المعنوية والاستثمارات غير المادية نظراً لصعوبة تقييمها وتحديدها؛
- عند دراسة التغيرات في مستويات الأسعار فإن الباحث يركز في غالب الأحيان على الآثار الناجمة عن الارتفاع دون الانخفاض، وذلك كون منحى التغير في الأسعار كان دوماً نحو الصعود ولم نشهد تقريباً تراجعاً في الأسعار إلا في بعض السلع المحدودة، كما هو حاصل مثلاً في قطاع الإعلام الآلي والتكنولوجي؛
- فيما يخص الإطار الزمني فسوف تشمل الدراسة الميدانية معالجة آثار التضخم على للقوائم المالية لشركة الأسهم (مجمع الرياض) للفترة الممتدة من سنة 1997 إلى سنة 2007.

خطة البحث

لإنجاز الدراسة والإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات والتزاماً بالمنهج المحدد فقد قمنا بتقسيم البحث إلى مقدمة وخمسة فصول وخاتمة كمايلي:

الفصل الأول ويتناول التفسيرات النظرية لظاهرة التضخم عبر المدارس المختلفة وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية، وهذا على مستوى الدول النامية والمتقدمة على حد سواء مع التركيز على طبيعة التضخم في الجزائر.

الفصل الثاني يحتوي على التعريف بمفهوم نظرية النظام بصفة عامة، ودراسة النظام المحاسبي بصورة مفصلة من خلال شرح أساسياته وخصائصه.

في الفصل الثالث والذي يعتبر جوهر البحث، خصص لدراسة التشوهات التي يحدثها التضخم على مخرجات النظام المحاسبي في ظل مبدأ التكلفة التاريخية، والطرق المتبعة للتخلص من هذه التشوهات مع التطرق لمزايا وعيوب كل طريقة، ووضع بعض الأمثلة التطبيقية، حيث أن بدون هذه الطرق لا تؤدي القوائم المالية الدور المنتظر منها في اتخاذ القرارات لدى مستعملها.

أما الفصل الرابع فيتم من خلاله عرض الدراسات النظرية والتطبيقية الخاصة بمحاسبة التضخم والتجارب التي شهدتها بعض دول العالم بما فيها الدول العربية، والتطرق للتجربة الجزائرية وكيف تعاملت مع البيانات المحاسبية في فترة التضخم، كما يبين هذا الفصل مساهمة الجهات المهنية في إصدار المعايير المحاسبية التي تعالج هذه المشكلة.

وفي الفصل الأخير والذي خصص لعملية تقييم الاستثمارات في مؤسسة الرياض سطيف ويشمل في مباحثه المبينة لاحقا التوفيق والتشخيص للوضعية المالية للمؤسسة، وعملية التطهير المالي والمحاسبي الذي مرت به المؤسسة، وفي الأخير نتطرق لعملية إعادة تقييم استثماراتها، والكشف عن النتائج المتوصل إليها من عملية تصحيح الاستثمارات.

وأخيرا أتمنى التوفيق والسداد في إعداد هذا البحث.



الفصل الأول

التضخم كظاهرة اقتصادية عامة
دراسة تحليلية ونقدية - حالة الجزائر

الفصل الأول

التضخم كظاهرة اقتصادية عامة دراسة تحليلية ونقدية - حالة الجزائر

تمهيد

منذ مطلع القرن الماضي والعالم يشهد ظاهرة غير عادية، كان لها أثراً مباشراً على توازن النشاط الاقتصادي وعلى مجموع العوامل والمتغيرات الاقتصادية للدول المتقدمة والآخذة بالنمو، ومن أهم مظاهرها الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وتدهور القوة الشرائية للنقد.

إن ظاهرة التضخم تعتبر من بين المشاكل الأولى للقرن العشرين ومن أجل ذلك أعطيت لها أولوية لدراسات واسعة ومعقدة من أجل إيجاد تفسيرات مقبولة لها وشرح عوامل وأسباب نشأتها وتحديد المفاهيم التي تحكمها، وأشهر هذه الدراسات هي التي قام بها الباحثون الأكاديميون عبر مختلف المدارس والبحوث التي قام بها اقتصاديو صندوق النقد الدولي والبنك العالمي.

ولقد خلصت بعض الدراسات النظرية على تفسير التضخم بأنه "ظاهرة نقدية بحثة تعود أسبابها ونشأتها إلى عوامل نقدية"، لقد ارتبط هذا التحليل بحالة الدول المتقدمة على اعتبارها كانت تعاني من المشكلة النقدية أو المالية، أما بالنسبة للدول الآخذة في النمو، فالظاهرة بالنسبة لها ليست نقدية بل ترجع إلى أسباب عينية ترتبط بالهيكل الاقتصادي ومتطلبات تنفيذ خطة التنمية وعرف أصحاب هذا التحليل بالمدرسة العينية.

والجزائر بحكم انتمائها لمجموعة الدول الآخذة في النمو، فإن عملية التنمية التي قامت بها تخللتها عدة اختلالات كان من أهم سماتها عامل التضخم.

ومن أجل الإجابة عن التساؤلات السابقة والمتعلقة بهذه الظاهرة تم اعتماد الباحثين التاليين:

- **المبحث الأول:** التفسيرات النظرية لظاهرة التضخم.
- **المبحث الثاني:** التضخم وعلاقته بالتنمية الاقتصادية.

المبحث الأول

التفسيرات النظرية لظاهرة التضخم

لقد شغلت ظاهرة التضخم الكثير من الاقتصاديين خاصة بعد الحرب العالمية الثانية كما أبرزت الكثير من الدراسات أن مسألة التضخم من أهم المظاهر الاقتصادية التي اتسمت بها اقتصاديات كل دول العالم، وترجع أهمية هذه الظاهرة كونها تربط بين العوامل والقوى المؤثرة في حركة المتغيرات الاقتصادية وأهمها مستويات الأسعار، قيمة النقود، تغيرات القوى الشرائية، العرض والطلب...الخ¹.

و لقد أعطيت عدة تفسيرات تزعمتها كل من المدرسة الكلاسيكية والمدرسة الكينزية من جهة والتيار النقدي والنظرية الهيكلية من جهة أخرى، ويمكن عرض هذه التفسيرات حسب المحاور التالية:

1- مفاهيم وتعريف خاصة بالتضخم

يعتبر "التضخم" من أكبر الاصطلاحات الاقتصادية شيوعاً غير أنه على الرغم من شيوع استخدام هذا المصطلح فإنه لا يوجد اتفاق بين الاقتصاديين بشأن تعريفه ويرجع ذلك إلى انقسام الرأي حول تحديد مفهوم التضخم حيث يستخدم هذا الاصطلاح لوصف عدد من الحالات المختلفة يمكن أن نختار منها الحالات التالية² :

- الارتفاع المفرط في المستوى العام للأسعار؛
- ارتفاع الدخول النقدية أو عنصر من عناصر الدخل النقدي مثل الأجور أو الأرباح؛
- ارتفاع التكاليف عناصر الإنتاج والإفراط في خلق الأرصدة النقدية وهو التضخم النقدي.

لكن من خلال الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع التضخم يتضح أنه لم يتم الاتفاق على معنى واحد لكلمة التضخم، فتعريف بالتضخم الذي نادى به مفكرو القرن التاسع عشر يختلف عن التعريف الذي ساد القرن العشرين، فالتعريف الذي ساد في فترة معينة اختلف عنه في الفترة الأخرى، بل وقد يختلف التعريف في نفس الفترة، فالتعريف الذي ساد ما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية عند كثير من علماء الاقتصاد " إصدار النقود الاعتبارية بصفة مطلقة

1- مجدي محمود شهاب، الاقتصاد النقدي، الدار الجامعة، الإسكندرية 1990، ص 77 – 79.

2 - صبحي تادرس قريصة ومدحت محمود العقاد، " النقود و العلاقات الاقتصادية الدولية"، بيروت، دار النهضة العربية، 1983، ص: 247.

دون النظر إلى عوامل أخرى كوجود تغطية لهذه النقود الصادرة"¹. لكن بعد الحرب العالمية الثانية والفترة التي أعقبتها أصبح المقصود منه "هو فائض النقد على فائض السلع والخدمات بصورة دائمة ومستمرة"².

وفي فترة من الفترات كان يقصد بكلمة التضخم الزيادة في إصدار الورق النقدي المصرفي الذي تصدره المصارف في الدول، ثم تطور هذا المفهوم ليصبح تضخم الميزانية، ويقصد به كذلك تضخم الأجور، تضخم الأسعار، تضخم الدخل وتضخم التكاليف... الخ. وقد شمل معاني ومقاصد أخرى كذلك. وللتذكير أن التعريف الشائع بين علماء الاقتصاد لكلمة التضخم هو تضخم الأسعار ومع ذلك فهو ليس التعريف الخاص والمحدد لكلمة التضخم.

1.1- أسس تعريف التضخم

بصفة عامة يمكن تصنيف تعريف التضخم في مجموعتين أساسيتين هما³:

1.1.1- التعاريف المبنية على الأسباب المنشئة للتضخم

لقد ساد معيار الأسباب المنشئة للتضخم كأساس لتعريف ظاهرة التضخم لفترة زمنية طويلة خاصة في القرن التاسع عشر وأوائل هذا القرن، ولقد كانت التعاريف المبنية على النظرية الكمية هي المتزعمة للتعاريف التي تدخل ضمن هذا المعيار كما أن هناك تعاريف أخرى كالتعاريف المبنية على عاملي العرض والطلب وتلك المبنية على عاملي الدخل والإنفاق.

أ- **التعريف المبني على النظرية الكمية**⁴: إن التضخم النقدي بناء على هذه النظرية يعني "كل زيادة في كمية النقد المتداول تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار"⁵، بمعنى الزيادة في كمية النقد المتداول تؤدي إلى ارتفاع الأسعار السائدة في السوق ويعد ذلك سببا في نشأة الظواهر التضخمية. وقد سيطرت مفاهيم النظرية النقدية الكمية على مناقشات معظم اقتصاديي القرن 19 وأوائل القرن 20 وتفسيراتهم لنشوء الحركات التضخمية حيث نسبوا ظهورها لازدياد النقد المتداول في السوق مؤيدين آرائهم، بحجج ومبررات اقتصادية كارتفاع الأسعار بعد الحرب العالمية الأولى وانخفاض قيمة العملات نتيجة ارتفاع الأسعار في بلدان هذه العملات. بمعنى أنه كلما تم طرح كميات من النقود كلما ارتفعت الأسعار، سواء كان هذا الإصدار أو الطرح متعمدا، أو غير متعمد كالذي يحدث بمناسبة تمويل المشاريع

¹ - غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، دار الشهاب، 1986، بائنة، ص 9.

² - المرجع السابق، ص 10.

³ - مصطفى رشدي شيحة، **الاقتصاد النقدي والمصرفي**، الدار الجامعية، 1986، ص 57

⁴ - نظرية كمية النقود: هي النظرية التي تبين العلاقة بين كمية النقود في اقتصاد ما والمستوى العام للأسعار. وهذه النظرية تعتبر أولى النظريات التي حاولت أن تفسر كيف يتحدد المستوى العام للأسعار والتقلبات التي تحدث له.

⁵ - غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الاقتصادية الكبرى من طرف الدول، لقد استعملت هذه النظرية من طرف الفكر الكلاسيكي كأداة من أجل معالجة أو تفادي ظاهرة التضخم ومما زاد من تمسك الاقتصاديين بهذه النظرية¹، كما حصل في ألمانيا سنة 1923 حيث شكلت هذه الأزمة مادة خصبة وأساسا مؤيدا لأنصار النظرية الكمية، حيث ساد التضخم واستقل لدرجة كبيرة وذلك كأثر للتوسع في الإصدار النقدي، وكثرة التداول النقدي في الأسواق الألمانية حتى كانت الأسعار ترتفع بشدة بين لحظة وأخرى حتى هبطت القوة الشرائية لتلك النقود لدرجة أنها فقدت قيمتها كوسيط للتبادل، ومن ثم فقدت ثقة الشعب بها، مما دفع الحكومة الألمانية إلى إلغاء النقد واستبداله كأحد الإجراءات للحد من انتشار الظواهر التضخمية حيث أرجع سبب الارتفاع الكبير في الأسعار إلى كثرة النقد المتداول في الأسواق مما أدى بهذه الدولة إلى إلغاء العملة واستبدالها بنفس الحالة حدثت في بلدان أخرى

وبالرغم من هذا لم يمنع من نقدها المعيار وإثبات المغالطة وكذلك التناقض الذي يشوبه حيث هذا المعيار ينقصه الدقة والوضوح وصدق الشواهد الخاصة به، فخلال فترة الكساد الكبير 1929-1933 الذي ساد المجتمع الرأسمالي لم يظهر التضخم ولم ترتفع الأسعار بالرغم أنه ألقى في الأسواق كميات كبيرة من النقد المتداول، وتم تمويل المشاريع الاستثمارية من أجل إعادة البناء الاقتصادي. وكان السؤال المطروح متى يعتبر الفائض النقدي سببا تضخمي، كما وجهت عدة انتقادات للفروض والدعائم التي تقوم عليها هذه النظرية وإنهاء البعض منها لكن وجود هذه الانتقادات حول صلاحية هذه النظرية في تفسير التضخم لا يعني أن هذه النظرية لا تلعب دورا في تعريف التضخم.

ويمكن حصر أهم الدعائم التي ارتكزت عليها نظرية الكمية في النقاط التالية:

- إن كمية النقود هي العامل الهام والفعال في التأثير على حركات الأسعار؛
- تتناسب كمية النقود تناسبا طرديا مع الأسعار بمعنى أنه إذا زادت الكمية النقدية المتداولة يترتب عليها ارتفاع في مستوى الأسعار السائدة وبنفس النسبة والعكس؛
- تتناسب الكمية عكسيا مع قيمة النقود التي تمثلها فهي العامل الرئيسي والهام في التأثير على القوة الشرائية للوحدة النقدية؛
- تتناسب الكمية النقدية تناسبا طرديا مع الطلب على السلع وعكسيا مع العرض بمعنى أنه إذا ازدادت كمية النقود المتبادلة فإنه يترتب عليه ارتفاع في معدل الطلب على السلع، ونقصه في العرض عليها؛

¹ - غازي حسين عناية، مرجع نفسه، ص 15.

• تفترض هذه النظرية التشغيل الكامل لعناصر الإنتاج.

ب - التعريف المبني على نظرية الدخل والإنفاق: يعتمد بعض الاقتصاديين على الدخل والإنفاق كسبب من الأسباب المنشئة لظاهرة التضخم ويتخذونه كأساس لهذه النظرية وتعني هذه الأخيرة في تحديدها لمعنى التضخم بأنه **الزيادة في معدل الإنفاق والدخل**، وفق هذه النظرية فإن الارتفاع في الأسعار ينتج عن الزيادة في نفقات عناصر الإنتاج وخاصة الزيادة في معدلات الأجور باعتبار رفع مداخيل العمال العنصر الهام من عناصر الإنتاج و يفترض لصلاحيية هذه النظرية أن تكون الزيادة في الإنفاق عامة وشاملة تفوق نسبة الزيادة في الأسعار، وحتى لا تتحمل الدولة أو المشاريع عبء هذه الزيادة ودون أن تمتصها في نفقات الإنتاج وتخفيض معدلات الأرباح فإنها تلجأ إلى امتصاصها إلى رفع الأسعار. وقد أخذ بهذه النظرية الاقتصادي **فيزر** و افترض لصلاحييتها كأساس يعرف بموجبه التضخم أن تكون الزيادة في الإنفاق عامة وشاملة ونسبة تفوق الزيادة في الإنتاج. وحتى تكون لرفع مستويات الأجور أثر في رفع الأسعار يجب توفر شرطان هما¹:

▪ رد فعل المشروعات والمنتجين إزاء الزيادة في الأجور بأن لا تحمل هذه الزيادة في

نفقات الإنتاج أو إنقاصها من الأرباح.

▪ أن تكون الزيادة في الإنفاق عامة وشاملة ونسبة تفوق الزيادة في الإنتاج.

ج- التعريف المبني على نظرية العرض والطلب: حسب هذه النظرية فإن التضخم

يحدث عندما تختل العلاقة بين العرض والطلب الكليين على السلع والخدمات فالتضخم يحدث عندما يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات يتجاوز العرض الكلي لهذه السلع والخدمات ولقد اشترط البعض شروطا يجب توافرها في إمكانية تطبيق هذا التحليل.

- يجب أن يكون الارتفاع مفاجئا وغير متوقع، حيث أنه إذا أمكن توقع ارتفاع في الأسعار فإنه يمكن تقاديه من قبل الأفراد والحد من آثاره.

- أن يكون الارتفاع في الأسعار الناتج عن الخلل في العلاقة بين العرض والطلب ارتفاعا عاما بحيث يشمل سوق السلع وأسواق عوامل الإنتاج.

¹ - مصطفى رشدي شيحة، مرجع سبق ذكره، ص 580.

2.1.1 - التعاريف المبنية على خصائص التضخم

- يستند أصحاب هذا المعيار في تحليلهم لمعنى التضخم على الخصائص والآثار الناتجة عنه ومن بين الاقتصاديين الذين ركزوا على هذا المعيار:¹
- روب ينس الذي عرفه " بأنه ارتفاع غير منتظم للأسعار "
 - فلامان يعرفه " بأنه حركة الارتفاع العام للأسعار "
 - كلوزو يعرفه " بأنه الحركات العامة لارتفاع الأسعار الناشئة عن العنصر النقدي كعامل محرك دافع " .
- إن ما زاد قبول هذا المعيار في تعريف التضخم لدى الاقتصاديين هو تقشي هذا النوع من التضخم وسرعة ملاحظته من طرف العامة للأفراد في مظهره الأساسي المتمثل في ارتفاع الأسعار الدائم والمستمر، ويرد على أصحاب هذه النظرية (نظرية ارتفاع الأسعار) بجملة من الانتقادات أهمها:
- متى يكون ارتفاع الأسعار مؤقتاً أو مستمراً، والمدة الزمنية اللازمة لسريان هذا الارتفاع حتى نحكم أن هناك تضخم خلال هذه الفترة؛
 - درجة ونسبة هذا الارتفاع، أي متى يمكن اعتبار المعدل الذي يصل إليه ارتفاع الأسعار بأنه معدل تضخمي؛
 - الأسعار قد لا ترتفع بالنسبة لجميع السلع، بل قد تنخفض أسعار سلع معينة وتحافظ الأخرى على أسعارها مما يصعب الحكم على أن الأسعار قد ارتفعت أم لا.
- ✓ محاولة إعطاء تعريف للتضخم:
- نظراً لكون الأسس والمعايير التي وضعت لتعريف التضخم تلقى انتقادات شديدة، فإن التعريف الأفضل هو الجامع بين التعاريف السابقة: " هو كل زيادة في كمية النقود المتداولة يترتب عليها زيادة في الطلب الكلي عن العرض الكلي للسلع و الخدمات في فترة زمنية معينة يؤدي إلى زيادة المستوى العام للأسعار "².

تضخم الأسعار: أي الارتفاع المفرط في الأسعار.

تضخم الدخل: أي ارتفاع الدخول النقدية مثل تضخم الأجور وتضخم الأرباح.

تضخم التكاليف: أي ارتفاع التكاليف.

التضخم النقدي: أي الإفراط في خلق الأرصدة النقدية.

تضخم الائتمان المصرفي: أي التضخم في الائتمان

¹ - غازي حسين عنابة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² - المستوى العام للأسعار: هو عبارة عن متوسط أسعار السلع والخدمات، وعندما يزيد فإن ذلك يشير إلى أن قيمة العملة تتناقص والعكس صحيح.

1-2- عرض أنواع وأسباب التضخم

مما تقدم من نظريات وتفسيرات لظاهرة التضخم عبر مختلف المدارس، نجد أن هذه الظاهرة لها مفاهيم متعددة ويرجع ذلك لتعدد الأسباب والمعايير المعتمدة، وكذلك تعدد خصائص هذه الظاهرة، فبعض الاقتصاديين يستندون في تعريفهم لهذه الظاهرة على أساس الأسباب المنشأة والمولدة لها، ومنهم من اعتمد في تحديدهم للتضخم على خصائصه والآثار المترتبة عنه. ولقد ظلت النظريات منذ القرن الماضي المتزعة في تحديدها لظاهرة التضخم، وبالأخص النظرية الكمية، حيث فسرت الارتفاعات في الأسعار بالزيادة في الكميات النقدية المطروحة للتداول، والبعض الآخر حدد مفهوم كلمة التضخم بناء على الظواهر والآثار التضخمية.

وبالرغم من تعدد النظريات المفسرة لظاهرة التضخم فإنه لم يتم الإجماع على مفهوم واحد، فضلا على عدم اتصاف هذه النظريات بالوضوح والتحديد، مما جعلها عرضة لانتقادات عديدة، فتحديد مفهوم التضخم بأنه ارتفاع المتزايد في الأسعار ينقصه الوضوح، فليس كل ارتفاع في الأسعار تضخما، مثل الارتفاع المصاحب لإنشاء المشاريع التنموية الضخمة، بل وقد يكون الارتفاع هنا مرغوبا فيه ومقصودا، وقد تلجأ الحكومات من خلال سياساتها النقدية لإجراءات تؤدي إلى ارتفاع الأسعار مثل فرض الضرائب غير المباشرة، أو الإعانات الحكومية لبعض المشاريع، ففي بريطانيا مثلاً فسر ارتفاع الأسعار أثناء وبعد الحرب العالمية الثانية نتيجة لفرض ضرائب غير مباشرة على السلع¹.

1.2.1- أنواع التضخم.

إن تعدد المفاهيم والتعاريف الخاصة بالتضخم، أدى إلى تعدد أنواعه وتستند هذه الأنواع إلى معايير يأتي فيما يلي ذكرها²:

▪ معيار تحكم الدولة في جهاز الأثمان:

تعتبر الأجهزة الحكومية من خلال سياساتها وإجراءاتها التشريعية عاملا هاما في تحديد بعض الاتجاهات العامة للأسعار، والتأثير فيها، ومن خلال تدخل الدولة يمكن أن نذكر ثلاثة أنواع من الاتجاهات التضخمية:

أ- التضخم الطليق (المكشوف)، الظاهر: يمتاز هذا النوع من التضخم بارتفاع سافر في الأسعار وذلك إذا توفرت شروط أهمها رفع الأجور، والنفقات، والزيادة في المداخل النقدية،

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² المرجع نفسه، ص 56.

وهذا بدون تدخل من قبل الحكومة للحد من هذه الارتفاعات من الأسعار، ونظرا للتداخل القطاعات الاقتصادية مع بعضها البعض (المدخلات - المخرجات) يؤدي إلى تفشي الظاهرة التضخمية، وتعم الاقتصاد بأكمله، إضافة إلى العوامل النفسية للأفراد من بائعين ومشتريين، فرفع أجور العمال أو مطالبتهم برفعها يؤدي بالمستثمرين والمنتجين إلى رفع أسعار منتجاتهم وذلك للمحافظة على مداخلهم وتغطية تكاليف الإنتاج، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع أسعار الحاجات الاستهلاكية، مما يسمح للمنتجين بزيادة طاقاتهم الإنتاجية وتوسع في الإنتاج موفرين بذلك أرباحا أكثر ويدفع العمال بدورهم إلى المطالبة بزيادة الأجور.

إن الرفع في الأسعار في قطاع ما قد يدفع المنتجين في القطاعات الأخرى كالقطاعات الزراعية، وإنتاج المواد الأولية إلى رفع أسعار منتجاتهم، وذلك يؤدي إلى تراكم الارتفاعات السعرية، ويصبح الارتفاع في الأسعار عاما، ومن ثمة تتخفص القيمة النقدية للنقود المتداولة، بسبب انخفاض قوتها الشرائية ويسلك الأفراد (بائعين ومشتريين) من خلال دوافعهم النفسية، سلوكيات اندفاعية، بحيث يقومون بالتخلص من النقود التي في حوزتهم، لفقدانها قيمتها، وانخفاض قوتها الشرائية، فيلقي المشترون بنقودهم في السوق للحصول على السلع عوض الاحتفاظ بنقود فقدت وظيفة اختزان القيم، تؤدي هذه السلوكيات من قبل الأفراد إلى إغراق السوق بكميات كبيرة من النقد، مما يؤدي بالبائعين الإحجام عن عرض سلعهم بالإضافة إلى بعض السلوكيات الأخرى الضارة، والمساعدة في الاتجاهات التضخمية، مثل شراء المعادن النفيسة لاكتنازها، شراء الأراضي، وتوظيف الأموال في عمليات غير مربحة، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض معدلات الاستثمار بسبب نقص المدخرات.

ب - التضخم المكبوت (المقيد): يتسم هذا النوع من التضخم بتدخل الدولة من خلال تحكمها في سياسة الأسعار وحركة الأثمان، فتحدد الدولة بواسطة أدواتها المختلفة مستويات معينة للأسعار، مانعة تعديلها، حيث تظل معدلات الارتفاع في الأسعار أقل من معدلات الارتفاع في التداول النقدي، ويجب الإشارة أن الدولة بتدخلها هذا لم تقصد القضاء على التضخم بل تسعى بذلك لمنع استمرارية الارتفاع في الأسعار والحد من حركة الاتجاهات التضخمية، ومنع انتشار آثاره على الاقتصاد ككل.

ج- التضخم الكامن: يتصف هذا النوع من التضخم بالارتفاع الملحوظ في المداخل النقدية، دون أن يكون هناك مقابل من السلع والخدمات لإنفاق هذه المداخل ويرجع ذلك للإجراءات المختلفة التي تضعها الدولة التي تحول دون إنفاق هذه المداخل، ومن ثمة يكون التضخم كامنا.

ولعل أقصد مثال عن ذلك ظروف الحرب، حيث ينخفض الإنتاج المدني لصالح الإنتاج الحربي، ويكون المعروض من السلع والخدمات قليلا، وتقوم الدولة بغلق أوجه الإنفاق أمامها وذلك عن طريق تقنين الحصص الاستهلاكية للأفراد، وبالرغم من أن تدخل الدولة يبقى التضخم كامنا إلا أنه يشجع على ظهور الأسواق السوداء.

■ معيار تعدد القطاعات الاقتصادية

حسب هذا المعيار يمكن تمييز عدة أنواع من الاتجاهات التضخمية وهذا حسب تعدد القطاعات الاقتصادية، فالتضخم الذي يظهر في سوق السلع يختلف عن التضخم الذي يظهر في سوق عوامل الإنتاج، كذلك التضخم الذي يتفشى في القطاع الصناعات الاستهلاكية يختلف عنه في القطاعات الاستثمارية، فبالنسبة لسوق السلع يمكن التمييز بين نوعين من التضخم¹.

- **التضخم السلعي:** وهو التضخم الذي يحصل في قطاع الصناعات الاستهلاكية، حيث يعبر عن زيادة نفقة إنتاج سلع الاستثمار على الادخار.

- **التضخم الرأسمالي:** وهو التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات الاستثمار، حيث يعبر عن زيادة قيمة سلع الاستثمار على نفقة إنتاجها، مما يترتب عنه أرباح قدرية في كل من قطاعي الاستهلاك والاستثمار. أما بالنسبة للاتجاهات التضخمية المتفشية في أسواق الإنتاج يمكن التفريق بين نوعين آخرين من التضخم²:

أ. - **التضخم الربحي:** وهو ما يعبر عن زيادة الاستثمار على الادخار بصفة عامة، بحيث تتحقق أرباح قدرية في قطاعي صناعة السلع والاستهلاك والاستثمار.

ب. - **التضخم الدخلي:** ويحصل هذا النوع من التضخم نتيجة ارتفاع، وتزايد نفقات الإنتاج، ومن ضمن النفقات ارتفاع أجور الكفاية للعمال.

■ معيار حدة الضغط التضخمي

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التضخم إلى:

- **التضخم الجامح:** يعتبر من أصعب أنواع التضخم من حيث الأضرار التي يسببها، حيث تتوالى ارتفاعات الأسعار دون توقف وتترك آثار ضارة وكبيرة على الاقتصاد القومي، يصعب على السلطات معالجتها، وتفقد النقود قيمتها الشرائية ودورها كوسيط للتبادل ومخزن للقيم، وقد يؤدي إلى انهيار النظام النقدي بأكمله وحدث هذا النوع من التضخم في الكثير من البلدان، في

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² - نفس المرجع، ص 61.

البرازيل¹ سنة 1983 ارتفعت الأسعار 1650%، حيث كان ما قيمته 100 كريزا دوس من السلع بتاريخ 01 جانفي يتطلب 1750 كريزا دوس بتاريخ 31 ديسمبر من نفس السنة، تمثل هذه الحالة ارتفاع في الأسعار تقدر بـ 04% في الشهر أو 0.78 % في اليوم، ومن حيث انخفاض قيمة النقود لهذا البلد يكون قياسه أكثر دلالة، حيث يمثل انخفاض القيمة الشرائية للعملة بـ 94.3 %.

وما حدث كذلك في ألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية يعتبر أكبر مثال، فانهيار النظام النقدي تحت ضغط نفقات ما بعد الحرب، وتسديد الديون وأعباء التشييد، حيث كان سنة 1923 واحد دولار يقابل 4000 مليار مارك، بعدما كان سنة 1913، 04 مارك تقابل واحد دولار، ومن الواضح أنه هناك عوامل كثيرة تتضافر نحو تحقيق هذه النتائج، أهمها:

أ. الحركة المتزايدة غير المحدودة في الأجور.

الإصدار النقدي دون تغطية المعبر عنها بالزيادة في النشاط الاقتصادي الحقيقي.
-تضخم غير الجامح (المتوسط): يختلف هذا النوع عن سابقه (التضخم الجامح) في كونه أقل خطورة على الاقتصاد القومي، حيث يسهل على الأجهزة الحكومية معالجته والحد من آثاره ويشكل خطرا على النظام النقدي، وعلى العموم يتميز بالخصائص التالية:

- أ. الزيادة الدائمة والمتتالية في الأسعار بدرجات لا يشعر بها الأشخاص في المدى القصير؛
- ب. يمثل الخطورة من حيث الأثر النفسي، حيث يتقبله الأفراد بجرعات صغيرة ومتتالية، إلى أن يصبح أمرا عاديا وسلوكا طبيعيا؛
- ج. يعتبر الأكثر شيوعا بحيث يمس كافة الاقتصاديات الصناعية المتقدمة وكافة البلدان المتخلفة التي تبحث عن النمو عن طريق الاندماج في الاقتصاد الرأسمالي، حيث يلاحظ الارتفاع المستمر في الأسعار وانخفاض قيمة كافة العملات الوطنية؛
- د. يتميز بالتغير في الأسعار النسبية، حيث أن الزيادة التي تصيب أسعار السلع والخدمات تختلف من سلعة إلى أخرى، ينطبق هذا على الزيادة تلحق بأسعار السلع الاستهلاكية التي في الغالب تفوق سعر يد العاملة (الأجور)، هذا ما يؤدي إلى نشوء ظاهرة التنوع في مستويات أسعار السلع.

■ معيار الظواهر الجغرافية والطبيعية

ترتبط بعض أنواع التضخم بحدوث الظواهر الطبيعية والاستثنائية التي ليست لها صفة الدوام، والتي تحصل بصورة عرضية، مثل الزلازل والبراكين وانتشار الأوبئة والأمراض، أو

¹ Yves CROZET. *Inflation ou déflation*. NATAN, 3^{eme} édition. 1988, p11.

لظروف سياسية مثل حدوث الثورات، والحروب، كل هذه الأسباب غير الاعتيادية تكون محفزاً جيداً لظهور بؤابر تضخمية، ففي ظروف الحرب يلاحظ تزايد في الإنفاق العام من طرف الحكومة، حيث يتم التركيز على المشاريع الحربية على حساب المشاريع المدنية، مما يؤدي إلى انخفاض السلع الاستهلاكية والغذائية في الأسواق، ومن ثمة ترتفع الأسعار، كما تتميز هذه الفترة (فترة الحرب) بقلة اليد العاملة وضعف الإنتاج وتسيطر الأفكار الوطنية والتضامنية لدى الأفراد تضامناً مع الحكومات وإجراءاتها بما فيهم الطبقة العاملة، وقد تصل درجة التضامن بين الأفراد والسلطة إلى حد تجميد الأجور، إن ارتفاع الأسعار في ظل هذه الظروف يطلق عليه بالتضخم الاستثنائي وماعدا ارتفاع الأسعار الناتج عن الظواهر الطبيعية والاستثنائية أو السياسية فإن التضخم الذي يحصل فهو تضخم دوري (حركي)، يرتبط مباشرة بالدورات الاقتصادية.

■ معيار مصدر الضغط التضخمي

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم التضخم إلى:

أ- **تضخم الطلب:** وهو زيادة الطلب الكلي على السلع والمنتجات عن نسبة المعروض منها محددة بثمان معين ثابت¹، و يرتبط هذا النوع بالتفسير السائد في التحليل الاقتصادي على أن التضخم ينشأ من تغير مراكز النشاط الحقيقية والأساسية في الاقتصاد² أي العرض والطلب الكليين على السلع والخدمات وإن كان يركز أساساً على تغييرات الطلب الكلي كعنصر أساسي للتغير في الأسعار. فالتضخم يحدث عندما يكون هناك فائض إيجابي في الطلب على السلع والخدمات، أي جملة إنفاق المشروعات، الأفراد، الحكومة على ما هو معروض من هذه السلع والخدمات، سواء كان عدم التوازن كلي أو قطاعي، أي بدأ في أحد القطاعات الاقتصاد ثم عم بعد ذلك في القطاعات الأخرى، بحيث ينتج عن عدم توازن العرض والطلب ارتفاع عام في الأسعار، فعندما لا يمكن للعرض من مواجهة الطلب المتزايد وذلك نظراً لبلوغ الجهاز الإنتاجي القومي طاقته القصوى لتشغيل عناصر الإنتاج (مرحلة التشغيل الكامل)، يؤدي إلى ارتفاع عام للأسعار، ويرتكز التحليل الاقتصادي عن طريق الطلب على العلاقة بين النظرية الكمية (النظرية النقدية) والمتغيرات الاقتصادية الحقيقية (العرض والطلب على السلع)، فنعلم أنه طبقاً للنظرية الكمية للنقد يرتبط مستوى الأسعار بكمية النقود المتداولة، حيث أن التضخم يحدث عندما تزيد

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 66.

² - مصطفى رشدي شيحة، مرجع سبق ذكره، ص 584.

كمية النقود المتداولة وتكون هذه الزيادة متناسبة مع الزيادة في الأسعار، وتستقر الأسعار عندما تتوقف الزيادة في كمية النقود.

ولما كانت لكمية النقود التأثير المباشر على الأسعار، أي أن التوازن النقدي هو المؤشر الرئيس في تحديد الأسعار وهذا التوازن هو الآخر يحدد من العلاقة بين العرض والطلب على النقود والذي يعكسهما سعر الفائدة النقدية (الأسعار المطلقة)، ومن هنا تظهر العلاقة بين التوازن الاقتصادي العام الذي تحكمه الأسعار النسبية والتوازن النقدي الذي يتحدد من خلال الأسعار المطلقة (تكلفة الاقتراض من البنوك). إن تحليلنا لهذا النوع من التضخم يقودنا لفهم العلاقة بين الأسعار التي تحكم سوق السلع والخدمات والأسعار التي تحكم سوق النقد.

ب- التضخم بفعل جذب التكاليف : يعرف بتضخم النفقات و يحدث نتيجة الاختلال بين ما تدره عوامل الإنتاج و بين ما تستفده هذه العوامل من النفقات و تكاليف. فالارتفاع في الأسعار فيه لا يرجع إلى تغيرات فائض الطلب و إنما إلى التغيرات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة في المجتمع، و التي بدورها تسبب تغيرات في عوامل الإنتاج والتكاليف نحو الارتفاع فتدفع الأسعار نحو الارتفاع.

■ معيار التضخم النقدي باعتبار توقع حدوثه

ينقسم التضخم النقدي باعتبار توقع حدوثه إلى نوعين:

-التضخم النقدي المتوقع: وهو تغير في المستوى العام للأسعار بنسبة لا تزيد على ما كان متوقعا على نطاق واسع. وبيان ذلك أن المؤسسات الاقتصادية في الدول تسعى من خلال معطيات الوضع الاقتصادي الحالي إلى التنبؤ بنسب التضخم في المستقبل، ولهذه التوقعات دور مهم في معالجة التضخم والإصلاح الاقتصادي والتقليل من الأضرار الناتجة عنه. فإذا وافقت نسبة التضخم ما كان متوقعا أو كانت دونه فإنه يصنف ضمن التضخم النقدي المتوقع. وهذا في الواقع قليل لأن التضخم المتوقع يأتي في الغالب بغتة ولا يمكن التنبؤ به بدقة.

- التضخم النقدي غير المتوقع: وهو الزيادة في المستوى العام للأسعار زيادة مفاجئة أعلى من النسبة المتوقعة عند أكثر الناس. وغالبا ما يحدث من حالات التضخم النقدي يندرج تحت هذا النوع، وذلك لأن استشراف نسبة التضخم والتنبؤ بذلك أمر يكتنفه الكثير من المخاطر وهو في غاية الصعوبة؛ لكثرة العوامل المؤثرة في معدل التضخم ونسبته، ولصعوبة التحكم بها والسيطرة عليها. ويتبين ذلك بمعرفة أن توقع نسبة التضخم النقدي؛ إما أن يكون بناء على الوضع الاقتصادي الماضي أو بالنظر إلى المستقبل، وفي كلا الأمرين إشكال. أما النظر في توقع نسبة

التضخم إلى الماضي فمعلوم أن المعطيات والعوامل التي في الماضي قد لا تدوم فيختلف الأمر وتتبدل الحال. وأما النظر إلى المستقبل فهو ضرب من التخمين الذي لا يبنى على مقدمات صحيحة؛ لكونها قد تتغير أو يطرأ ما لم يكن في الحسبان، ولهذا يفضل كثير من الاقتصاديين قصر التوقعات على مدد غير طويلة تجنباً للخطأ.

2.2.1- أسباب التضخم

يمكن إرجاع ظاهرة التضخم لعدة أسباب والتي يرى فيها بعض الاقتصاديين على أنها مظاهر أو نتائج لظاهرة التضخم أكثر مما هي أسباب لها وفيما يلي نعرض بإيجاز هذه الأسباب:

-أحد أهم أسباب التضخم يتمثل في التوسع النقدي التي تلجا إليه الحكومات، حيث تقوم بإحداث عجز في الميزانية إي توسع في الأنفاق العام يمول عن طريق إصدار نقدي وذلك لكون الإيرادات العامة المتاحة من الضرائب والرسوم والقروض العامة لا تغطي الأنفاق العام، ويعتبر هذا السبب عاملاً مشجعاً لتحقيق عملية التنمية، ففي ظل قصور الإيرادات العادية تلجأ الدولة إلى تمويل مشاريعها بواسطة إصدار نقدي جديد أو توسع في الائتمان المصرفي من طرف البنوك وهذا بالضبط ما يعرف بـ "التمويل بالتضخم" ويعتبر هذا السبب من أحد العناصر التي يقوم عليها التعريف المالي للتضخم وعلى خلاف التعريف الاقتصادي الذي يقوم على أسباب هيكلية ترتبط بالبنية الاقتصادية خاصة في البلدان المتخلفة كما سيتم توضيحه لاحقاً¹.

- يعود السبب الثاني لعدم توافق كل من العرض والطلب على السلع والخدمات ويكمن هذا الاختلال في زيادة الطلب على مجموع السلع والخدمات الناتجة عن الزيادة في حجم السكان والهجرة من الريف إلى المدينة، دون أن يقابل هذه الزيادة عرض إضافي في السلع والخدمات وهذا ما يدفع الأسعار إلى الارتفاع، وقد يرجع ندرة العرض في بعض الحالات إلى الظروف الطبيعية مثل الكوارث الطبيعية ولكن التضخم في هذه الحالات يكون استثنائياً وظرفياً يزول بزوال هذه الحالة، وفي حالات أخرى يكون عامل الزمن هو المسؤول عن ارتفاع الأسعار المؤقت للسلع وهذا بسبب تخلف إجراءات التعديلية المطلوبة على العرض لمواجهة الطلب.

-يرجع البعض أسباب التضخم إلى عوامل اقتصادية واجتماعية مثل ارتفاع تكاليف عوامل الإنتاج بنسبة تفوق زيادة الإنتاجية يؤدي هذا إلى الزيادة في المستوى العام للأسعار السائدة حيث يحصل خلل بين ما تقدمه عوامل الإنتاج من منتجات وخدمات، وبين ما تتطلبه هذه

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

العوامل من نفقات وتكاليف، ومن أمثلة هذه العوامل المتسببة رفع أجور العمال (العمالة) بحيث يترتب على رفع معدلاتها ارتفاع عام في مستوى الأسعار في ظل ثبات مستوى الإنتاج. و يرى أصحاب هذا التحليل أن أسباب التضخم لا ترجع إلى أسباب نقدية فقط، بقدر ما ترجع إلى أسباب هيكلية تتعلق بالبنيان الاقتصادي، ويحدث التضخم وفق هذا السبب بالنسبة لدول المتقدمة عندما يصل الاقتصاد لمستوى التشغيل الكامل، أما بالنسبة الدول المتخلفة عندما يكون هناك جمود في البنيان الاقتصادي وارتفاع في مستوى تكاليف الإنتاج... إلخ.

3.2.1- قياس وتقدير التضخم

يستعمل الاقتصاديون لقياس نسبة التضخم النقدي الأرقام القياسية للأسعار. ووظيفة هذه الأرقام أنها (تقيس متوسط التغير في الأسعار) عن طريق قياس التغيرات التي تحدث في فترات زمنية معينة، وذلك بمقارنة الأسعار في السنوات المختلفة بالأسعار في سنة محددة تسمى بفترة أو سنة الأساس. (ويعبر عن هذا الدليل أو المؤشر عادة بنسبة مئوية على اعتبار أن مستوى فترة الأساس هو الرقم 100). ومما تقدم (يمكن تعريف الأرقام القياسية للأسعار بأنها عبارة عن ملخص التغير النسبي في أسعار مجموعة من السلع في وقت معلوم بالنسبة إلى مستواها في وقت آخر يتخذ أساساً للقياس أو أساساً للمقارنة). وهناك أنواع متعددة من الأرقام القياسية لقياس الأسعار مثل: الرقم القياسي لأسعار الجملة، والرقم القياسي لأسعار التجزئة، والرقم القياسي لأسعار الأسهم، والرقم القياسي لأسعار المستهلكين، وغير ذلك من الأرقام القياسية. كل هذه الأرقام تستخدم لقياس متوسط التغير في الأسعار إلا أن الاقتصاديين يكادون يجمعون على أن أفضل هذه الأرقام القياسية، والذي يعبر مؤشراً ومقياساً أثناء فترات التضخم هو الرقم القياسي لأسعار المستهلكين⁽¹⁾. لقياس وتقدير ظاهرة التضخم تستعمل ثلاث طرق مختلفة وهي:

-طريقة الأرقام القياسية:

تعرف الأرقام القياسية للأسعار بأنها "عبارة عن متوسطات مقارنة نسبية وزمنية للأسعار"² والمقصود من أنها متوسطات نسبية، هو أنها تبين مدى التطور في النقود والأسعار بالنسبة لشيء

1- انظر:

- محمد عبد الفضيل، مشكلة التضخم في الاقتصاد العربي. ، مركز دراسات الوحدة العربية، ط1، عام (1982م). ص (17)
- عبد العزيز هيكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية، دار النهضة العربية، لبنان، ط2، عام (1406هـ)، ص 411.

- مقدمة في النقود والبنوك للدكتور شافعي ص (81-82).

2- شافعي محمد زكي، مقدمة في البنوك و النقود، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص63

معين، وتقوم على استخدام أساس للمقارنة يسمى سنة الأساس، حيث يتم مقارنة التطورات في النقود والأسعار بسنة الأساس، ويعتمد اختبار سنة الأساس على مدى الثبات النسبي لمستوى الأسعار في تلك السنة. كما أن الأرقام القياسية هي أرقام زمنية نظرا لكونها تعكس التغيرات في مستويات الأسعار خلال فترة زمنية معينة، يتم الاعتماد عليها في إجراء مقارنات حول تطورات الأسعار خلال تلك الفترة، ويتم إعداد الأرقام القياسية لمختلف أنواع السلع في الاقتصاد معبر عنها بوحدة النقود وتكتسب الأرقام القياسية أهميتها، من خلال قدرتها على إظهار التغيرات في مستويات الأسعار التي تحدث في الاقتصاد الوطني. يتم اختيار السلع (سلع الجملة - سلع التجزئة) المراد تطبيق الأرقام القياسية عليها لمعرفة مقدار التضخم وذلك باستعمال الطريقتين التاليتين¹:

- الطريقة الكلية أو طريقة الناتج القومي، تقوم هذه الطريقة على حساب الرقم القياسي العام للأسعار الذي يعبر عن أسعار جميع السلع والخدمات المنتجة في الدولة خلال فترة زمنية محددة (سنة، خمس سنوات، عشر سنوات) أي أن الرقم القياسي يشمل أسعار الناتج الكلي.
 - طريقة العينات، حسب هذه الطريقة يتم اختيار سلعة من السلع والخدمات ذات الأهمية الاقتصادية الكبيرة في حياة المجتمع، ثم يتم دراسة تطور أسعارها خلال مدة زمنية معينة.
- والأرقام القياسية على نوعين هما:

أ- **السعر القياسي البسيط**: وفق هذا النوع يتم تحديد سنتين، سنة الأساس وسنة المقارنة على افتراض أن سنة الأساس تساوي 100، ثم تتم عملية مقارنة أسعار السنوات مع سنة الأساس، ويمكن حساب السعر القياسي البسيط بالعلاقة التالية:

$$\text{السعر القياسي البسيط} = \frac{\text{أسعار سنة المقارنة} \times 100}{\text{أسعار سنة الأساس}}$$

بعد الحصول على السعر القياسي البسيط لكل سلعة من مجموع السلع تحت الدراسة يتم استخراج المتوسط الحسابي للأسعار القياسية البسيطة والذي يمثل السعر القياسي للمستوي العام لأسعار السلع، يعاب على هذا الرقم القياسي البسيط أنه يعطي نفس الأهمية النسبية لسلع موضوع الدراسة ولاستبعاد هذا العيب يتم ترجيح الأرقام القياسية بكميات السلع كما سيتم إيضاحه لاحقا.

ب- **الأسعار القياسية المرجحة**. تقوم هذه الطريقة على مقارنة أسعار سنة الأساس بأسعار سنة المقارنة وترجيحها بكميات سنة الأساس أو بكميات سنة المقارنة أو بكميات سنة الأساس والمقارنة وذلك حسب الحالات التالية:

¹ - نيجاني بالرقى، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، رسالة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2006، ص 215

قانون لاسبير: (1ع ك0 / 0ع ك0) $\sum$ أي مجموع أسعار سنة المقارنة x كميات سنة الأساس
أسعار سنة الأساس x كميات سنة الأساس

تعتمد الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة الأساس.

قانون باش: (1ع ك1 / 0ع ك1) $\sum$ أي مجموع أسعار سنة المقارنة x كميات سنة المقارنة
أسعار سنة الأساس x كميات سنة المقارنة

تعتمد الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة المقارنة.

$$\text{هـ. قانون فيشر: } \sqrt{\sum (1ع ك0 / 0ع ك0) \times \sum (1ع ك1 / 0ع ك1)}$$

تعتمد الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنتي الأساس و المقارنة.

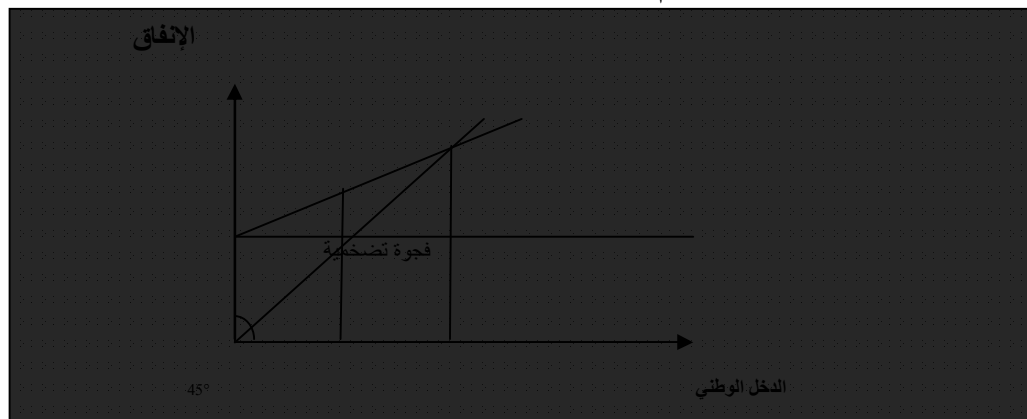
–طريقة الفجوات التضخمية:

إن أول من استعمل طريقة الفجوة التضخمية العالم الانجليزي " كينز" في كتابه (كيف نمول الحرب)، وذلك من خلال معادلات حسابية أصبحت فيما بعد أساسا تستند عليه الدراسات الاقتصادية في تفسير وقياس التضخم في البلدان الرأسمالية، وتقوم فكرة الفجوة التضخمية على تغيرات الأسعار وعلاقتها مع التوازن في السوق. وعليه يمكن تعريف الفجوة التضخمية بأنها: زيادة الإنفاق الكلي المتوقع من الإنتاج المتحقق عند مستوى سعري معين¹. بمعنى آخر تقدر تقدر الفجوة بالفارق بين الطلب الكلي النقدي (الإنفاق القومي) وحجم الناتج القومي الحقيقي.

$$\text{الفجوة التضخمية} = \text{الإنفاق الكلي} - \text{الدخل الحقيقي.}$$

مع العلم أن الإنفاق الكلي=الإنفاق الحكومي + الإنفاق الاستثماري+الإنفاق الاستهلاكي-الورودات ويمكن إيضاح الفجوة التضخمية بالشكل التالي:

الشكل رقم 01: الفجوة التضخمية



المصدر: شافعي محمد زكي، مقدمة في البنوك والنقد، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص 63

¹ – غازي حسين عناية، تمويل التنمية الاقتصادية، دار الجيل، 1991، بيروت، ص 79.

- طريقة فائض المعروض النقدي.

يستخدم المعيار النقدي في قياس الفجوة التضخمية وذلك من خلال الفرق بين التغير في عرض النقود (Δ نرسم له ب م) والتغير في الطلب على النقود (م/ن.ق.أ) حيث ن.ق.أ = الناتج القومي الإجمالي) وتحسب الفجوة كما يلي:

$$\text{الفجوة التضخمية} = \Delta \text{ م} / \text{م/ن.ق.أ} \times \Delta \text{ ن.ق.أ}$$

4.2.1 - الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم.

ينتج عن التضخم آثار بالغة الأهمية نوجزها فيما يلي:

أ. **الآثار في الجهاز النقدي الداخلي:** يعبر التضخم عن فشل النقود في تأدية وظائفها الأساسية، فأول وظيفة تفقدها هي قدرتها القيام بدور مخزن للقيمة، ومعنى ذلك أن التدهور في القيمة الحقيقية لوحدة النقد هو الوجه الآخر للتضخم، وهذا الأثر يقلل من الحافز لدى الأفراد للدخار، بحيث تميل الأفراد إلى الإنفاق على الاستهلاك وتحويل المتبقي لديهم لعملات أجنبية أكثر استقرارا وإلى شراء السلع المعمرة مثل العقارات أي يزيد التفضيل السلعي عن التفضيل النقدي.

ب. **اختلال ميزان المدفوعات:** يحدث التضخم اختلال في ميزان المدفوعات، حيث يؤدي إلى خلق عجز به بسبب الزيادة في حجم الواردات لصالح السلع الاستهلاكية على حساب السلع التجهيزية الشيء الذي يساعد على تعرض الصناعة المحلية للمنافسة الشديدة من الخارج، ويقلل من الطلب على المنتج المحلي ويترتب عنه ذلك زيادة في البطالة وانخفاض في مستوى الدخل المحلي.

ج. **تقويم المشاريع الاستثمارية:** في الظروف التضخمية تكون الأسعار في حالة ارتفاع مستمر ومن ثم فإن القوة الشرائية للنقود تكون في حالة انخفاض ويتسبب هذا في زيادة تكاليف إنجاز المشاريع الاستثمارية عما كان مخصص لها، وقد تتوقف بعض القطاعات في إتمام إنجاز مشاريعها التنموية.

د. **توزيع الدخل والثروات:** يؤدي التضخم إلى تعميق التفاوت في توزيع الدخل، بحيث لا يؤثر التضخم على أصحاب الدخل المتميزة من تجار ومنتجين بقدر ما يؤثر على أصحاب الدخل الثابتة والذين ليس لهم وزن كاف في السوق يحميهم عند حدوث التضخم، بعبارة أخرى تستفيد الفئة الأولى من تدني الطاقة الشرائية لأصحاب الفئة الثانية و تمكنهم من رفع تمويلاتهم الذاتية ومن الحصول على القروض المختلفة.

2- النقود وعلاقتها بالتضخم

مما سبق نجد أن أغلب التعريفات السابقة تعالج موضوع التضخم لكونه ظاهرة نقدية لها دور كبير في تحديد مستوى العلاقة بين التيارات الحقيقية والتيارات النقدية ومن ثم تحديد مستوى الأسعار، أي عدم التوافق بين حركة التيار النقدي والتيار الحقيقي يؤثر على اتجاه مستوى الأسعار التي تلاحظ في الغالب في شكل زيادة في الأسعار ولفترة غير طبيعية تتحول إلى حالة تضخمية، بالتالي فإنه من المهم التطرق إلى الآتي:

1.2 المفاهيم الخاصة بالنقود

1.1.2- النقود كمعيار للقيمة: لقد سبق نشأة النقود مرحلة ما يعرف بالمقايضة، والتي كانت ترتبط آنذاك بالمجتمعات البدائية، حيث كان الأفراد يقومون بمبادلة ما يزيد عن استهلاكهم الشخصي من لحوم وجلود وبقول وحيوانات... الخ بما لدى الأفراد الآخرين من محاصيل زراعية وقماش... الخ، وكانت الوحدة المستعملة كأساس للتبادل هي سلعة يتفق عليها الأفراد وأصطلح على تسميتها فيما بعد بالنقود السلعية، فالمقايضة هي مبادلة سلع بسلع أخرى. إن نظام المقايضة قد لاءم وضع اقتصادي واجتماعي معين حيث كانت علاقات المبادلة بين الأفراد محدودة جدا، ومستوى النشاط الاقتصادي لا يتعدى تأمين الاستهلاك الشخصي أي أن الاقتصاد كان معاشيا.

لكن مع التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي سادت فيه علاقات اجتماعية معينة تلك العلاقات التي تؤدي إلى ظهور السوق ونظام الإنتاج السوقي أصبح نظام المقايضة يواجه عدة صعوبات نجيزها في ما يلي:

أ. صعوبة معرفة نسب مبادلة السلع بعضها ببعض: إن نظام المبادلة المباشرة للسلع فيما بين الأفراد يقتضي معرفة النسبة التي تتم على أساسها مبادلة كل سلعة بالسلع الأخرى وذلك في زمان ومكان معينين، فإذا افترضنا وجود سلعتين وتوافر الرغبة لملكيهما في المبادلة، فمن الضروري معرفة النسبة التي سيتم بها التبادل بين الشخصين، وقد يبدو تحديد هذه النسبة سهلا فيما يخص تبادل عدد معين من السلع، لكن في ظل عدد كبير من السلع الموضوعه للتبادل فإنه يتطلب عددا كبيرا من النسب، وبالإضافة إلى اختلاف المقاييس الخاصة بكل سلعة (الوزن - الطول - الحجم -الوحدة... الخ) في ظل هذه القيود تكون نسبة التبادل صعبة التحديد وتستحيل معها المقايضة.

ب. **صعوبة توافق رغبات الأفراد:** والمقصود هنا صعوبة التعرف على من يريد مبادلة

سلعته بأخرى، فإذا كان أحد الأفراد يملك سلعة معينة ويريد مبادلتها بسلعة أخرى -

وحتى تتم المبادلة - يجب توافر الشرطين التاليين:

- إيجاد من يرغب في الحصول على السلعة الأولى.

- أن يكون الشخص (الذي هو طرف في المبادلة) مالكا لسلعة بديلة، وبالكمية التي

تلائم السلعة موضوع المبادلة.

لذلك فإن إجراء المبادلة يقتضي أن يكون كل فرد راغبا في الحصول على سلعة الآخر وفي الوقت نفسه توافق الرغبات من حيث شروط المقايضة كالعدد والنوع والجودة، والشروط الأخرى المتعلقة بالزمان ومكان التنفيذ، وتصبح عملية المقايضة شبه مستحيلة إذا تعددت السلع المراد مقايضتها بالنسبة للشخص الواحد، فمثلا مالك البقرة يبادلها بمقدار معين من الحبوب، وكمية من الجلود، ومجموعة معينة من أدوات الفلاحة، ففي هذه الحالة من الصعب جدا إيجاد الشخص الذي تتوفر لديه كل هذه السلع بالكميات والمواصفات المطلوبة.

ج. **عدم قابلية بعض أنواع السلع للتجزئة:** هناك بعض السلع التي تنخفض قيمتها عند تجزئتها

، وصاحب هذا النوع من السلع إذا أراد مبادلتها بسلع لا تعادل سوى جزء من قيمتها

التبادلية، فإنه لا يستطيع تجزئة سلعته ويصبح مضطرا لمبادلتها بسلعة قد يكون في غير حاجة إليها.

د. **عدم توافر أداة صالحة لاختزان القيم:** في ظل نظام المقايضة فإن الطريقة الوحيدة للاحتفاظ

بالقوة الشرائية هي احتفاظ الأفراد بثرواتهم على شكل سلع، ولهذه الطريقة عدة مساوئ منها:

التكلفة المتعلقة بالتخزين، احتمال تغير قيمة السلعة المخزنة، تعرضها للتلف، ظهور سلعة بديلة قد تؤثر على قيمتها التبادلية.

ونظرا للعيوب السالفة الذكر ظهرت الحاجة إلى سلعة تتوفر فيها الخصائص الملائمة لعملية التبادل، وخاصة مع ظهور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية، التي تمتاز بتقسيم وتخصص العمل وزيادة الإنتاج وتكثيفه، بمعنى أن الاقتصاد لم يعد مقتصرًا على الاستهلاك الشخصي وبرزت عمليات التبادل على نطاق واسع، حيث أصبح الفرد ينتج كميات تفوق ما يلزم إشباع حاجاته الشخصية، كما أن هذا الفرد يصبح نتيجة لذلك في حاجة إلى سلع أخرى تخصص في إنتاجها أفراد آخرون. إن زيادة نطاق التخصص يقتضي زيادة حجم المبادلات، وهذا ما أدى إلى ظهور العلاقات السوقية.

إن ظهور العلاقات المشار إليها وانتشارها الواسع أدى بدوره إلى ضرورة وجود وسيلة تسهل عمليات التبادل، وتساعد على نموها وتطورها، كما تمكن من تعميق التخصص وتقسيم العمل مما يؤدي إلى الرخاء الاقتصادي، وهذه الوسيلة هي النقود.

لقد عرفت المجتمعات منذ القدم النقود واتخذت هذه الأخيرة عدة أشكال، بحيث استعملت النقود السلعية، والنقود المعدنية، ثم النقود الورقية، وصولاً إلى المرحلة الاقتصادية الحديثة الحالية التي لجأ فيها الأفراد إلى استعمال النقود الكتابية المتداولة الآن.

2.1.2- الوظائف الأساسية للنقود

إن للنقود وظائف أساسية يمكن إيجازها فيما يلي:

أ. النقود وسيلة للمبادلة. من أجل التخلص من عيوب مرحلة المقايضة والمتمثلة في صعوبة توافق رغبات الأفراد وعدم قابلية بعض أنواع السلع للتجزئة، أصبح هناك وسيط في عملية التبادل وهي النقود، فصاحب السلعة الذي يريد مبادلتها بسلعة أو خدمة أخرى يبحث عن شخص يرغب بها ليبيعه إياها مقابل نقود، ثم يبحث عن السلعة التي يريد ليشتريها بهذه النقود، فالنقود في هذه الحالة قد قامت بدور الوسيط، ووفق هذا الدور فإن لجمال النقود الحرية الكاملة في اختيار ما يشاء من سلع يريد شرائها في حدود المبلغ المتوفر لديه.

ولا يشترط في النقود أن تكون في شكل معين حتى تؤدي هذا الدور، فأي شيء يصطلح الأفراد في المجتمع عليه ويكون مقبولا لدى الجميع يمكن أن يؤدي هذا الدور ويصبح بالتالي نقوداً، لا فرق أن تكون النقود معدناً ثميناً (مثل الذهب أو الفضة) أو معدناً آخر أو مصنوع من الورق أو ليس له شكل مادي (كنقود الودائع المقيدة في السجلات البنوك أو النقود المثبتة على الأقراص الممغنطة أو ما يعرف بالنقود الالكترونية)

ب. النقود مقياس للقيم. إن وظيفة النقود كمقياس للقيم هي نفس الوظيفة التي يمارسها المتر في قياس المسافات أو الوظيفة التي يؤديها الكيلوغرام في قياس الوزن، إن تشابك العلاقات الاقتصادية يقتضي وجود مقياس مشترك للقيم كشرط لا بد منه لضمان حسن أداء لنظام اقتصادي. إن استعمال النقود كمقياس للقيم بصورة مطلقة يعتبر أمر غير واقعي لأن قيمة النقود عرضة للتغير باستمرار انطلاقاً من العلاقة العكسية بينها وبين المستوى العام للأسعار

أي أن قيمة النقود نفسها تقاس تقلباتها بما يحدث من تغيرات في المستوى العام للأسعار.

ج. النقود وسيلة للمدفوعات: إن المعاملات الاقتصادية الحديثة المتعلقة بالشراء والبيع في كثير من الأحيان لا يكون الدفع فيها فورياً، فقد يشترط أن يكون وفاء قيمة الصفقة بعد فترة من الزمن، وهذا يعني قيام النقود بوظيفتها كوسيلة للمدفوعات الآجلة، يجب الإشارة إلى أن قيام النقود بهذه الوظيفة يرتبط مباشرة بقيامها بوظيفة مقياس للقيم.

د. النقود مستودع للقيمة أو الثروة: من خلال هذه الوظيفة يمكن لفرد الاحتفاظ بالنقود التي في حوزته لإنفاقها متى يريد على ما يرغب فيه من سلع وخدمات، وترتبط وظيفة النقود كمستودع للقيمة والثروة بوظائفها الأخرى كوسيط للمبادلة ومقياس للقيمة ذلك أنه ما دام بالإمكان مبادلة أي شيء بالنقود، فإن الفرد يمكنه مبادلة ما لديه من سلع وخدمات بالنقود ثم يحتفظ بهذه النقود لإنفاقها متى أراد في اقتناء السلع والخدمات، في حين أن الاحتفاظ بالسلع كقيمة قد تكون معرضة للتلف كما أنه قد يصعب الاحتفاظ بها.

3.1.2 - قيمة النقود

على اعتبار أن النقود سلعة كباقي السلع، فهي بذلك لها قيمة، وهذه القيمة تأخذ عدة أشكال أهمها، تحديد قيمتها من خلال جانبها التنظيمي، قيمتها الخارجية، والقيمة الداخلية. إن تحديد هذه المفاهيم لقيمة النقود يمكننا فيما بعد من التفسير الذي يحدث في هذه القيمة ومن ثم تأثير هذا التغيير على مفهوم التضخم.

أ - القيمة التنظيمية للنقود

و هي القيمة التي تحدد من طرف التشريع أو التنظيم، وهذا وفق نظام النقد الداخلي، فكل نظام نقدي قاعدة نقدية تعبر عن مقياس للقيم الاقتصادية، فمثلاً في نظام قاعدة الذهب تحدد قيمة العملة من خلال وزن معين للذهب، هذا التحديد التنظيمي في نظام النقد الداخلي، لا يعني أي قيمة حقيقية للنقود بل هو مجرد تنظيم لوحدة النقد الحسابية، ومجرد أثر تاريخي لتطور أشكال النقود من نقود معدنية إلى نقود ورقية وائتمانية، حتى القرن التاسع عشر كانت أغلب النقود تستمد قيمتها من قيمة المعدن التي تصنع منه، لكن هذه القاعدة لم تدم طويلاً وخاصة عندما تم اكتشاف كميات كبيرة من المعادن التي تصنع منها النقود مما أدى إلى انخفاض قيمتها، وأصبحت النقود إما ورقية أو ائتمانية تتمتع بخاصية القبول الإجباري في المعاملات.

ب - القيمة الخارجية للنقود: و يقصد بها نسبة مبادلة النقود الوطنية بالنقود الأجنبية عند تسوية المعاملات الخارجية، وتعكس القيمة الخارجية للنقود القوة الشرائية للنقود الوطنية في الاقتصاد العالمي أي مقدرة النقود الوطنية على شراء سلع أجنبية، والقيمة الخارجية للعملة الوطنية تتوقف على القرار السياسي الذي تحدده السلطة العامة تحت قيود اقتصادية منها العجز أو الفائض في ميزان المدفوعات أو تشجيع الصادرات أو الواردات.

ج - القيمة الداخلية للنقود: يقصد بها القيمة الحقيقية للنقود، أو قوتها الشرائية وهي قدرة العملة الوطنية للتحويل لكمية السلع والخدمات، وبمعنى آخر كمية السلع والخدمات التي تقابل عدد معين من وحدات النقد، وتكون هذه المقابلة عن طريق الأسعار، فالسعر ما هو سوى عدد وحدات النقد اللازمة للحصول على هذه السلعة، السعر هو التعبير النقدي لقيمة السلعة ومن ثم تعتبر الأسعار النقدية مؤشرات لقيمة النقود فارتفاع السعر يتطلب زيادة عدد الوحدات النقدية التي تدفع للحصول على سلعة ومن ثم انخفاض في قيمة النقود بالنسبة لهذه السلعة نخلص إلى أن قيمة النقود ينظر إليها من خلال تقلب الأسعار أو بالأحرى لمستوى التضخم.

2-2 - علاقة تغيير لقيمة النقود على إحداث الظواهر التضخمية

إن التغيير في قيمة النقود والذي ينتج من زيادة كمية النقد المتداولة، مما يؤدي أساسا إلى تغيير مستوى الأسعار وهذا التغيير يكون ارتفاعا ونادرا ما يكون انخفاضا، ويترتب عليه أوصاف وظواهر نقدية نجد تفسير أسبابها في تغييرات العلاقات الاقتصادية الحقيقية. وهذا ما يدعم تفسير بعض الاقتصاديين الذين يرون بأن التضخم هو ظاهرة نقدية، مثل أصحاب النظرية الكمية، التي ترى أن كمية النقود المتغير الاستراتيجي المحدد لمستوى العام للأسعار وبالتالي نشوء ظاهرة التضخم وبصورة أخرى، فهو يبين أن هذه الظاهرة تنشأ عندما تصبح الزيادة في كمية النقود بمعدل أكبر من معدل الناتج القومي فان هذا سيؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار.

لكن هناك من يقر بأن التأثير عكسي، أي اعتبار أن ظاهرة التضخم هي ظاهرة سعرية، استناداً لآثار التضخم، وتقضي هذه النظرة بأن التضخم حركة مستمرة من خلالها يرتفع المستوى العام للأسعار أيا كان سبب الارتفاع، مما يؤدي إلى خفض قيمة النقود.

المبحث الثاني

التضخم وعلاقته بالتنمية الاقتصادية

1- التضخم في البلدان النامية

لم تلق دراسة التضخم في الدول النامية باهتمام من طرف الباحثين، وكان التركيز على بحث ظاهرة التضخم في اقتصاديات الدول الرأسمالية باعتبارها أضخم نظام لإنتاج السلع، وبحكم العلاقة المسيطرة لهذا النموذج من الإنتاج مع باقي الدول والاقتصاديات أدى إلى انتشار رقعة التضخم ليصبح ظاهرة عالمية ويشمل الدول الاشتراكية والمتخلفة على حد سوى، ولعل ما ساهم في سرعة الانتشار من بلد إلى آخر "هو ذلك الانهيار الذي حدث في النظام النقدي الدولي، والإفراط الشديد في السيولة الدولية والتعميم العشوائي الذي طرأ على أسعار الصرف بين مختلف الدول".¹

وبحكم تبعية الدول المتخلفة لنظام الرأسمالي، واندماجها وتعاملها معه سهل من سرعة انتقال الظاهرة إليها، بل وإلى أبعد من ذلك، إذ تشير التحليل والتقارير العالمية أن شدة أو درجة التضخم على هذه البلدان كان أقوى من البلدان المصدرة لهذه الظاهرة. مما سهل عملية الانتقال بهذه السرعة هي الصعوبات التي كانت تواجهها الدول النامية في إحداث عملية التنمية، مثل ارتفاع في تكلفة الاستثمار، عجز ميزان المدفوعات، عدم الرشادة في الإنفاق الاستثماري، عدم وضوح السياسات الاقتصادية ... إلخ.

وفي هذا الإطار ومن أجل تحديد علاقة التضخم بالتنمية في البلدان المتخلفة ارتأينا معالجة ما يلي:

1-1 النظرية النقدية كمفسر لظاهرة التضخم في البلدان النامية:

استناداً للنظرية النقدية وبالخصوص للنظرية الكمية التي تركز في تفسيرها لارتفاع الأسعار على كمية النقود المتداولة، بحيث أن زيادة كمية النقود المتداولة سوف ينتج عنها زيادة متناسبة في الأسعار، ويرى بعض الاقتصاديون أنه لكي تطبق هذه النظرية وانتهاجها ضمن السياسة النقدية من أجل كبح تضخم سوف لا تتجح على اعتبار أن كل زيادة في كمية النقد سوف تؤدي إلى ظهور ضغوطات تضخمية ويستند هؤلاء الاقتصاديون على جملة من المبررات أهمها:

¹ رمزي زكي، التضخم المستورد، ط1، دار المستقبل العربي، مصر، 1986، ص 107

- الجمود الهيكلي الذي تعاني منه هذه البلدان، تجعل من ممارسة كمية النقود لآثارها على الكميات الحقيقية سريعة أمر صعبا، ذلك أنه عوض أن توجه الزيادة في كمية النقد (إصدار، أو إنفاق)، إلى زيادة الطلب، وبالتالي إلى زيادة في الدخل الحقيقي، فإنها تظهر في زيادة الأسعار وظهور ضغوطات تضخمية، وهذا لارتباط البلدان المتخلفة بالأسواق الخارجية، وطبيعة أسواقها الداخلية، وكذلك نظام الأثمان.
- ارتفاع الميل للاستهلاك في البلدان المتخلفة، فكل زيادة في كمية النقود تؤدي إلى ظهور ظاهرة التضخم.

2-1 النظرية الهيكلية كمفسر لظاهرة التضخم في البلدان النامية.

على عكس النظرية النقدية، فإن النظرية الهيكلية (العينية)، تفسر تضخم كونه ظاهرة عينية، سلعية، ترتبط مباشرة بالهيكل الاقتصادي وليس ظاهرة نقدية بحة، وعلى عكس النظرية النقدية فإن هذه النظرية ترى أن ارتفاع الأسعار لا يعود دوما لزيادة كمية النقود، كما أثبتتها عدة حالات كانت فيها الزيادة في كمية النقود لم يصحبها تضخم، بل إن التضخم وارتفاع الأسعار يعود لعوامل هيكلية تتعلق بالبنيان الإنتاجي للاقتصاد القومي، حيث أن القصور الذي تتصف به الاقتصاديات النامية في جهازها الإنتاجي وعدم مرونته، وعدم استجابته في استيعاب الحقن المتزايدة من النقد، هذا ما يجعل البلدان النامية تمتاز بفائض طلب كلي نقدي عن فائض العرض الكلي السلعي، فضعف مستويات الإنتاج وانخفاض الكفاية الإنتاجية مع التوسع النقدي والسكاني من شأنه أن يؤدي لارتفاع الأسعار، وحدث التضخم.

يعتبر التضخم الهيكلي (السلعي) من أبرز مظاهر التضخم في البلدان النامية ذات الاقتصاديات الزراعية، لذا فهذه البلدان ملزمة بإجراء تغييرات جوهرية في الهياكل والقطاعات الاقتصادية والاجتماعية، وليس الاعتماد على التغييرات النقدية عند معالجتها لظاهرة التضخم.

3-1 التضخم كعامل محفز للتنمية للبلدان النامية.

يعتبر التضخم ظاهرة اقتصادية تتجلى مظاهرها في الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وذلك لأسباب إما هيكلية عينية، أو لأسباب نقدية تترك آثارا وخيمة على اقتصاد بصفة عامة، ولكن قد يكون التضخم في بعض الحالات مقصودا، ويستعمل كوسيلة لإحداث التنمية وهذا ما يصطلح عليه « تمويل التنمية بالتضخم ».

ويقوم مفهوم تمويل التنمية بالتضخم إلى إحداث عجز في الميزانية، وذلك بالتوسع في الإنفاق العام من خلال الإصدار النقدي الجديد، أو اللجوء إلى الائتمان المصرفي، ومن ثم يكون الإنفاق الحكومي يفوق الإيرادات القومية المتاحة وتوجه هذه المصادر المستحدثة لتلبية متطلبات التنمية المستهدفة في المخططات التنموية الموضوعة.

إن ضخ هذه الموارد المالية من شأنها حفز الطلب الكلي حيث يزيد على العرض الكلي للمنتج من السلع والخدمات، مما يؤدي إلى رفع أسعار هذه السلع والخدمات، وانخفاض قيمة النقد، وعلى هذا الأساس فالتمويل بالتضخم هو زيادة الطلب الكلي الاستهلاكي عن العرض الكلي نتيجة التوسع في إصدار النقدي الجديد، أو التوسع في الائتمان المصرفي يترتب عليه ارتفاع مستمر في الأسعار وانخفاض في قيمة النقود.

والتعريف السابق يتطابق مع التعريف المالي للتضخم، ويختلف عن التعريف الاقتصادي من حيث الأسباب، هذه الأخيرة تكون هيكلية عينية، وفي كلتا الحالتين سواء كان التضخم مالي أو اقتصادي يجب التمييز بين التضخم كظاهرة اقتصادية والتضخم كوسيلة تمويلية وهذا التمييز يجزئنا إلى وضع معايير للفرقة بين التضخم كظاهرة اقتصادية وكوسيلة والتي نوجزها باختصار في النقاط التالية:

أ- التضخم كظاهرة اقتصادية يكون السبب المنشأ له هي قوى طبيعية داخلية أو خارجية مرتبطة بظروف العرض والطلب أو تتعلق بالهيكل الاقتصادي للاقتصاد الوطني، في حين يعبر التضخم كوسيلة تمويلية عن تضخمات الأسعار المحفوزة، ويعتبر معيار الحفز هذا وحده كافي ما لم يكن مدعم بفكرة الاستخدام المقصود للتضخم أي زيادة الأسعار للتأثير في مجرى المعطيات الاقتصادية المختلفة، وتتمثل فعالية التضخم المحفوز كوسيلة تمويلية في تعطيل حركة جهاز الأثمان وعدم إخضاعه لحركة العرض والطلب، وذلك يحفز الأسعار على الارتفاع وتسخيرها في عمليات التكوين الرأسمالي والادخار الإجباري.

ب- التضخم كوسيلة يعد إحدى طرق السياسات النقدية أو المالية في تحقيق أهداف التنمية عندما يكون القصد من تلك السياسات هو رفع الأسعار ومن ثم إحجام الأفراد على الإنفاق وتحويل الأرباح المقطعة من مداخل الأفراد إلى تمويل الاستثمار وتمويل العمليات التنموية، وبعبارة أخرى فإن التضخم كوسيلة يكمن في القدرة على تحويل الموارد من الفئات المستهلكة المدخرة أو من القطاع الخاص المستهلك إلى القاع الخاص أو العام المنتج، وذلك عن طريق حفز الأسعار إلى الارتفاع.

وبصفة عامة فإن تسخير التضخم من أجل خلق ادخار إجباري وتكوين رأسمالي عن طريق الزيادة في الأسعار المحفوزة يعتبر المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه اختيار معايير التفرقة بين التضخم كظاهرة اقتصادية والتضخم كوسيلة تنموية.

2- طبيعة التضخم في الجزائر

ترتبط طبيعة ظاهرة التضخم في الجزائر بالسياسات الاقتصادية والاختيارات التنموية التي قامت بها الدولة، وما نتج عنها من اختلالات هيكلية وبالأدوات المستعملة لتحقيق الأهداف الاقتصادية المسطرة، ويمكن الاستدلال عن مظاهر التضخم من خلال حركة أسعار السلع والخدمات، لذا وجب تسليط الضوء على نظام الأسعار في الجزائر.

1-2 سياسة الأسعار في الجزائر.

تعتمد دراسة التضخم بصورة أساسية على دراسة الأسعار، حيث تعتبر من أهم أعراض التي يستدل بها عن هذه الظاهرة، وتعكس سياسة الأسعار التوجهات الأساسية لنموذج التنمية الذي تختاره البلدان التي تتميز بالاقتصاد المخطط، لذا وضعت الدولة الجزائرية عدة أنظمة لتحديد، قصد التأقلم مع المستجدات الاقتصادية والسياسية، كل هذه الأنظمة تدل على صعوبة تحديد سياسة ناجعة للأسعار تتوافق مع مستجدات الاقتصاد الوطني، وفيما يلي مختلف الأنظمة المنتهجة منذ الاستقلال إلى الوقت الحالي.

1-1-2 نظام الأسعار قبل سنة 1970.

تمتد هذه الفترة من سنة 1966 إلى سنة 1969 وتميزت بتدعيم الرقابة وتجميد الأسعار حسب ما كانت عليه قبل الاستقلال، حيث اتخذت إجراءات تهدف إلى تشديد ومواصلة الرقابة على أسعار. وحيث صدرت في 12 ماي 1966 ثلاثة مراسيم تشتمل على ضرورة الرقابة الصارمة على الأسعار عن طريق:

- تحديد هوامش البيع بالجملة والتجزئة؛
 - وضع قائمة تحدد أسعار المواد المستوردة؛
 - المصادقة على أسعار كل المنتجات والخدمات التي تحدد أسعارها وزارة التجارة.
- ولكن لم تكن الرقابة سارية المفعول سوى على التوزيع الذي كانت هوامشه محددة رسمياً وكذلك أسعار السلع والخدمات المستوردة، والملاحظ في هذه المرحلة أن تنظيم الأسعار لم يندمج في السياسة الاقتصادية الإجمالية لأنه سبق التخطيط الاقتصادي.

خلال سنة 1968 تم تجمدت أسعار جميع المنتجات والسلع والخدمات عند المستوى الذي وصلت إليه في 1968/01/01، وهذا وفق المرسوم 38-6 المؤرخ في 1968/02/02 والهدف من ذلك هو تحقيق الاستقرار في الأسعار عند الإنتاج بصفة عامة وللأسعار الحرة بصفة خاصة.

لكن هذه القرارات لم تطبق على بعض الأسعار، كأسعار المواد الفلاحية والصيد البحري وكذا المواد المستوردة، الشيء الذي دفع إلى ارتفاع أسعار التكلفة الناتجة عن تعديلات الحقوق الجمركية والرسوم، وبالتالي فهذا الارتفاع لم ينجم عنه سوى تضخم مستورد أو تضخم بالسياسة الجبائية.

2-1-2 نظام الأسعار لفترة 1970-1977

لقد تزامنت هذه المرحلة من بداية تطبيق المخطط الرباعي الأول وبداية المخطط الرباعي الثاني، وفي هذه الفترة تعويض سياسة تثبيت الأسعار بالسياسة الانتقائية للأسعار والتي تهدف إلى المحافظة على استقرار الأسعار ضمن الخطة الاقتصادية من أجل تفادي حدوث قوى تضخمية، وقد تم تحديد هذه السياسة حيث اعتمدت على نظم الأسعار التالية:

أ- **الأسعار الثابتة:** يتعلق الأمر بأسعار المنتجات الفلاحية، ذات التكلفة الثابتة نسبية والسلعة التحكم فيها، مثل الحبوب والخضروات والحليب والمواد ذات الاستهلاك الواسع ، ويتم تحديد الأسعار من طرف الإدارة المركزية حسب كل نوع من السلع وهذا خلال فترة محددة والهدف من ذلك هو إزالة الفوارق الإقليمية وضمان القدرة الشرائية.

ب- **الأسعار الخاصة عند الإنتاج:** و يخص هذا النظام أسعار المنتجات التالية:

- أسعار المنتجات الفلاحية ذات تكلفة الإنتاج المرتفعة مقارنة مع أسعارها المطبقة وللمحافظة على استمرارية الإنتاج يتم وضع سعر خاص يغطي بصورة كافية تكاليف إنتاجها ويتعلق الأمر بالمنتجات ذات الطابع الصناعي مثل القطن، التبغ، عباد الشمس وتهدف هذه الإجراءات عموما إلى تزويد المجتمع المعوز بالمواد الاستهلاكية الضرورية وتدعيم المؤسسات والمستثمرات الفلاحية بالمواد الأولية والتجهيزات بهدف تشجيعها.

- أسعار المنتجات الفلاحية التي تتميز بتكلفة إنتاج مرتفعة نسبيا مقارنة مع أسعارها المطبقة والغير مرغوب في إنتاجها، وفي هذه الحالة يكون السعر الخاص محدد بسعر أقل من تكلفة الإنتاج في المناطق الغير مرغوب تشجيع الإنتاج فيها.

- أسعار المنتجات الصناعية الموجهة للاستعمال الفلاحي من أجل تكثيف الإنتاج مثل بعض الأنواع من الأسمدة ، هذه المنتجات يحدد سعرها الخاص في حدود تكلفة لإنتاجها أو أقل إذا اقتضت الضرورة لذلك.
- ج - الأسعار المستقرة عند الإنتاج: إن تطبيق هذه الأسعار بهدف التحكم في تكاليف المشاريع الاستثمارية وتحقيق تكامل فعال بين القطاعات، ويتعلق الأمر بمنتجات التعدين وصناعة الحديد ومواد البناء والهدف منه هو القضاء أو التخفيف من التقلبات الناجمة عن الأسعار العالمية.
- د - الأسعار المراقبة: ويتعلق الأمر بأسعار السلع والخدمات التي تخرج من نطاق تطبيق الأنظمة السابقة،و لا تعني عبارة أسعار مراقبة، إن تتم الرقابة من طرف عون مصالح الرقابة على الأسعار بل يقصد منها وضع النصوص واللوائح التنظيمية التي تحدد سعر وسقف الأسعار وهوامش الربح.

3-1-2 نظام الأسعار لفترة ما بين 1977-1980

- مع بداية سنة 1977 ظهرت بوادر تفكك النظام السابق للأسعار بسبب التجاوزات التي حدثت في الأسعار وهذا يرجع لعدة أسباب أهمها:
- عدم احترام الأسعار من طرف المؤسسات والدواوين العمومية التي كانت من واجبها العمل على تطبيق نظام الأسعار.
 - زيادة في الفارق بين الطلب على السلع والخدمات (المحلية والمستوردة) والعرض المتوفر أدى إلى ارتفاع الأسعار.
 - قلة الرقابة على مدى تطبيق نظام الأسعار المنصوص عليه أدت بالقطاع الخاص استعمال الأسعار التي تناسبه
 - حل المعهد الوطني للأسعار سنة 1978.

4-1-2 نظام الأسعار في الثمانينات:

لقد كان لعدم فعالية نظام الأسعار المعمول به، السبب الكافي لضغط من أجل استبدال نظام أسعار آخر، وبدأ العمل بنظام الجديد مع بداية سنة 1983 ومحتوى هذا النظام مستوحى من التوجيهات التي نص عليها المخطط الخماسي، وكانت التوجيهات الجديدة بغرض ربط العلاقة بين

الأسعار وتكاليف الإنتاج، لكن هذه الإجراءات تهدف ضرورة التحكم في تطور القوة الشرائية للمواطن وملائمة الأنشطة الإستراتيجية، ويشتمل النظام الجديد على مايلي:

- **الأسعار المثبتة:** ويتعلق الأمر بالمنتجات والخدمات الإستراتيجية، الضرورية ذات الاستهلاك الواسع والتي لها تأثير على الاقتصاد الوطني وعلى القدرة الشرائية للمستهلكين، وتحدد هذه الأسعار إما على المستوى المركزي أو من خلال النصوص واللوائح التنظيمية، فأسعار السلع والخدمات الأساسية الموجهة للقطاع العائلي وكذلك التجهيزات والأدوات الضرورية الموجهة لنشاط الاقتصادي ذو الطابع الأولوي يتم تحديدها بواسطة المراسيم، أما على المستوى المحلي يمكن للوالي تحديد أسعار السلع والخدمات المحلية.

- **أسعار مراقبة:** وترتبط هذه الأسعار بكل من السلع والخدمات التي تخرج من نطاق تطبيق النظام السابق، وليس لها تأثير على الوضعية الاقتصادية للبلاد، والمراقبة تتم عن طريق وسيط لعملية وضع الأسعار والتي هي إجبارية على كل السلع ولكل خدمة مقدمة في السوق الوطنية.

2-1-5 نظام الأسعار الحرة - ما بعد 1989

بمناسبة تطبيق الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الدولة، وعلى الأخص ما يتعلق باستقلالية المؤسسات، حيث سمح لهذه الأخيرة برفع أسعار منتجاتها لامتناس الخسائر المتراكمة على عاتقها، وهذا من خلال وضع نظام أسعار جديد أعلن عنه في جويلية 1989 يقضي بتحرير شبه المطلق للأسعار، يشمل نظام الأسعار الجديد نظامين هما:

-**الأسعار المنظمة:** يعمل هذا النظام على ضمان أسعار السلع والخدمات التي يتطلب إنتاجها وتوفيرها تشجيعات وحماية خاصة ويتعلق الأمر بإثنى عشر منتج مثل القمح وبذوره وطماطم الصناعية والحليب والسكر...إلخ، حيث يتم تحديد سقف الأسعار قبل عملية الإنتاج، وتسمح هذه الأسعار بالتدخل المباشر للسلطات المركزية من أجل منع التجاوزات في الأسعار وتوجيه النشاط الاقتصادي لفئات معينة وتنمية مناطق جغرافية معينة كذلك.

-**الأسعار الحرة:** وهي أسعار ينم التصريح عنها تخص المنتجات والخدمات غير الخاضعة للتنظيم، وتتميز هذه الأسعار بالمرونة تبعاً للتغيرات التي تحدث في السوق نتيجة الطلب والعرض، مع ذلك تم تقيد حرية الأسعار نوعاً ما وذلك بوضع رقابة بعد التجربة المعلن عنها، وقامت عقوبات صارمة على التجاوزات، الشيء الذي دفع التجار والحرفيين بالجزائر العاصمة إلى الإضراب في جوان 1990.

وكان الهدف من وضع هذا النظام الجديد للأسعار في هذه الفترة بالذات هو وضع عملية تشكل الأسعار وفق قواعد اقتصادية موضوعية، وجعلها مؤشرات حقيقية تعبر عن الوضعية الاقتصادية للنشاط، ووسيلة تعديل بين ظاهرتي العرض والطلب، فيما يلي جدول يلخص متوسط أسعار الاستهلاك.

- لقد كان لتطبيق مختلف السياسات المرتبطة بالأسعار على طول الفترات السابقة عدة نقائص حالت بين تحقيق هدف استقرار الأسعار التي كانت تسعى إليه الدولة ونذكرها فيما يلي:
- لقد كان لكثرة النصوص واللوائح الصادرة في مجال سياسة تنظيم الأسعار الأثر السلبي عليها، مما جعلها تتصف بأنها مبهمة وغير واضحة؛
 - لقد كانت تهدف سياسة تنظيم الأسعار إلى تدعيم أسعار السلع الضرورية ذات الاستهلاك الواسع، لكن كان ذلك على حساب الاقتطاع من أسعار السلع الثانوية والسلع الكمالية مما يجعل اضطراب على مستوى السوق؛
 - إن تحديد أسعار بعض المنتجات عند الحدود دنية أدت إلى التمييز وعدم تشجيع الإنتاج الوطني، مما أدى كنتيجة لذلك نقص المعروض منها لظهور بوادر تضخمية، ومن أمثلة ذلك منتوج الأسمدة والعتاد أفلأحي؛
 - غياب التخطيط الجيد للأسعار؛
 - سوء عمل قنوات التوزيع، كما ما يوضحه عدم استجابة العرض؛
 - عدم تكامل سياسة الأسعار مع التطور الاقتصادي الذي كانت تعيشه البلد؛
 - عدم احترام سياسات الأسعار من طرف المؤسسات والدواوين العمومية؛
 - موجة التضخم العالمية.

2-2 تطور مؤشرات الأسعار في الجزائر.

تعتبر مؤشرات الأسعار المقياس الأساسي الذي يستدل به عند قياس مستوى التضخم، ففي الجزائر يعتمد على مؤشرات الأسعار الرسمية التي يصدرها الديوان الوطني للإحصائيات¹، وهذا برغم من الانتقادات والشكوك حول التركيز على مؤشر الأسعار عند دراسة التضخم، خاصة في اقتصاد مثل الاقتصاد الجزائري الذي يتصف سوقه بعدم الانتظام مما يجعل معدل التضخم

¹ - تملك الجزائر حاليا مؤسسة واحدة متخصصة في المعلومات الاقتصادية هي «الديوان الوطني للإحصاء» وهي مؤسسة ذات طابع عمومي وتخضع لتوجيهات الحكومة وتصدر تقاريرها بناء على أدوات عمل محددة وغالبا ما تأتي تلك التقارير مختلفة عما تصدره الهيئات الدولية فيما له صلة بمؤشرات الاقتصاد الكلي.

المحسوب على أساس مؤشر الأسعار دون أهمية كبيرة، ويمكن إرجاع الأسباب التي تجعل مؤشر الأسعار لا يعكس حقيقة ظاهرة التضخم فيما يلي¹:

- ظهور وتطور الأسواق السوداء أو الموازية والتي تتميز أسعارها بالارتفاع؛
 - ندرة بعض السلع من السوق الوطنية؛
 - تخصيص الدولة إعانات أسعار بمبالغ ضخمة للسلع ذات الأولوية؛
 - عدم ارتباط نوعية السلعة بالسعر ، فقد تتخفص نوعية السلعة مع بقاء سعر ثابت.
- إن تحديد مؤشر أسعار الاستهلاك يتم من خلال حصر أسعار سلة من السلع والخدمات لمدينة أو ناحية أو بلد ما، وهذا من أجل التعبير عن مستوى التضخم، لكن المؤشر المحسوب لا يكون له دلالة نفسها لجميع أفراد المجتمع، فمثلا ارتفاع سعر مادة الزبدة بـ 150 % لا ينظر لها بنفس النظرة من طرف رب العائلة وصانع الحلويات وصاحب المطعم، ولهذا يكون من الأفضل تحديد مؤشر التكلفة المعيشية أو تكلفة القوة الشرائية لكل طبقة اجتماعية معينة للتعبير بصدق وبدقة عن أثر التضخم على الفئات المختلفة للمجتمع. و الجدول التالي يبين التطور السنوي لمؤشر أسعار الاستهلاك الوطني للفترة 1987-2006.

الجدول رقم 01 : التطور الكلي لمؤشر أسعار الاستهلاك الوطني من 1987 - 2006

(سنة الأساس 1989 = 100)

السنة	المؤشر العام	التغير %	السنة	المؤشر العام	التغير %
1988	91.5	5.90	1998	550.7	6.2
1989	100	9.29	1999	562.6	2.1
1990	120.2	20.2	2000	558.7	-0.6
1991	150.8	25.5	2001	578.3	3.5
1992	197.5	31.0	2002	591.3	2.2
1993	240.2	21.6	2003	611.8	3.5
1994	316.3	31.7	2004	639.8	4.6
1995	406.2	28.4	2005	652.1	1.9
1996	488.8	20.3	2006	663.9	1.8
1997	518.4	06.1	2007	689.8	3.9

المصدر: موقع الإلكتروني للديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz).

إن المتفحص للجدول رقم 01 يلاحظ أن المؤشر العام للأسعار الاستهلاكية قد عرف ارتفاعا متواصلا خلال فترة التسعينيات، حيث تضاعف أكثر من ثلاث وسجل معدل تغير وسطي سنوي خلال الفترة (1997-1990) مساويا لـ 25.52 وكانت الجزائر على أبواب حدوث تضخم جامع يستدل عنه من خلال الارتفاعات المتتالية للأسعار خلال الفترة المذكورة، ومع بداية سنة 1997 تراجعت معدلات الزيادة في السعار حيث أستقر المؤشر العام للرقم القياسي للأسعار في

¹ Hamid BALI، *Inflation et mal développement en Algérie*، Alger OPU، 1993، p111.

حدود 6.01% وتوالت الانخفاضات حتى وصلت سنة 2000 لنسبة سالبة ، وعلى العموم لم يتعد المؤشر العام لأسعار الاستهلاك النسبة 5 % على طوال سنوات العشرية 1997-2007، ويعود سبب تراجع معدلات الزيادة في الأسعار للتفتح الاقتصادي الذي شهدته الجزائر وقواعد المنافسة التي تم إرسائها في الأسواق، كما أن السياسات المالية والنقدية المتشددة التي طبقتها الجزائر في الفترة المذكورة كان لها الأثر البارز في استقرار الأسعار.

2-3 أسباب التضخم في الجزائر

إن التطرق لدراسة أسباب التضخم في الجزائر يستلزم بحث جملة من المتغيرات الداخلية التي تحكم وتحرك الاقتصاد الوطني وعلاقتها بالبنية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ومدى مساهمة الاختلالات الهيكلية، والسياسات الاقتصادية المختلفة التي اتبعتها منذ الاستقلال في إحداث هذه الظاهرة، هذا من جهة كما يجب عدم إهمال حجم وهيكل التجارة الخارجية للدولة من جهة أخرى ، عند بحث أسباب الاتجاهات التضخمية.

2-3-1 الأسباب الداخلية: إن السياسة التنموية التي أتبعها الدولة في ظل عدم التحكم في استعمال الرشيد لأدوات السياستين النقدية والمالية، حيث كان خلق النقود يتم بصورة موسعة أدت الى بروز متطلبات تمويل نقدي ضخم مما دفع بها إلى الاقتراض، أو إلى الإصدار لنقدي الذي لم يكن له مقابل مادي، و فيما يلي أهم العوامل الداخلية التي يتولد عنها الضغط التضخمي:

(أ) **زيادة الكتلة النقدية:** لقد تطلب تنفيذ البرامج التنموية المسطرة من طرف الدولة الجزائرية أمولا كثيرة ، وكان خلق النقود يتم بصورة موسعة من البنك المركزي، في الوقت الذي كانت هذه البرامج لا تولد مردودية في الأمد القريب، وكان كذلك مستوى النمو غير متناسق مع تطور الحالة النقدية، حيث انه من الضروري أن تكون قيمة الكتلة النقدية أقل من الإنتاج الوطني الخام، هذا ما لم يحصل في حالة الجزائر الشيء الذي ساعد على ارتفاع الضغوطات التضخمية. ونتج عنه اختلال في التوازنات الاقتصادية الكبرى كالتضخم والمديونية، ففي الفترة الممتدة 1966 الى 1991 نجد إن الكتلة النقدية تطورت وتضاعفت بمقدار 70 مرة في حين لم يشهد الناتج المحلي الخام تطوراً سوى 27 مرة في نفس الفترة.

من خلال هذا الجدول أدناه نلاحظ الخلل والتباعد بين نسبة النمو لكل من كتلة النقود والدخل الوطني لمعظم الفترات، واستمرار حالة عدم التطابق بين نمو الإنتاج والنمو النقدي، تؤدي الى ظهور شبح التضخم ويصبح أمراً حتمياً . فعدم مواكبة التغير في الناتج الداخلي الخام للتغير

الحاصل في الكتلة النقدية يعبر عن الوضع التضخمي للاقتصاد الوطني ويتسبب في تراجع أوضاع الأسر من حيث تراجع القدرة الشرائية.

الجدول رقم 02: تطور الكتلة النقدية والدخل الوطني

السنوات	% تغير	% تغير	السنوات	% تغير	% تغير	السنوات	% تغير	% تغير
MM	PIB	MM	PIB	MM	PIB	MM	PIB	PIB
1966			1980	49.6	01.9	1994	15.3	-0.09
1967	28.9	-	1981	11.7	02.5	1995	10.5	1.36
1968	35.0	10.8	1982	22.7	06.4	1996	15.0	1.29
1969	25.3	08.5	1983	21.0	05.3	1997	18.2	1.07
1970	05.5	10.0	1984	18.0	05.5	1998	19.1	1.04
1971	11.0	-09.5	1985	23.6	05.2	1999	13.6	1.14
1972	32.0	22.3	1986	07.5	0.06	2000	12.9	1.32
1973	23.0	04.4	1987	01.1	-01.4	2001	22.3	1.02
1974	20.0	03.7	1988	11.4	-02.9	2002	17.3	1.07
1975	31.5	05.8	1989	07.0	03.5	2003	15.6	1.16
1976	30.5	06.2	1990	12.2	-01.3	2004	11.4	1.18
1977	13.3	09.4	1991	21.4	0.02	2005	10.9	1.24
1978	40.9	08.1	1992	24.0	02.9			
1979	18.1	-	1993	22.3	-02.2			

المصدر: انظر موقع الإلكتروني للديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz) -

-Bali hamid, Inflation et mal Développement, OPU 1993,P 139

(ب) التوسع في الإنفاق الكلي: تمثل الزيادة في الإنفاق الكلي أحد الأسباب الرئيسية المسؤولة عن ارتفاع الأسعار، سوى أكان الإنفاق استهلاكي والمتمثل في السياسة التوسعية للاستهلاك أو الإنفاق الاستثماري المعتمد لتمويل المشاريع الاستثمارية، وتمثل أجور العاملين النصيب الأكبر من الإنفاق الاستهلاكي والمحدد الرئيسي لإتجاه العام للطلب الكلي. والجدول التالي يوضح تطور كتلة الأجور للفترة ما بين سنة 2002-2006.

جدول رقم 03 : تطور كتلة الأجور للفترة ما سنة 2002-2006

الوحدة = مليون دينار

السنوات	2002	2003	2004	2005	2006
كتلة الأجور	1048.71	1137.1	1272.61	1356.5	1493.8
نسبة التغير	-	1.08	1.21	1.30	1.42

المصدر:موقع الإلكتروني للديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz)

فكل زيادة في كتلة الأجور يكون لها تأثير مباشر على المستوى العام للأسعار وهذا بسبب تأخر استجابة الجهاز الإنتاجي بصورة أنية لكل زيادة في الطلب الفعلي الناجم هو الآخر من تأثير زيادة الأجور، وفي بعض الحالات تكون استجابة قطاع الإنتاج سلبية حيث يلجأ للاستيراد وهذا مما فترة استقرار السوق تكون أطول.

ج) الزيادة في التكاليف الإنتاجية: من بين الأسباب التي تؤدي لارتفاع التكاليف الإنتاجية في الكثير من المؤسسات هو انخفاض مستوى الإنتاجية، ويتم تحميل الزيادة في تكاليف الإنتاج لأسعار الوحدات المنتجة، لاسيما في القطاعات التي لا توجد فيها قيود على تحديد أسعار المنتجات النهائية، وبالإضافة إلى انخفاض مستوى الإنتاجية يعتبر ارتفاع تكلفة أجور العمال أيضا من بين العناصر المسؤولة عن ارتفاع سعر الوحدة المنتجة، بالإضافة إلى ذلك فإن الأجور تعد من مكونات الدخل الوطني ، وأحد مكونات الطلب الكلي، حيث كل زيادة فيها تؤثر على اتجاه الإنفاق الكلي ومن ثم بروز اتجاهات تضخمية كما تم توضيحه في النقطة السابقة، وعلى مستوى المؤسسات الوطنية نجد ان تكلفة الأجور تشكل أعلى نسبة من مجمل التكاليف إذ تصل في بعض الأحيان إلى نسبة 90 % ، ومع هذا لا يمكن إرجاع ارتفاع الأجور وحدها المسؤولة عن ارتفاع تكاليف الإنتاج الوطنية، بل كذلك كان لارتفاع أسعار المواد الأولية الوسيطة والرأسمالية المستوردة من الخارج مساهمة معتبرة في إحداث الضغوطات التضخمية، وما تبعه من تخفيض في سعر صرف الدينار وتضخم في فاتورة المستوردات بسبب عمليات التأخير في الدفع والزيادات في فوائد التأخير كل هذا تسبب في تضخم التكاليف الإنتاجية.

2-3-2 الأسباب الخارجية

إن سياسة الانفتاح الاقتصادي وتحرير التجارة الخارجية المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية منذ مطلع التسعينيات، كان له الدور الرئيسي والمباشر لتحويل التضخم من الدولة المنتجة لسلع إلى الدولة المستوردة، وتصبح الأسعار المحلية متضخمة ويتسبب ذلك في تبيعات عديدة مثل اختلال ميزان المدفوعات، تقلبات في أسعار صرف العملة المحلية بالمقارنة مع أسعار العملات المتداولة في الأسواق العالمية وتراكم حجم المديونية.

أ) التضخم المستورد: يعتبر التضخم المستورد من أهم الآثار المترتبة عن انفتاح الاقتصاد المحلي على التجارة الخارجية، والجزائر كباقي الدول التي قامت بتحرير تعاملاتها مع العالم الخارجي، وأصبحت تتأثر بالتطورات الاقتصادية الدولية وما ساعد على ذلك أيضا طبيعة العادات الاستهلاكية وأنماط التنمية المتبعة، وتفضيل المستهلك الجزائري السلع الأجنبية خاصة الفرنسية منها، وهذا بحكم العديد من العوامل منها الثقافية والجغرافية والاقتصادية. ولرصد آثار التضخم المستورد في الجزائر، وجب معاينة الأهمية النسبية للواردات وهذا من خلال الإحصائيات المتعلقة بالمبادلات مع العالم الخارجي للفترة 1994-2006 كما هو موضح بالجدول أدناه.

الجدول رقم 04 : تطور الواردات والصادرات في الفترة 1994-2006

الوحدة = مليون دج

السنة	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الواردات	340142	513192	498325	501579	552358	610673	690425
الصادرات	324338	498450	740810	791767	588875	840516	1657215
مؤشر أسعار الواردات	100	125.5	148.9	136.9	136.1	134.4	139.8
مؤشر أسعار الصادرات	100	142.4	193.3	198.8	144.6	191.2	357.8
السنة	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
الواردات	764862	957039	1047441	1314399	1493644	1558540	
الصادرات	1480335	1501191	1902053	2337447	3421548	2337447	
مؤشر أسعار الواردات	135.5	136	141.1	154	164.9	172	
مؤشر أسعار الصادرات	326.8	319.3	374.7	444.6	616.7	735.0	

المصدر: موقع الإلكتروني للديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الواردات الجزائرية قد تضاعفت أربع مرات ونصف خلال الفترة 1994-2006، ولاستدلال عن تنقل التضخم العالمي للاقتصاد الوطني وهذا من معايينة مؤشر أسعار الواردات لنفس الفترة المذكورة حيث نجده تطور من 100 سنة الأساس 1994 إلى 172 سنة 2006، ويعكس هذا التطور في مؤشر أسعار الواردات الصورة الواضحة عن الضغوط التضخمية التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني جراء تزايد حدة التضخم في الأسواق الخارجية، خاصة إذا ما علمنا أن هيكل هذه الواردات يتميز بنسبة عالية من المواد الاستهلاكية (الاستهلاك العائلي والاستهلاك الصناعي) مما يزيد من تبعية الاقتصاد الجزائري للعالم الخارجي بحيث كل زيادة في الأسعار العالمية تؤدي بصورة مباشرة وسريعة إلى حدوث ضغوطات تضخمية داخلية.

ب) تطور حجم المديونية واختلال ميزان المدفوعات: لقد ساهمت عدة أسباب مجتمعة في تفاقم المديونية الخارجية للجزائر واختلال ميزان المدفوعات ومن بين هذه الأسباب نذكر:

- الاعتماد المطلق على قطاع المحروقات في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، والاستثمار في مجال المحروقات بمبالغ ضخمة ومما شجع على ذلك ارتفاع أسعار البترول خلال سنة 1974 و 1979 لكن أسعار البترول لم تبقى في نفس المستوى المرتفع بل تذبذبت في السنوات اللاحقة مما اثر على تفاقم المديونية الخارجية للجزائر بسبب الإفراط في الاقتراض، ففي سنة 1986 عندما انخفضت أسعار البترول حدث تقليص كبير في عائدات البترول ومن ثم حدوث العجز في ميزان المدفوعات.

■ ضخامة الجهود الاستثمارية التي قامت بها الجزائر في المجال الصناعي من أجل النهوض بالتنمية خاصة في بداية السبعينيات وكانت هذه الجهود تفوق الإمكانيات المحلية مما أدى بالجزائر للجوء إلى القروض الخارجية لاعتقاد رسمي السياسة الاقتصادية أنه لا يمكن تجاوز مرحلة التخلف التي يعيشها الاقتصاد الجزائري إلا عن طريق إقامة استثمارات ضخمة، غير أن تمويل هذه الاستثمارات عن طريق القروض الخارجية جعل من الجهاز الإنتاجي جهازا تابعا للخارج، إذ أن عملية تشغيله تتوقف إلى حد كبير على واردات السلع الأولية والسلع الوسيطة.

■ عدم نجاعة سياسة الاقتراض وهذا بسبب عدم وجود تناسب بين تركيبة العملات الأجنبية المكونة للدين الخارجي وبين نمط التجارة الخارجية، حيث أن صادرات الجزائر تتم بصورة شبه كلية بالدولار الأمريكي ومنه يكفي انخفاض قيمة الدولار مع ثبات العملات الأخرى حتى يتفاقم حجم الدين الخارجي، كما إن حصة القروض قصيرة الأجل من إجمالي القروض تعتبر كبيرة، خاصة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الشروط القاسية المتعلقة بها وبالأخص سعر الفائدة المرتفع ومواعيد الاستحقاق، وما عمق في أزمة المديونية زيادة خدمات الدين الخارجي إذ وصلت إلى 307 % سنة 1994 في حين لم تتجاوز 57.62 % سنة 1987، كما يجب الإشارة لعدم المصادقية في تسير القروض حيث استعملت نسبة كبيرة منها في تمويل الواردات من السلع الكمالية والجدول التالي يبين تطور المديونية الخارجية وخدمة الدين للفترة من 1994-2005.

الجدول رقم 05 : تطور المديونية الخارجية وخدمة الدين في الفترة 1994-2005

الوحدة : مليون دولار

السنوات	1994	1995	1996	1997	1998	1999
الديون	29.486	31.573	33.651	31.222	30.473	28.315
خدمة الدين	4.520	4.244	4.281	4.465	5.180	5.116
السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
الديون	25.261	22.571	22.642	23.353	21.821	17.192
خدمة الدين	4.500	4.464	4.150	4.358	5.658	5.858

المصدر: موقع الإلكتروني للديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz).

لقد أدت هذه الأسباب إلى صعوبة التوفيق بين استمرار في الوفاء بأعباء الدين الخارجي وتمويل الواردات الضرورية من مواد الاستهلاكية والوسيطية مما أدى لانتشار ظاهرة الندرة في أسواق السلع الاستهلاكية وحدوث ارتفاعات حادة في مؤشرات الأسعار وطغت أسعار السوق السوداء على أسعار الأسواق الرسمية، وتحسينا لميزان المدفوعات قامت الجزائر ابتداء من منتصف

سنوات التسعينات قامت الجزائر بإعادة جدولة ديونها مع نادي باريس ولندن وحصول الجزائر على دفعات من التمويلات الخارجية والذي بلغ حوالي 30مليار دولار ما بين سنة 1994 - 1997.

جدول رقم 06 تطور معدل التضخم خلال الفترة 1990-2009 النسبة %

السنوات	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
معدل التضخم	17.9	25.9	31.7	20.5	29	29.8	18.7	5.6	5.0	2.6	0.34
السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009		
معدل التضخم	2.2	1.42	2.6	4.7	3.10	1.90	4.6	4.4	5.7		

المصدر: O.N.S retrospective statistique 1970.1996 édition

المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي: مشروع التقرير حول الظرف الاقتصادي والاجتماعي. لسنوات 2000،2002،2004
التقرير الاقتصادي الغربي الموحد- سبتمبر 2000.

Source: CIA World Factbook – Version du Mai 16, 2008(2005-2009

من الجدول اعلاه يتضح أن التضخم عرف عدة مراحل يمكن ذكرها في ما يلي:

الفترة 1990-1992: خلال هذه الفترة عرف التضخم تزايد متواصل حيث بلغ سنة 1992 معدل 31,7% اكبر معدل خلال سنوات الدراسة و تفسير ذلك يرجع إلى عدة عوامل نذكر منها: التوسع النقدي و المتتالي خلال سنوات هذه الفترة وارتفاع معدلات السيولة وتزايد حجم الطلب مع ركود في مستويات الطلب. أما سنة 1993 انخفض فيها التضخم إلى معدل (20,5%) أي بـ11 نقطة و ترجع هذه النتائج المشجعة إلى الإجراءات المتخذة من طرف السلطات النقدية، حيث انخفضت وتيرة التوسع النقدي من 24% إلى 21,62%* ، بالإضافة إلى استقرار مستويات الطلب الكلي.

الفترة 1994-1995: خلال هذه الفترة ظهر الارتفاع في معدلات التضخم من جديد و كان هذا متزايد من سنة لأخرى إذ بلغ سنة 1995 معدل 29,8 % ويرجع ذلك على الخصوص إلى: الركود الذي ميز مستويات العرض الكلي وتخصيصات القروض الموجهة للاقتصاد التي لم يكن لها مقابل إنتاجي بالإضافة إلى ارتفاع وتيرة الطلب الكلي.

الفترة 1996-1999: خلال هذه الفترة تراجعت معدلات التضخم وهذا ما يؤكد على مواصلة الجهود المتواصلة والرامية للحد من الضغوط التضخمية و نجاحها بداية من عام 1996 و قد بلغ معدل 18,7 فراح هذا المعدل يتراجع بصورة متواصلة ليقصر على معدل 2,6 سنة 1999، وتعود هذه النتائج الحسنة إلى تضافر عدة جهود نذكر منها :

- التحكم في السيولة الاقتصادية، واعتدال وتيرة التوسع النقدي وتدني حجم الائتمان المحلي خلال هذه الفترة

وتراجع مستوى الطلب الكلي بسبب انتشار البطالة التي عرفت خلال السنة اكبر معدل لها (32%)

الفترة 2000-2009: استمر التضخم في الانخفاض إذ قدرت نسبته سنة 2000 بـ0,34 مقابل 2,6 سنة 1999 و بهذه النسبة للتضخم أصبحت الجزائر من الدول الشريكة الأكثر أهمية و حتى و أن كان يجب بذل المزيد من المجهودات حتى تصبح الجزائر من الدول ذات التضخم المنعدم. لكن هذه النسبة للتضخم لم تستمر سرعان ما عاد التضخم حيث ارتفع إلى معدل 2.2% سنة 2001 ، ثم تراجع من جديد ليقصر 1.42% سنة 2002 ثم اخذ معدلات متزايدة من 2.6 سنة 2003 ثم حدود 4.8 % في سنة 2009 حسب الإحصائيات الرسمية. وتعود هذه النتائج إلى استمرار السيولة المفرطة في السوق النقدية بالإضافة إلى حركة هيكل الطلب على العملة لوسائل الدفع الفورية .

خلاصة الفصل الأول

لقد عرفنا في هذا الفصل أن للتضخم تعاريف متضاربة حول ظاهرة التضخم، إلا أنها أجمعت في معظمها على أنها ظاهرة تعبر عن ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة النقود بسبب زيادة الطلب الذي يقابله انخفاض في العرض الكلي. ويعتبر التضخم واحد من أهم مؤشرات الوضع الاقتصادي والمؤثرات به. وهو مثله مثل أي حالة أو ظاهرة اقتصادية، لا يعتبر بالضرورة حالة مرضية إلا بعد أن يتجاوز حدوده، وبالعكس أيضاً لا يعتبر انخفاض معدلات التضخم وثباته على معدلات متدنية حالة صحية بالضرورة، إن قراءة واقع التضخم لاستيضاح ما يشير إليه رهن الظروف المرافقة له.

ويختلف مفهوم التضخم وفق طروحات المدارس الاقتصادية المختلفة، فالمدرسة الكلاسيكية تشير إلى أن الأسعار تتحدد بالتفاعل الحر بين العرض والطلب للسلع والخدمات، فمعادلة (فيشر) مثلاً تتلخص بكون المستوى العام للأسعار يساوي كمية النقود المتداولة. ثم جاء (كمبريدج) فطور النظرية الكلاسيكية بالقول إن حركة الأسعار أو معدل التضخم يتناسب طردياً مع كمية النقد، ويتناسب عكسياً مع حجم الإنتاج ومعدل الطلب على النقود. أما المدرسة الكثرية فترى أن التضخم يعني زيادة الطلب الفعلي عن العرض المتاح للسلع والخدمات، بما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن التضخم يرتبط ارتباطاً بالتغيرات في كمية النقود، وفي أسعار الفائدة، وفي مستوى التشغيل في الجهاز الإنتاجي لأي بلد.

إلا أن الدراسة التحليلية لظاهرة التضخم في الجزائر بينت لنا أن زيادة التضخم راجع إلى ارتفاع أسعار الاستهلاك بسبب الإفراط في الإصدار النقدي، بهدف تمويل المشاريع الاستثمارية، والسبب الثاني هو ارتفاع الطلب على السلع والخدمات بسبب تحسن الأجور، كذلك هذا الارتفاع سببه ارتفاع تكلفة المواد الأولية المستوردة والراجع إلى تدهور قيمة الدينار، مما يدل بأن مختلف السياسات التي اتبعتها الجزائر منذ الاستقلال لم تتمكن من القضاء على الاختلالات في التوازن.

وفيما يخص التضخم في الجزائر للعام 2009، فإن الارتفاعات الكبيرة في أسعار المواد الغذائية واللحوم بنوعيتها و مواد البناء لأكثر من 100 % في بعض المواد تجعل من الرقم الذي قدمه الديوان وهو 5.7 % رقما بعيدا عن الواقع. وبسبب غياب مؤسسة إحصائية محايدة أو خاصة، فإن الأرقام المقابلة للأرقام الرسمية تكون مبنية على تقديرات الخبراء. الاقتصادي.

الفصل الثاني

النظام المعلوماتي الحاسبي أساسياته وخصائصه

الفصل الثاني

النظام المعلوماتي المحاسبي

أساسياته وخصائصه

تمهيد

لقد أصبح نظام المعلومات المحاسبية يحتل موقعا مميزا في الاقتصاد العالمي بعد أن كانت الأفكار الاقتصادية تتمحور حول الموارد الطبيعية والإنتاجية كمحرك للاقتصاد العالمي كمرتكز للعجلة التي تدور حولها حلقات التنمية الاقتصادية خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية، إلا أنه ومع التقدم التقني السريع وظهور تقنيات المعلومات والاتصالات التي عملت على اختصار المسافات بين البلدان واختزال الزمن عبر قارات العالم مقلصة الفجوة الزمنية والمكانية كل ذلك ساعد على نمو وتطور أهمية المعلومات في اقتصاد أصبح يتسم بشفافية مغلقة على محور الموارد الاقتصادية المعلوماتية الأمر الذي أدى إلى إضافة موارد اقتصادي جديد إلى الموارد التقليدية وهي المعلوماتية بزيادة حجم المؤسسات واتساع أنشطتها، ظهرت الحاجة الملحة لاستخدام المعلومات التي توفرها المحاسبة، من طرف الأفراد والجهات المختلفة وذلك من أجل اتخاذ القرارات السليمة، كما تعتبر المعلومات العامل الحاسم لإنجاح أي مشروع،

كما أن انتشار تكنولوجيا المعلومات كان الأساس الذي أدى إلى بناء وتصميم واستخدام نظم المعلومات المحاسبية التي تعرف بأنها مجموعة من العناصر البشرية المدربة والعناصر الآلية اللازمة لجمع وتشغيل البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات ويتكون هذا النظام من مدخلات وعمليات تحويل ومخرجات ويهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى الكشف عن المعلومات وتجميعها وتحليلها وإعدادها طبقا لاحتياجات مراكز العمل المختلفة بالمؤسسة أو الشركة كما أن نظام المعلومات يعمل على تداول المعلومات وتجديدها بشكل شبه يومي واسترجاعها عند الحاجة.

وسنتناول في المبحث الأول من هذا الفصل تحليل وتعريف النظام بمعناه العام، ثم نتطرق في المبحثين الثاني والثالث لدراسة أساسيات وخصائص نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول

مفاهيم خاصة: ماهية النظام وخصائصه

1- ماهية النظام

من المعروف أن النظام يتكون من عدة عناصر مرتبطة بعضها ببعض وذلك لتأدية وظيفة معينة أو عدة وظائف ، ويغض النظران كان ذلك النظام محوسبا أم لا، فدوما تحكمه سياسات وإجراءات يتم إتباعها بشكل روتيني، كما تتم مراقبة تلك الإجراءات من قبل المسؤول عن النظام للتأكد من عدم وجود أي اختراقات للسياسات الموضوعة. ويعرف النظام بأنه وحدة أو كيان مكون من مجموعة من أنظمة فرعية متداخلة تهدف جميعها لتحقيق مجموعة من الأهداف¹، فالمشروع أو المؤسسة كوحدة إدارية تشكل نظام إداري، يشمل أنظمة فرعية تخص مصالح هذه المؤسسة، حيث لكل مصلحة أهداف تعمل على تحقيقها في ظل الأهداف العامة للمؤسسة، ولنفرض أن الأهداف المختلفة للمؤسسة هي تحقيق مستوى مرضي من الدخل وتحسين جودة الإنتاج والبقاء في السوق، وتحسين الوضع التنافسي.

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري. ويعرف نظام المعلومات **بأنه مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم ، والوقت المناسب ، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم**². ولا يوجد ثمة شك بأن المعلومات تعد المفتاح الذهبي للأنشطة الاقتصادية المثمرة بعصرنا الراهن، كما أنها باتت تمثل أكثر الموجودات المهمة للمؤسسات والشركات. من أجل هذا قد ذهب البعض إلى القول **"إن التنظيم الذي كان يدور حول تداول الأشياء، ورأس المال قد تحول بكليته إلى إدارة عجلة الاقتصاد حول المعلومات"** (Drucker, 1992).

ومن المتعارف عليه كذلك أن أي نظام معلومات يتكون من ثلاثة مكونات رئيسية:

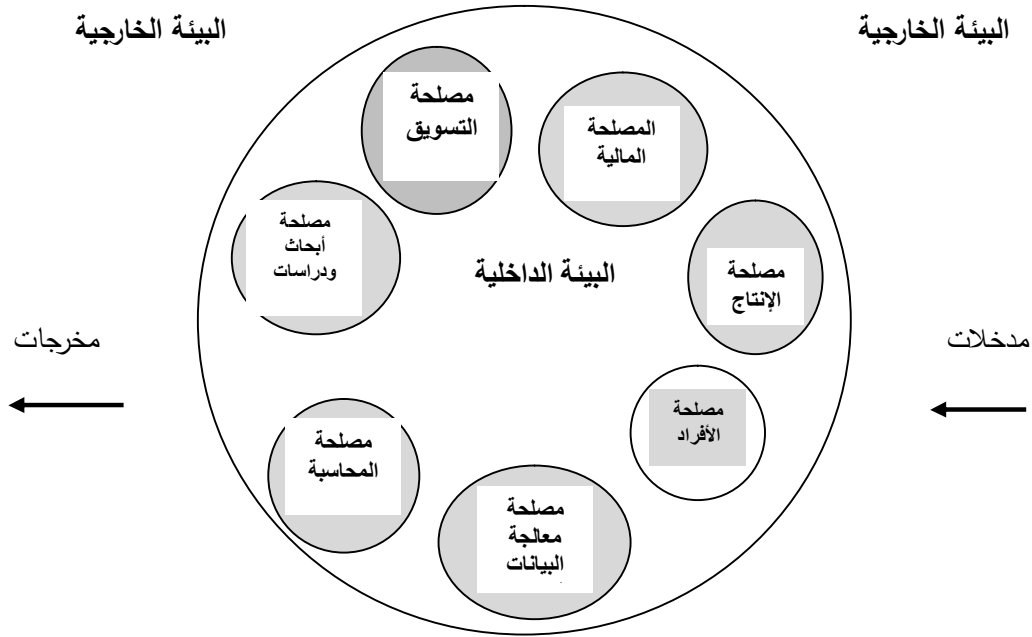
- المدخلات (Inputs): وهي عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها.
- المعالجة (Processing): وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية ، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتجهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام
- المخرجات (Outputs): وهي عبارة عن المعلومات، والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

¹ - ستيفن أ. موسكوف ومارك ج. سميكن ، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات** - مفاهيم وتطبيقات ، ترجمة ومراجعة كمال الدين سعيد واحمد حامد حجاج ، دار المريح - السعودية 1989. ، ص21.

² عبد الرزاق محمد قاسم ، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة** ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2003 ، ص 18.

ومن أهم خصائص النظام سواء كان نظاما كليا أو فرعيا له مدخلات من البيئة المحيطة به، وله كذلك مخرجات يطرحها للبيئة المتواجد فيها، يعرف الكاتب ACKOFF.R.L بيئة النظام بأنها مجموع العناصر التي لا تنتمي لهذا النظام، والتي من شأنها أن تؤثر في النظام أو تتأثر بهذا النظام ونفهم من الكاتب بأن البيئة كل ما هو موجود خارج النظام. ويمكن إيضاح ما سبق بالشكل التالي.

الشكل رقم 02: المؤسسة والأنظمة البيئية



المصدر: ستيفن أ. موسكوف ومارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار، دار المريخ، الرياض، 1984، ص22

يلاحظ من الشكل أن الدائرة الكبرى في المؤسسة تمثل نظام إداري مفتوح على البيئة له أهداف توضع من طرف مجلس الإدارة ويتأثر بهذه البيئة من خلال مداخلاتها وتؤثر في ذات البيئة من خلال مخرجاتها، كما يظهر من الشكل أن البيئة الداخلية للمؤسسة تشمل مصالح مختلفة تعتبر كأنظمة فرعية، حيث تقوم كل مصلحة بتحديد الأهداف الخاصة بها في إطار الأهداف العامة للمؤسسة، وتحقق الأهداف العامة للمؤسسة بكفاءة عالية عندما تتحقق الأهداف المحددة لكل مصلحة بشكل مقبول، كما لا يمكن تصور بعض الأنظمة الفرعية المجردة التي لا يظهرها الشكل رقم 1، مثل القواعد والأحكام السائدة والعلاقات الاجتماعية داخل النظام الإداري (المؤسسة ككل).

يتولى النظام الإداري الممثل بالمؤسسة بتوصيل المعلومات من البيئة المحيطة إلى الأنظمة الفرعية وبالإضافة إلى البيئة الداخلية يحدث التفاعل بين هذه الأنظمة، وفي ظل تواجد نظام للبيانات الإلكترونية (مصلحة معالجة البيانات إلكترونياً)، وقد تنوب عليه مصلحة المحاسبة في حالة عدم وجودها في المؤسسة، الذي يحصل على كمية كبيرة من البيانات من مختلف أركان النظام الإداري،

أي المصالح المختلفة ومن البيئة الخارجية، ثم يقوم بتصنيفها ومعالجتها لتصبح المعلومات¹ توصل إلى مكونات النظام (المصالح) في شكل تقارير تستعمل في اتخاذ القرارات .

وخلاصة القول أن النظام هو عبارة عن : مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر ، التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين طبقا لمجموعة من القواعد والإجراءات ، وتعمل كوحدة واحدة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة .

2- مكونات النظام

وهي ببساطة أجزاء، هذه الأجزاء غير محددة في تشكيلاتها فهي قد تكون أشياء مادية أو مجردة، فلنأخذ مثلا مؤسسة معينة كنظام متكامل فهو مؤلف من مكونات مادية كالمباني، والأراضي، والمعدات، ويضم كذلك أجزاء مجردة كالقواعد والأحكام السائدة، وكذلك العلاقات غير الرسمية بين العاملين، وترتبط مكونات النظام فيما بينها بواسطة علاقات متبادلة ولهذا فإن دراسة جزء في معزل عن بقية الأجزاء الأخرى لا يعكس الصورة الكاملة للنظام الكلي، لكن يمكن النظر إلى مكونات النظام باعتبارها نظاما قاما بذاته ولكن بصور أصغر (نظام جزئي)، ففي المثال السابق يمكن أن نتصور آلتين في سلسلة الإنتاج، حيث أن العلاقة التي تربط هذين المكونين للنظام الكلي (المؤسسة) أن مخرجات الآلة الأولى هي مدخلات للآلة الثانية، حيث أن الآلة الأولى تصنع المنتج إلى مستوى معين ليمرر إلى الآلة الثانية لإتمام التصنيع، فهذه الآلة الثانية يتوقف على هدف الآلة الأولى (على اعتبار كل آلة تشكل نظام جزئي له هدفه) .

3- الخصائص الأساسية للنظام

يتفق معظم الكتاب على أن السمات التالية يمكن أنه تكون المعايير الأساسية التي تميز النظام العام:²

3-1 العلاقة المتبادلة بين مكونات النظام: ونقصد بالعلاقات تلك التي تربط النظام مع بعضه البعض، بحيث تجعله يحقق أهدافه وبكفاءة عالية، فإذا لم يكن هناك تنسيق واتصال بين مكونات النظام لا يتحقق هدف النظام الكلي حتى ولو تحققت أهداف الأنظمة الفرعية المكونة له .

¹ يجب التفرقة بين المعلومات والبيانات: فالبيانات في دراستنا هذه تشير إلى الأرقام أو حقائق محددة المعنى. أما المعلومات، فهي بيانات تم

معالجتها لتصبح حقائق ذات دلالات تستخدم في اتخاذ القرار.

² ضياء باقر الموساوي ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

3-2 الشمولية: من بديهيات النظام، أن يكون أكبر من أجزائه، فبالنسبة للمؤسسة مجموع الشعب تشكل فرع ومجموع الفروع تؤلف مصلحة ومجموع المصالح تؤلف دائرة ومجموع الدوائر تشكل وحدة ومجموع الوحدات تشكل مؤسسة وهكذا .

3-3 الاستهداف: تتميز كافة الأنظمة بهذه الصفة، والتي تفيد بأن لكل نظام (نظام كلي أو فرعي) له أهداف عديدة، إلا أن النظام يحاول التنسيق والتكامل بين هذه الأهداف لتحقيق التوازن والاستقرار .

3-4 المدخلات والمخرجات: يتميز النظام (خاصة الأنظمة المفتوحة) بهذه الخاصية، حيث يتلقى مدخلات من البيئة المحيطة ويطرح مخرجات لنفس البيئة، فهو بذلك في حركة مستمرة معها .

3-5 عملية التحويل: من خلال الخاصية السابقة فإن المدخلات تجري عليها عملية معالجة وتحويل من طرف أجزاء النظام ليحول هذه المدخلات إلى مخرجات تطرح إلى البيئة .

3-6 الهرمية في ترتيب أجزاء النظام: ونقصد الأنظمة الفرعية، إن تجزئة النظام الواحد إلى أنظمة فرعية أصغر منه، من الوسائل الفعالة في تحليل النظام.

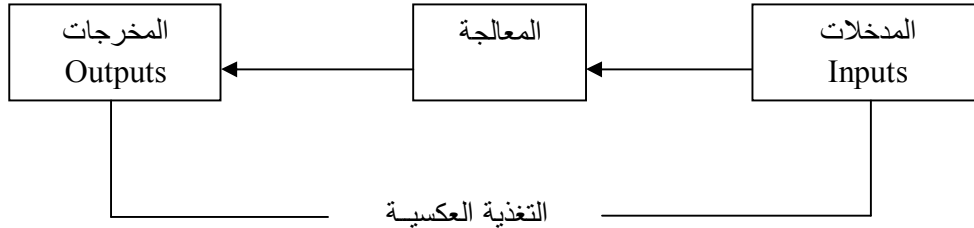
3-7 التخصص: يعتبر النظام الواحد نظام معقد، مما يتوجب تخصص أجزائه، حيث يتولى البعض العلاقة مع البيئة، والآخر بالإنجاز والمعالجة، والبعض الآخر مراقبة النتائج وصولاً إلى تحقيق أهداف النظام.

4- المؤسسة كنظام مفتوح

النظام المفتوح، هو نظام يصون نفسه ذاتياً من خلال تفاعله مع البيئة المحيطة، فكل تغيير في البيئة تكون هناك ردود فعل على مستوى هذا النظام وعلى مستوى مكوناته، وفق فكرة النظام المفتوح يمكن تصور المؤسسة بالكائنات الحية التي تسعى دوماً إلى التكيف مع بيئتها، حتى يمكنها الاستمرار في البقاء، وهذا أيضاً ينبغي أن يراعى في تصميم المؤسسات (المنظمات)، التي يجب أن تتوفر لها المرونة اللازمة مع الظروف المتغيرة، وتحقيق أهدافها الكلية في ضوء هذه الظروف، وهذا عكس ما كان سائداً لدى مفكري التنظيم والإدارة حول فكرة النظم، حيث كانت تتبنى منهج النظام المغلق في تفسيرها للظواهر التنظيمية في منظمات الأعمال، وكان السبب يعود إلى تركيزهم على التكنولوجيا داخل المؤسسات كمبدأ وهدف أساسيين، مهملين في ذلك ضغوطات البيئة على المؤسسة، ولكن عند التمعن في المؤسسة كنظام مفتوح، نجد أنها تشكل جزءاً من البيئة الموجود فيها، فكل سلوك تسلكه المؤسسة، أو كل هدف تضعه المؤسسة إلا ويجب أن تأخذ في الحسبان متغيرات البيئة المحيطة، ومثال ذلك جهاز الإنتاج كنظام فرعي من المؤسسة مقيد بالظروف والمتغيرات السوقية، ولهذا فعلى المؤسسة

أن تعالج هذه المتغيرات لصالح أهدافها، مما سبق يمكن تصور المؤسسة كنظام مفتوح¹ حسب الشكل الموالي :

الشكل رقم 03: المؤسسة كنظام



المصدر: ضياء باقر الموساوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 15

يبدو واضحاً من هذه الشكل أعلاه بأن البيانات هي المورد الأولي والخام للبيئة المعلوماتية، وهي المدخلات المباشرة التي تغذي منظومتها المعرفية، بأعداد، أو أوصاف رمزية لا تؤثر بوضوح إلى مفهوم محدد، فتقتصر إلى معالجة إحدى الآليات التي توفرها النماذج الرياضية، أو المنطقية، أو الإحصائية لكي تبرز العلاقات المقيمة بين مفرداتها، والآخر الذي يقطن معها، أو خارجها بصيغة مفهوم عقلي يمكن توظيفه في عمليات أخرى مهما كانت طبيعتها.

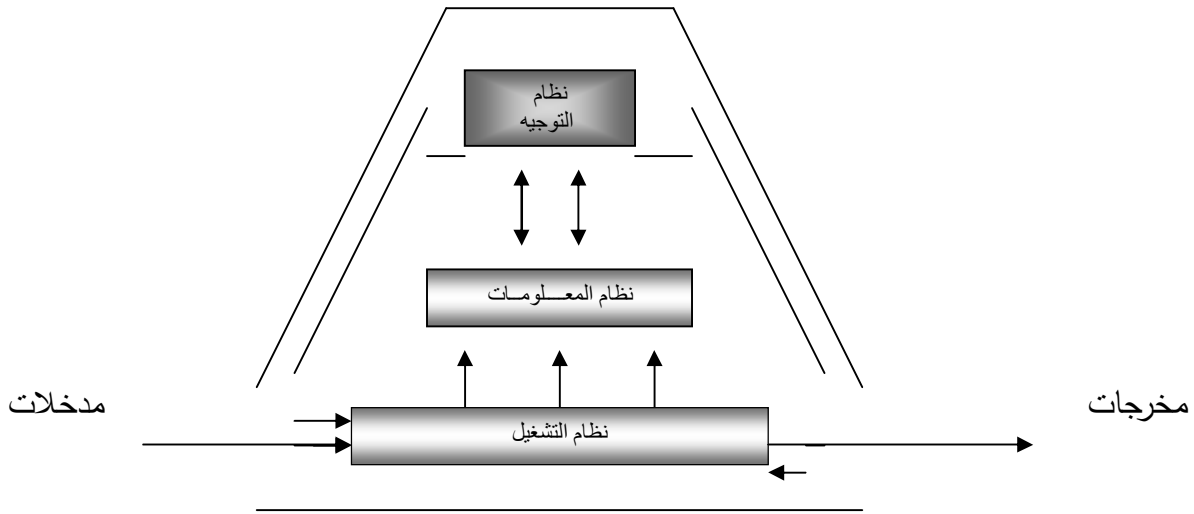
على اعتبار المؤسسة كنظام مفتوح فإنها تمتاز بخاصية المدخلات والمخرجات، فالمدخلات هي ما تأخذه المؤسسة من المحيط المتواجدة فيه، (مثل المواد الأولية، العمل، المعدات، معلومات ... إلخ)، تنفرع إلى أجزاء أصغر تمثل كل واحدة منها مدخلات نظام فرعي معين، من خلال معالجة هذه المدخلات يتم إنتاج مخرجات منظمة لتطرح في البيئة، ولكون النظام المفتوح يتسم بالسيطرة الذاتية فإن هذه المخرجات يكون لها ارتداد (التغذية العكسية)، بما يؤدي بالمؤسسة إلى اتخاذ سلوك يخدم أهدافها. وحسب الكاتب Pierre GENASSE ، فإن في أي نظام مفتوح يمكن أن نميز نظاميين فرعيين هما نظام التشغيل ونظام التوجيه²:

- فنظام التشغيل هي المنظومة نفسها التي نريد تسييرها، ويتولى هذا النظام إعداد الأهداف والغايات الخاصة بالمؤسسة، كما يضمن حركة المدخلات والمخرجات مع البيئة؛
- نظام التوجيه من مهامه توجيه نظام التشغيل حسب الأهداف المنظمة (المؤسسة) وتطورات البيئة، إن النظامين السابقين يتم الاتصال بينهما بواسطة نظام آخر يسمى نظام المعلومات، هذا الأخير يؤمن وصول المعلومات الصادرة من نظام التشغيل نحو النظام الموجه.
- إن نظام المعلومات يشمل جميع الوسائل والاتصالات التي تضمن التسجيل، والقياس، والمراقبة، والتخزين وكذلك المعالجة وتوزيع المعلومات، ويمكن تلخيص ما سبق ذكره في الشكل التالي:

¹ ضياء باقر الموساوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

² -Pierre GENASSE , *Système Comptable et Variations Monétaires* , édition Economica, Paris, 1985,p13.

الشكل رقم 04 : المؤسسة والأنظمة المكونة لها



Pierre Gênassee, *Système Comptable et Variations Monétaires*, édition Economica, Paris, 1985,p13.

5- القيمة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية

إن بروز مفهوم تسليع المعلومات، وتوظيفها في إنتاج القيمة الاقتصادية المضافة، قد أفرز الحاجة إلى إيجاد معايير وثوابت دقيقة لقياس محتوى المعلومات بمقياس كمي يصلح لأن يعتمد كأساس في عمليات التقييم الاقتصادي لحركتها داخل الهيكل الاقتصادي للسوق المعلوماتي/ الرقمي. بصورة عامة تتوفر ثلاثة معايير رئيسة لتحديد عنصر القيمة الذي تمتلكه الأشياء التي تقطن في البيئة التي نسكنها، وهذه المعايير هي : الكم، والنوع، وعامل الزمن. أما بقية العوامل فيمكن أن تستثمر هذه المعايير في صياغة معايير ثانوية، أو مترابطة مع غيرها، للحكم على عنصر القيمة.

لذلك فإن الخصائص الفريدة التي تتصف بها الموجودات المعلوماتية، والخصائص التي تتسم بها بيئة تقنية المعلومات ينشأ عنها أكثر من عقبة مفاهيمية عندما نحاول أن نعالج قيمة المعلومات بمعايير وثوابت اقتصادية لا زالت تحتفظ بكثير من المفاهيم التقليدية والتي قد لا تصلح لأن تكون بذرة مثمرة في تربة الفضاء المعلوماتي الجديد . لا يوجد ثمة شك بأن المعلومات تعد المفتاح الذهبي للأنشطة الاقتصادية المثمرة بعصرنا الراهن، كما أنها باتت تمثل أكثر الموجودات المهمة للمؤسسات والشركات. من أجل هذا قد ذهب البعض إلى القول " **إن التنظيم الذي كان يدور حول تداول الأشياء، ورأس المال قد تحول بكليته إلى إدارة عجلة الاقتصاد حول المعلومات.** "

وبدلاً من أن تتميز المعلومات عن غيرها من الموجودات الاقتصادية، بخصائصها، ومميزاتها الذاتية التي تنشأ عن إرساء حدود واضحة لتعريف قيمتها الاقتصادية، واستنفادها لحجم كبير من الموارد المؤسساتية لاقتناص المعلومات من ملخوها، وتخزينها، ومعالجتها، وإدامتها، فإنها رغم كل هذا لا زالت بمادتها عصبية على المقاييس والمعايير الكمية التقليدية، بحيث لا نجد لها قيمة مثبتة على صحيفة الموازنة المالية والاقتصادية . وبينما يتم تحويل عتاد الحاسوب، ويرمجيته بدلالة رأس المال

في الموازنات الاقتصادية، لا زالت عملية تحديد القيمة الاقتصادية للمعلومات تعاني من قصور وإغفال كبير، ورغم الدور الفاعل الذي باتت تلعبه المعلومات في الأنموذج الاقتصادي المعاصر؟

إن النظرة المتأنية لعتاد الحاسوب وبرمجياته تكشف عن حقيقة كونها آليات، ومعالجات تتناول المعلومات من جوانب شتى، وأن الثمرة الاقتصادية الحقيقية تكمن بالمعلومات ذاتها، لأنها توفر مناخاً مناسباً وقدرة كبيرة لتوجيه الخدمات، واتخاذ قرارات صائبة، وتحسين كفاءة الأداء، وتحقيق إنجازات تنافسية، بالإضافة إلى وجود إمكانية لبيعها مباشرة كسلعة مستقلة بذاتها. و حاولنا استخدام القياس التمثيلي لبيئة المعلومات مع بيئة الإنتاج السلعي، سيكون لدينا المكونات الآتية:

- البيانات هي المادة الأولية؛
- البرمجيات، وعتاد الحاسوب، وشبكات المعلومات تمثل المصنع والمعدات العاملة فيه؛
- المعلومات هي السلعة التي ينتجها المصنع فتورد إلى العملاء.

المبحث الثاني

أساسيات نظام المعلومات المحاسبية

1- تعريف نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر قسم المحاسبة في المؤسسة، كنظام فرعي مسؤول على تحويل البيانات المالية إلى معلومات مناسبة ونافعة تساعد باقي مكونات النظام الكلي لاتخاذ القرارات، بالإضافة إلى مستفيدين من هذه المعلومات من خارج النظام (أي من البيئة المتواجد فيها المؤسسة)، مثل المستثمرين الحاليين والمتوقعين، الدائنين والمقرضين، العاملين، عملاء، وغيرهم من فئات المجتمع ذات الصلة بالمؤسسة، وكذلك الجهات والهيئات الحكومية، فقسم المحاسبة يقوم بجمع البيانات عن كل الأحداث والأفعال التي تقوم بها المؤسسة كنظام إداري، ثم معالجتها وتحليلها، وتوصيلها إلى الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة في شكل قوائم مالية تلخص واقعة المركز المالي للمؤسسة، من هذا يمكن وصف عمل قسم المحاسبة بصفتين أو خاصيتين هما القياس والاضطلاع، أي قياس أفعال المؤسسة وإيصال نتائج هذا القياس، ويمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه "أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين) وإدارة المؤسسة"¹، من هذا التعريف يمكن أن نستنتج:

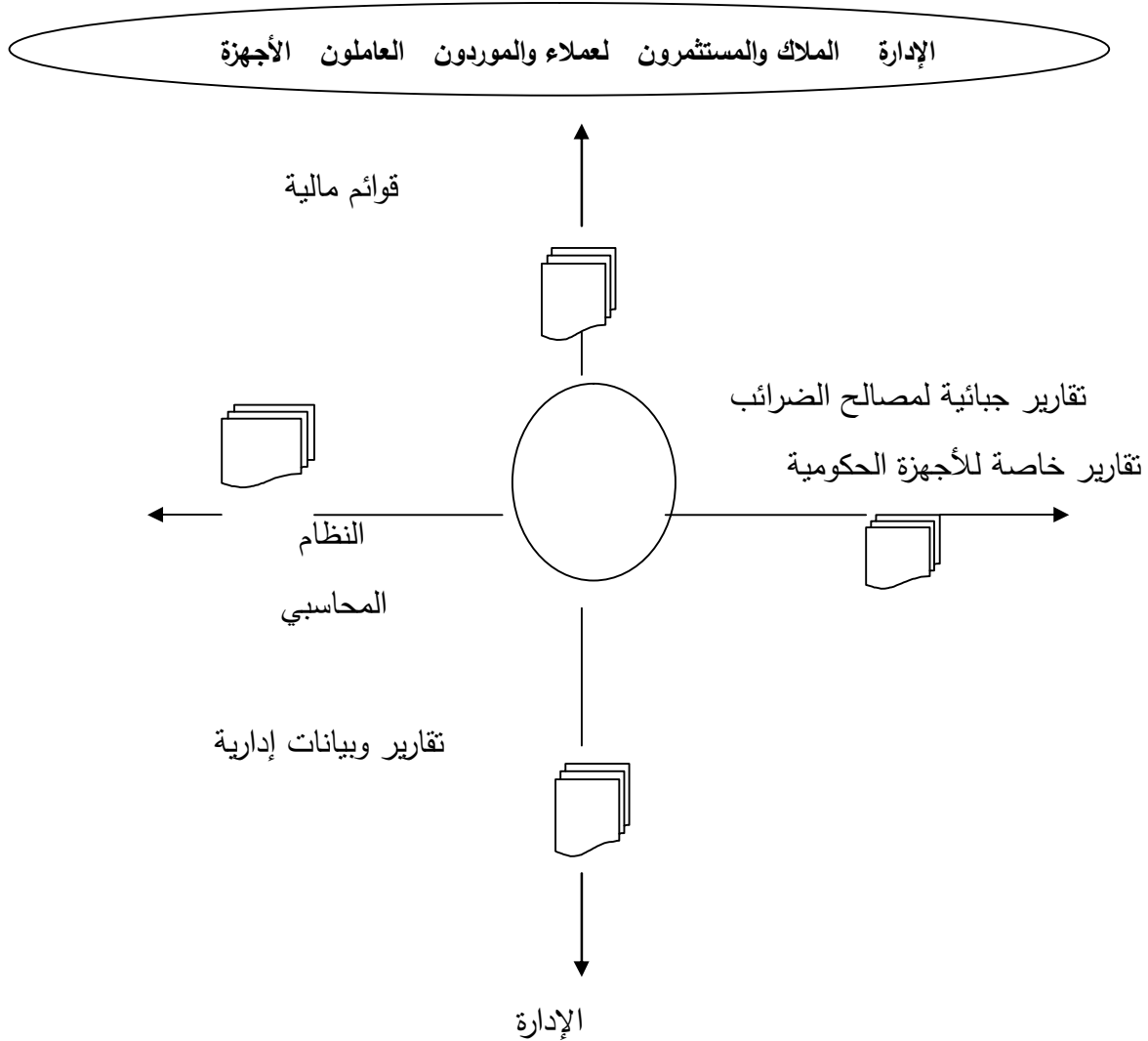
1- أن نظام المعلومات المحاسبية هو نظام فرعي من نظام المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة ككل.

2- توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بالأنشطة المالية للمؤسسة، ويمكن أن نوضح العلاقة بين النظام المحاسبي ومخرجاته من تقارير محاسبية والأطراف التي تستخدم هذه التقارير من خلال الشكل التالي²:

¹ - ستيفن أ. موسكوف ومارك ج. سيمكن ، مرجع سبق ذكره، ص25

² - فالتر ميجس . روبيرت ميجس ، المحاسبة المالية ، دار المريخ ، الرياض ، 1983 ، ص 29.

الشكل رقم 05 : توصيل المعلومات المحاسبية



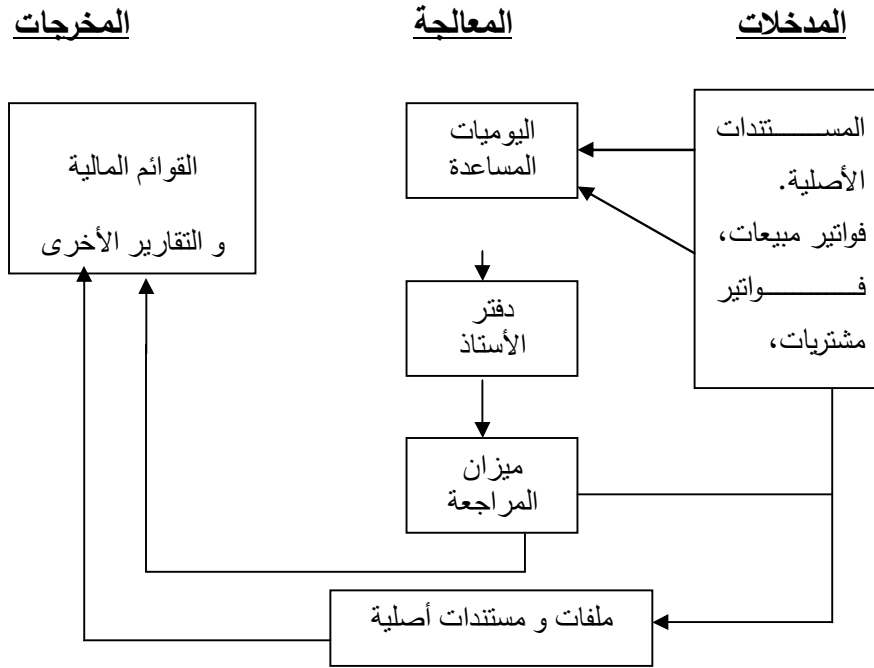
المصدر: فالتر ميجس . روبيرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ، الرياض، 1983 ، ص 29.

يلاحظ من الشكل السابق أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتمثل في أنواع مختلفة من التقارير والقوائم المالية ، حسب المعلومات التي تطلبها كل جهة من مستخدمي هذه التقارير ، وحتى تتمكن كل جهة من تفسيرها بطريقة مناسبة يجب أن تعد هذه التقارير وفق معايير وقواعد ، يصطلح على هذه الأخيرة اسم " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في الفصول اللاحقة.

2- المحاسبة كنظام ينتج المعلومات المحاسبية

إن الأخذ بنظرية النظم ، يؤدي إلى اعتبار المحاسبة كنظام معلومات يختص بتوفير المعلومات المالية ، فباستخدام المحاسبة تقوم بجمع البيانات عن الأنشطة اليومية للمؤسسة ثم تصنيفها وتبويبها وبواسطة وسائل معينة يتم تلخيصها في تقارير محاسبية ، هذه الوسائل التي تستخدمها المؤسسة لتسجيل أنشطتها ثم تلخيصها في تقارير محاسبية تشكل ما يسمى بالنظام المحاسبي ويمكن إيضاح ذلك بالشكل التالي.

الشكل رقم 06: مسار المراجعة في المحاسبة المالية



المصدر : ستيفن أ. موسكوف ومارك ج. سيمكن ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

يبدأ عمل نظام المعلومات المحاسبية باستلام المستندات الأصلية من فواتير شراء وبيع ، إيصالات ... إلخ كمدخلات أساسية لهذا النظام ، ثم تليها الخطوة الأخرى ومعالجة البيانات التي تتضمنها هذه المستندات، وتشمل عملية المعالجة التأكد من البيانات إعداد القيود وإثباتها في اليومية العامة (أو اليوميّات المساعدة) ، ثم ترحل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ العام (أو دفتر الأستاذ المساعد) و ثم إعداد ميزان المراجعة لحسابات الأستاذ العام ، ويتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية واليوميّات المساعدة وكذلك دفتر الأستاذ العام، فإذا رغب أحد المراجعين ما مراجعة صحة عملية ما ، يستطيع الحصول على القيد وتحديد رقم صفحة اليومية المسجل فيها ومقارنة البيانات من واقع المستند الأصلي للعملية ، وكذلك مراجعة صحة أرصدة حسابات الأستاذ التي رحل إليها قيد اليومية ، إما في حالة استخدام الكمبيوتر فإن مسار المعالجة يكون غير مرئياً ، حيث يتم إعداد القيد وإثباته في اليومية وترحيله إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة داخل الكمبيوتر .

بعد مرحلة المعالجة يمكن إعداد الوثائق الملخصة المتمثلة في التقارير والقوائم المالية وذلك انطلاقاً من ميزان المراجعة ، فهيزان المراجعة يمكن من تسهيل عملية تبويب المعلومات في جداول وقوائم ، تسمى هذه الجداول بالقوائم والتقارير المالية مثل الميزانية الختامية، الميزانية الجبائية، هذه التقارير حول النشاط ترسل للمصالح داخل المؤسسة... إلخ.

3- أهداف نظام المعلومات المحاسبية

تعتبر القوائم والتقارير المالية التي هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، المصدر الرئيسي للمعلومات التي أنتجها النظام للمستفيدين المتعددين ، فإن هذه المعلومات يشترط أن تكون ذات أهمية على الأقل من وجهة نظر المستفيدين منها ، حيث تمكنهم من تحقيق أهدافهم المرتبطة بالمؤسسة التي يتم قياس نشاطها من خلال هذه القوائم والتقارير .

و قد تختلف موضوعات المعلومات التي تحتويها القوائم المالية باختلاف وتعدد الأهداف التي تخدمها هذه المعلومات ، ولقد ظل الاختلاف سائدا حتى السبعينيات من هذا القرن لدى المحاسبين (سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين) على أهداف محددة للمحاسبة بصفة عامة ومن ثم القوائم التي تنتجها المحاسبة بصفة خاصة، وفي عام 1973 نشرة جمعية المحاسبة الأمريكية دراسة هامة بعنوان " أهداف القوائم المالية " ¹ خلاصتها أن الهدف الأساسي للقوائم والتقارير المالية هو توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

و في علم 1966 نشرت جمعية المحاسبة الأمريكية وهي جمعية أكاديمية دراسة تحت عنوان أساسيات النظرية المحاسبية، جاء فيها أن المحاسبة تهدف بصورة عامة توفير المعلومات للأغراض التالية²:

- اتخاذ القرارات في شأن الموارد النادرة، بما في ذلك التعرف على مواضيع القرارات الهامة وتحديد الأهداف والغايات.؛
 - كفالة إدارة الموارد المادية والبشرية للمشروع والرقابة عليها؛
 - تمكن الإدارة من أداء مهامها في شأن وصايتها على الموارد المتاحة لها والتقارير عنها لمن يهمه الأمر؛
 - تفسير الوظائف الاجتماعية والرقابة على أوجه النشاط الاقتصادي.
- لكن الدراستين اتفقتا على أن الهدف المشترك، هو أن القوائم والتقارير المالية هدفها الأساسي توفير معلومات لاتخاذ لقرارات، غير أنهما لم تشيرا بالتحديد للمواضيع التي يتم فيها إنتاج المعلومات والتي تلخصهم القوائم المالية.
- وفي عام 1974 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية وهو مجلس تكون في الولايات المتحدة وخول له وضع معايير المحاسبة، منشور رقم 1 تضمن أهدافا ثلاثة للتقارير والقوائم المالية³:

¹ عبد الحي مرعي - محمد سمير الصبان - محمد الفيومي محمد ، أصول القياس والاتصال الخاسبي ،دار النهضة العربية ، بيروت ، 1988 ، ص 32.

² المرجع نفسه ، ص 32.

³ المرجع السابق ، ص 33.

- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المماثلة؛

- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة في شأن تقدير التدفقات النقدية المتوقعة؛

- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة عن موارد المشروع، والحقوق في هذه الموارد والتغيرات التي تطرأ عليها.

وينص الهدف الأول شرط احتواء القوائم على معلومات نافعة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وباقي المهتمين بالمؤسسة في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وما شابه ذلك كما يجب أن تكون هذه المعلومات مفهومة من قبل هؤلاء الأشخاص ، لأنهم يتمتعون بقدر ملائم من المعرفة بمجالات الأعمال والمحاسبة.

كما يتضمن الهدف الثاني وجوب توفير معلومات تساعد المتعاملين مع المؤسسة من مستثمرين حاليين والمتوقعين، والدائنين وباقي المستخدمين، في تقدير التدفقات والمتحصلات النقدية المتوقعة، من حيث القيمة والتوقيت ودرجة الثقة، ومن عوائد التعامل في السندات والقروض أو الأسهم.

ويتضمن الهدف الثالث توفير المعلومات اللازمة عما تملكه المؤسسة من أصول وموجودات وصيغة التمويل المقابلة لهذه الأصول، وتحديد بدقة التزامات المؤسسة مع الغير ومن ثم تحديد مركزها المالي الصافي، وكذلك التغيرات التي تطرأ على هيكل كل من الموجودات والالتزامات الناتجة من مزاوله المؤسسة لنشاطها.

فمن خلال المنشورة رقم 06 السابقة الذكر أمكن تحديد أهداف وموضوعات إنتاج المعلومات المحاسبية ،أما فيما يخص جودة ونفعية هذه المعلومات المنتجة بواسطة نظام المعلومات المحاسبية فحددها المنشورة رقم 2، التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة في سنة 1980، حيث يرى المجلس أن القوائم المالية والتقارير يجب أن تتضمن خاصيتين أساسيتين هما الملاءمة والمصادقية، حيث تعكس هاتان الخاصيتان قدرة المعلومات المحاسبية على توجيه موقف متخذ القرار فيما يخص موضوع قرار معين، خاصة إذا كان هذا التوجيه يؤدي إلى اتخاذ قرار أكثر ملاءمة ونفعاً وأقل خطراً، وهذا بفضل ما تتضمنه القوائم من معلومات تمكن مستخدميها من تكوين توقعات يمكن الاعتماد عليها مستنداً في ذلك لوقائع وأحداث مرتبطة بالمؤسسة ، حدثت بالفعل في الماضي أو ينتظر أن تحدث في المستقبل¹.

وتكون المعلومات التي تحويها القوائم المالية مفيدة إذا توفرت فيها خصائص ثلاثة هي:

¹ عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 35.

أن تكون لها قيمة لأغراض التنبؤ ، وأن يكون لها قيمة ارتجاعية ، وأخيرا قيمة وقتية فبالنسبة لقيمة التنبؤ فلكي تتحقق في المعلومات يجب أن تتطوي هذه الأخيرة على ما يفيد مستخدميها في التنبؤ بالأحداث المستقبلية بدرجة عالية من التأكد، كما يكون للمعلومات قيمة ارتجاعية إذا انطوت على ما يفيد مستخدميها في التأكيد توقعاتهم السابقة أو تعديلها .

فيما يخص وقتية المعلومات يقصد بها أن هذه المعلومات تتاح في الوقت المناسب والملائم لاتخاذ قرار معين .

أما المصادقية فهي خاصية مفادها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز ، وأنها تتطوي بصدق على الخصائص والسمات المستهدف إبرازها عن الموضوع الأصيل الذي يتم التقرير عنه.

فالمعلومات يمكن الاعتماد عليها حسب مجلس المعايير إذا توفرت فيها خصائص هي:

- إمكانية التحقق منها ، بمعنى أنها تحوز على إجماع المحاسبين في أنها تعبر فعلا عما يستهدف أن تعبر عنه، وأن المعلومات تم قياسها دون خطأ ، فرصيد حساب الصندوق يمكن التحقق منه عن طريق العد غير الخاطئ للرصيد؛

- الخاصية الثانية التي تتصف بها المصادقية وهي الحياد، بمعنى خلو المعلومات من التحيز تحت تأثير سلوك معين، أو توجيه القوائم المالية نحو تحقيق خاصية معينة مرغوب فيها؛

- الخاصية الأخيرة التي يجب أن تحققها مصادقية المعلومات هي صدق انطواء المعلومات على سمات الأصل المرغوب التعبير عنها، وتتعلق هذه الخاصية بموضوع القياس، إذا كانت السمات والخصائص موضوع القياس، والقياس المستخدم في هذا الشأن، يؤدي إلى إنتاج معلومات (نتائج القياس) من هذه السمات والخصائص تتفق فعلا مع ما ينطوي عليه الأصل موضوع القياس؛

المبحث الثالث

خصائص نظام المعلومات المحاسبية

1- الخصائص الهيكلية لنظام المعلومات المحاسبية

يهدف نظام المعلومات المحاسبية لإنتاج معلومات تفيد متخذي القرار في قياس الموارد المتاحة للمؤسسة وكذلك حقوقها في هذه الموارد، والالتزامات المترتبة عليها في لحظة معينة، والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات خلال فترة معينة ، وعلى اعتبار أن نتاج نظام المعلومات المحاسبية من قوائم وتقارير مالية يتم توصيلها إلى جهات عديدة هي الجهات المستفيدة من المعلومات، حيث لكل جهة غرض مستهدف من هذه المعلومات (أي أن مضمون ومحتوى القوائم والتقارير المالية تختلف أهميته ومنفعته حسب تعدد المستفيدين)، يجب أن تكون هذه المعلومات التي تتضمنها القوائم غير متحيزة لجهة معينة، وتمتاز بخاصيتي الصدق والملائمة. وقد حاولت عدة جهات محاسبية متخصصة تحديد ماهية خصائص وجودة المعلومات، ومن أفضل النتائج التي تم التوصل إليها كانت من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB* وذلك حين قام بإصدار المفهوم المحاسبي رقم (2) (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية). "المفهوم المحاسبي رقم (2) جاء لسد الفجوة بين المفهوم رقم (1) والمفاهيم الأخرى اللاحقة، والذي قام بتغطية شاملة لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية. محاولاً الإجابة على السؤال التالي: ما هي الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية لتصبح ناجعة؟"¹.

1-1 المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

ومن أجل بلوغ هذا الهدف وضعت مجموعة من المفاهيم تمثل الإطار العام الذي في حدوده تعمل المحاسبة لتحقيق أهدافها، ومجموعة من المبادئ التي يلتزم المحاسب ويسترشد بها عند إعدادة لتقارير والقوائم المالية، ويطلق على هذه المفاهيم والمبادئ اصطلاح " المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ". إن هذه المبادئ التي سوف نتطرق لشرحها بالتفصيل لم توضع أو تنشأ دفعة واحدة وبالصورة المتكاملة التي هي عليها اليوم، بل نشأة كل منها بصورة مستقلة، وبمناسبة ظهور الحاجة إليه في التطبيق، ومن ثم جرى العرف على استخدامه والاعتماد عليه حيث حاز القبول العام بمرور الزمن².

أ- مبدأ الكينونة (استقلالية المشروع)

1-Richard G. SCHROEDER, Myrtle W. CLARK; and Jack M. CATHEY, *Accounting Theory and Analyses*, John Wiley & Sons, Inc. 2001. Page (19).

² -عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل ، الكويت ، 1990. صفحة رقم (194 ، 195)

من المعروف أن الأنشطة الاقتصادية تمارس في شكل وحدة اقتصادية مكونة من فرد واحد مثل المشاريع الفردية، أو مجموعة محدودة من الأفراد كما في شركات الأشخاص، أو عدد كبير من الأفراد كما في شركات الأسهم، حيث يتولى النظام المحاسبي بقياس هذه الأنشطة التي تخص المشروع (المؤسسة)، ويهمل العمليات الخاصة بالأشخاص المالكين لهذه المشاريع من حملة الأسهم أو أصحاب حصص أو المالك.

ويقضي هذا المبدأ على اعتبار أن المؤسسة لها شخصية مستقلة عن شخصية مالكيها أو ملاكها، مهما كان الإطار القانوني الذي تمارس فيه أنشطتها، ولهذا يجب الفصل بدقة بين الذمة المالية للمؤسسة وذمة مالكيها، لكن هذا الفصل من الناحية القانونية يصلح إلا إذا كانت الأنشطة الاقتصادية تمارس في شكل شركات (تعدد الشركاء) ، بينما في الأنشطة التي تمارس في منشأة فردية فإنه لا يمكن من الناحية القانونية اعتبارها مستقلة عن صاحبها، لكن يجوز اعتبارها مستقلة من وجهة النظر المحاسبية، وهذا يرجع لبعض الاعتبارات مثل الضرائب ، قياس أداء المنشأة الفردية بمنشأة ذات طابع قانوني آخر، ومعرفة تطور المنشأة الفردية بالنسبة لمالكها.

ب- مبدأ استمرارية النشاط

يقضي هذا المبدأ بأن المؤسسة مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل، ما لم يقر الدليل على عكس ذلك، ولا يعني الاستمرار أن المنشأة ستزاول نشاطها إلى ما لانهاية، ولكن يعني ذلك أنها ستزاول نشاطها لعدد مقبل من الفترات الزمنية بما يمكنها من تحقيق أهدافها التي أنشأت من أجلها. إن الالتزام بهذا المبدأ يبرر العديد من الممارسات المحاسبية، تقسيم حياة المنشأة إلى دورات، توزيع التكاليف على عدة سنوات مثل تطبيق أقساط الإهلاك التي تقضي بتوزيع تكلفة الاستثمار على عدة دورات محاسبية ، والمصاريف الإعدادية التي تغطي على مدار سنوات معينة، ونفس الشيء بالنسبة لتكاليف الإصلاحات الكبرى ... إلخ.

كما أن تطبيق هذا المبدأ يبرر شرعية بعض المبادئ المحاسبية الأخرى، ففي ظل عدم وجود مبدأ الاستمرارية ، فإن مبدأ الاتصاق (انتظام الطرق) لا يصبح له معنى، فإذا تقرر مثلاً تصفية المنشأة فإنه لا يمكن تقييم عناصر الميزانية بنفس الطريقة السارية في السنوات السابقة، حيث تظهر الأصول بقيمة التصفية، وهذا ما يبرر اعتياد التقييم بالتكلفة التاريخية. ومن بين الاهتمامات التي يركز عليها مراجعو الحسابات هي مبدأ الاستمرارية ، حيث يجب أن يشير بوضوح من خلال مهمته عن كل عائق ومانع يقف أمام استمرار نشاط المنشأة، فمجلس محافظي الحسابات بفرنسا وضع قائمة المؤشرات يستدل بها

عن مبدأ الاستمرارية¹ وهي: ولهذا فمن المهم جدا أن يكون من بين انشغالات مسؤولي المؤسسات والمهنيين ضرورة معرفة هل المؤسسة يتحقق فيها مبدأ الاستمرارية أم لا.

ج- مبدأ الدورية

إن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات متتالية تسمى كل فترة بالدورة ، حيث يقوم النظام المحاسبي بقياس نشاط المؤسسة خلال هذه الدورة ليتعرف على مركزها المالي ومعرفة نتيجتها وأدائها ، ويرجع سبب هذا التقسيم كون المهتمين بالقوائم المالية لا يمكنهم انتظار حتى انقضاء حياة المؤسسة وتصفيته لمعرفة المعلومات التي تحويها القوائم، وفي هذه الحالة تكون المعلومات تعبر عن قوائم خاصة بالتصفية، وهذه الحالة غير عملية لكون مدة الانتظار قد تطول لمدى بعيد مما يفقد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية خاصية الملائمة والخاصية الوقتية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لمستخدميها، فكل الأشخاص الذين يهمهم أمر المؤسسة من ملاك، ومستثمرون... الخ. يرغبون في معرفة نتائج نشاطها وباستمرار وعلى فترات مقارنة حتى يمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة وفي الأوقات المناسبة وقبل فوات الأوان، كما أن العوامل الأخرى مثل الأحكام القانونية (القانون التجاري ، وقانون الشركات التجارية) والتشريعات الجبائية تنص على إظهار نتائج المؤسسات في قوائم مالية لكل فترة تساوي 12 شهرا، أو السنة الميلادية، ويجوز أن تختلف الدورة المحاسبية عن السنة الميلادية إذا اقتضت الظروف وذلك في حالات استثنائية .

إن تقسيم حياة المؤسسة لدورات محاسبية لتقييم أنشطتها في نهاية كل دورة من هذه الدورات لا يعني توقف الأنشطة بل هي في الحقيقة مستمرة، لكن يتطلب تخصيص وتحميل كل دورة بما تنتجه العمليات المستمرة من آثار مثل خدمات الأصول الثابتة (الإهلاك) ذات الآثار الممتدة لأكثر من دورة محاسبية ، وكذلك المصاريف مثل الإيجارات والتأمينات التي تتعلق بفترات ودورات محاسبية مقبلة .

د- مبدأ الفصل بين الدورات

إن الأخذ بمبدأ الدورية ، يطرح تساؤلات (كالتي أشير إليها أعلاه) عديدة من طرف المحاسبين والمهنيين، وهي كيفية تحديد مقياس تحميل الأحداث المحاسبية لكل دورة محاسبية معنية، والمثال التالي يعطي فكرة عن الإشكالية التي قد تحدث في الميدان العملي، لنفرض أن أحد المؤسسات تلقت طلبية بضائع بتاريخ 1 ديسمبر من سنة ن، تم تسليم البضائع للزبون في 5 فيفري

¹ Dang PHAM , *Encyclopédie de Gestion* , Article N° 13 , p 2457

من السنة $n + 1$ وتم إعداد فاتورة البيع بتاريخ 5 جانفي من السنة $n + 2$ ، السؤال المطروح هنا لأي دورة محاسبية يتم ربط العوائد الخاصة بهذه العملية التجارية، ونفس التساؤل يطرح بالنسبة لبعض المصاريف التي تمس دورات عديدة لاحقة، فمثلا سداد نامين محلات المؤسسة بتاريخ 15/10/ن لمدة 5 سنوات فلأي دورة (ن، ن+1، ن+2،...الخ) يتم تحميل هذه التكاليف.

يقضي مبدأ الفصل بين الدورات بأن تتحمل كل دورة محاسبية التكاليف والنواتج الحقيقية المرتبطة بها ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ دفع التكاليف أو تحصيل النواتج.

هـ - مبدأ القياس الكمي النقدي

إن الوظيفة الأساسية للمحاسبة هي قياس الأفعال والأحداث التي تتعلق بالمؤسسة، وإيصال نتائج القياس في صورة صادقة لمن يهمهم أمر المؤسسة، في شكل قوائم وتقارير محاسبية وللقياس أهداف عديدة ويخضع له أحداث ووقائع لا حصر لها، كما أن المقاييس الملائمة تختلف في كل حالة حسب اختلاف الهدف الموضوع.

ليس كل الأفعال والأحداث التي تقوم بها أو تتعرض لها المؤسسة تدخل في نطاق القياس المحاسبي، بل موضوع القياس المحاسبي هو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة وعلى نتائجها فقط، وتكون قابلة للتكميم، والقياس الكمي في المحاسبة هو قياس نقدي أي أن الأشياء والأحداث التي يتم قياسها كميًا يتم التعبير عنها في صورة عدد من الوحدات النقدية، أي كمية من النقود، أو بمعنى آخر التكميم النقدي، فكل ما لا يمكن قياسه نقداً أو لا يخضع للتكميم النقدي لا يمكن قياسه محاسبياً وبالتالي لا يمكن إظهار أثره بصورة نقدية في القوائم المالية، لكن هذه الاستثناءات الخاصة ببعض الأحداث الغير قابلة للتكميم التي لها دور كبير في سلامة وقوة مركز المؤسسة أصبحت تشكل انتقاداً كبيراً لنظم المعلومات المحاسبية الحالي وتصفه بالقصور اتجاه إظهار آثار هذه الأفعال من خلال مخرجاته، ويمكن إعطاء بعض الأمثلة عنها، طاقات المسيرين، كفاءة وحدات البحث والتنمية، العلامة التجارية للمنتج الاجتماعي، إدارة الوقت، الاتصال، التغيب، دوران العمل... الخ . وفي هذا الصدد يمكن ذكر أبحاث *Henri SAVALL* التي دامت قرابة 20 عاماً وعنوانها تحت اسم *ANALYSES SOCI-ECONOMIQUES* والتي تهدف إلى قياس بعض الأحداث ذات الطابع الاجتماعي محاولاً إظهار نتائج قياسها في القوائم والتقارير المالية، مع أنها تتعارض مع هذا المبدأ¹.

¹ Henri SAVALL, Véronique ZADET, " *Maitriser les Coûts et Performances Cachées*", Edition Economica, Paris, 2007. p153.

و - مبدأ التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية أساس التقييم المحاسبي، ويقضي هذا المبدأ بأن الأصول (باستثناء الأصول النقدية التي لها قيمة ذاتية فيها) تسجل قيمتها في الدفاتر وقت الحصول عليها بتكلفتها، وتشمل التكلفة سعر الشراء مضافا إليه كل تكاليف الملحقة بعملية الشراء، و عند إتمام واقعة الحصول على الأصل فإن تكلفة الأصل تعادل قيمته الاقتصادية في الزمان والمكان، أما بعد هذا التاريخ فإن تكلفة الأصل قد تختلف خاصة في ظروف تغيير الأسعار، حيث تصبح التكلفة التاريخية لا تتطابق مع السعر السائد في السوق لنفس الأصل، وبرغم من الانتقادات التي وجهت لهذا المبدأ فلقد استمر في تطبيقه حتى في ظروف عدم استقرار الأسعار ولهذا فنشر وإعداد قوائم مالية ملحقة إلى جانب القوائم المعدة حسب التكلفة التاريخية تبين أثر التقلبات في المستوى العام في الأسعار، إن هذا التعديل في التكلفة التاريخية لا يعد خروجاً على المبدأ، وإنما إسقاطاً لمبدأ القوة الشرائية لوحدة القياس المحاسبي.

وتعتبر أفضل طرق تقييم الأصول أو الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة، ويرجع أفضلية هذه الطريقة لما توفره من مصداقية للقوائم المالية والتي يفترض أنها تتصف بهذه الخاصية حتى تكون مفيدة، ويرجع استمرار المحاسبين الالتزام بهذه الطريقة في التقييم نظراً لاتصافها بالموضوعية بالمقارنة بالطرق الأخرى للتقييم، إذ يستند التقييم إلى وجود أدلة إثبات يمكن التحقق منها، مثل فواتير الشراء، وثائق الاكتساب أو الإنتاج... الخ، سهولة فهم القوائم من طرف الجميع وهذا لبساطة طريقة التقييم، وتوافق هذه الطريقة مع الالتزامات الجبائية للمؤسسة.

ز - مبدأ ثبات القوة الشرائية

يرتبط مفهوم القوة الشرائية، بقيمة وحدة النقد وهذه الأخيرة تتأثر بمستوى العام للأسعار، فعندما ينخفض المستوى العام للأسعار فإن قيمة وحدة النقد ترتفع، وعلى العكس عندما يرتفع المستوى العام للأسعار فإن قيمة وحدة النقد تنخفض وينعكس هذا الانخفاض أو الارتفاع في قيمة وحدة النقد إلى تغيير في القوة الشرائية، فالانخفاض في قيمة وحدة النقد يؤدي إلى انخفاض في قوتها الشرائية بمعنى زيادة عدد وحدات النقدية لشراء نفس السلعة.

وباعتبار أن المحاسبة تقوم على تقييم النقدي لمجموع عناصر المركز المالي للمؤسسة وكذا عناصر الاستغلال، وفي ظل التقلبات الرهيبة في المستوى العام للأسعار واتجاهاتها نحو الصعود المستمر فإن القوائم المالية للمؤسسة تفقد دلالاتها ومعانيها، فعناصر الأصول مثلاً التي يظهرها المركز المالي تتكون من عدة بنود مشتركة على فترات زمنية مختلفة ويؤدي التغيير في الأسعار إلى أن تصبح

هذه الأصول مقومة بوححدات نقد ذات قوة شرائية مختلفة ، فسرر اكتساب آلة في سنة 1980 يقل بكثير عن سعر نفس الآلة سنة 2000، وإظهار الآلتين في نفس المركز المالي للمؤسسة بوححدات نقد ذات قوة شرائية مختلفة لا أي دلالة للقوائم المالية.

لقد برزت هذه المشكلة في الفكر المحاسبي منذ مطلع الخمسينيات، حيث يرى معظم الكتاب ضرورة التخلي عن هذا المبدأ، وتعديل وحدة القياس أي النقود كلما كان هناك تغيير في الأسعار، حتى تصبح وحدة القياس متجانسة مما يجعل المعلومات التي تحويها القوائم المالية معروضة بوححدات نقدية ثابتة القيمة ففي إنجلترا قامت لجنة وضع المعايير المحاسبية المتفرعة عن مجمع المحاسبين القانونيين بإصدار تقرير بعنوان " المحاسبة عن تغييرات القوة الشرائية للنقود " سنة 1974 ولقد كانت الملامح الرئيسية لذلك التقرير¹:

- 1- تستمر الشركات في الاحتفاظ بسجلاتها وتقويم حساباتها السنوية الأساسية بالتكلفة التاريخية.
 - 2- بالإضافة لذلك ينبغي أن تقدم الشركات إلى مساهميها قائمة إضافية معدة على أساس قيمة وحدة النقد في نهاية الفترة التي تعد عنها الحسابات .
 - 3- إن تحويل الأرقام الواردة في حسابات الأساسية (المعدة على أساس التكلفة التاريخية) إلى أرقام تظهر في القائمة الإضافية ينبغي أن تكون بواسطة رقم قياسي عام للقوة الشرائية لوحدة النقد.
- و في الولايات المتحدة الأمريكية أولت الهيئات العلمية والمهنية اهتماما كبيرا بموضوع تغير القوة الشرائية، ومن أشهر هذه الهيئات جمعية المحاسبين الأمريكيين ومجمع المحاسبين، ووضعت الحلول المناسبة التي تتمثل في إجراء تعديل لجميع بنود القوائم المالية باستخدام رقم قياسي عام يعكس التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك في صورة قوائم إضافية تلحق بالقوائم الأصلية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

ح- مبدأ الاتساق

يعني هذا المبدأ الثبات في تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية وتطبيق نفس المبادئ التي تحضي بالقبول العام عند إعداد وتصميم القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى، وتتضح أهمية هذا المبدأ في ظل توافر طرق وبدائل محاسبية متعارف عليها يمكن للمؤسسة استعمالها للإفصاح عن مركزها، وحاجة المستفيدين إلى معلومات مفيدة وملائمة، إلى إمكانية مقارنة القوائم المالية على مر الدورات بالنسبة للمؤسسة الواحدة، فالتنبؤات التي يتم القيام بها من طرف مستعملي

¹ فالتر ميجس . روبيرت ميجس ،مرجع سبق ذكره ، ص 893.

القوائم المالية تكون صعبة جدا إذا كانت هذه القوائم يتم إعدادها بطرق ووفق مبادئ متغيرة باستمرار، لكن في الظروف الاستثنائية يصبح تغيير الطرق ضرورة ملحة مثل حالات التي تتغير فيها القوانين والتشريعات، أو تغيير في موضوع نشاط المؤسسة، بشرط أن يتم الإفصاح عن هذا التغيير في القوائم المالية وتحديد الطريقة أو الأسلوب الذي تم التغيير إليه والأسلوب الذي كان متبعاً قبل التغيير، وما ترتب على هذا التغيير من اختلافات في النتائج.

خ- مبدأ الإفصاح

يقوم هذا المبدأ على إظهار كل المعلومات حتى تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة، بحيث تكون هذه المعلومات الموجه الأساسي لمتخذ القرار نحو قرار معين يتعلق بالمؤسسة، كما يعني أيضاً أن تكون المعلومات التي تحويها القوائم المالية واضحة وبلغة مفهومة دون لبس أو تضليل.

إن الإفصاح بهذه الصورة وفي ظل المبادئ الأخرى التي أصبحت لا تتماشى والتغيرات في البيئة الاقتصادية، أصبح ضروري وذو أهمية من أجل تغطية القصور والتغلب على أوجه النقص الذي ينشأ عن بعض المبادئ التي أصبحت لا محل لها.

فمبدأ الإفصاح يلزم المؤسسة إلى إعداد قوائم مالية معدلة لعناصر المركز المالي في حالات تغيير الأسعار، حتى تكون هذه القوائم ملائمة ومفيدة لاتخاذ القرار فإنه ينبغي، إجراء بعض التصحيحات على عناصر المركز المالي بالطرق البديلة والإفصاح عنها في قوائم ملحقاً بالقوائم حسب التكلفة التاريخية، وأبعد من ذلك فالقوائم المالية استناداً لمبدأ الإفصاح يجب أن تتضمن بوضوح قياس بعض الأفعال والأحداث التي لا يمكن قياسها قياساً كمياً نقدياً، مثل قدرات المسير، كفاءة العمال، سير الأبحاث، توترات الاجتماعية لدى العمال... الخ.

ي- مبدأ الحيطة والحذر

يفيد مبدأ الحيطة والحذر إلى الأخذ بأحد المبادئ أو الأساليب من بين الأساليب المتوفرة عند قياس عنصر معين، بحيث يؤدي هذا الأسلوب إلى تخفيض نتيجة العمليات وليس زيادتها، ومن ثم تخفيض في صافي الأصول وليس تضخمها، ويصبح تطبيق هذا المبدأ من الأهمية بمكان في ممارسة العمليات في الحالات التي تتطوي على درجة عالية من المخاطرة أو عدم التأكد، فقد يجد المحاسبون والمهنيون أنفسهم أمام مشاكل صعبة تتعلق بتقسيم بعض عناصر المركز المالي للمؤسسة، ومن أجل توخي الحيطة والحذر فإنهم يلجؤون إلى أساليب قياس تعطي أقل تقييم ممكن، مدركين بأن من وجهة نظر المستفيدين الخارجيين من المعلومات تضخيم الأرباح هو أخطر بكثير من التقليل أو الإغفال فيها،

ولتوضيح ذلك نفترض أن إحدى مؤسسات التوزيع التي اشترت بضائع بمبلغ 1000 دج في الأول من ديسمبر من السنة ن، في نهاية السنة ن كان سعر السوق لنفس البضائع ب 900 دج، فبأي سعر يتم إظهار البضائع في القوائم المالي، والتزاما بمبدأ الحيطة والحذر يقوم المحاسب بتخصيص مؤونة تتعلق بتدهور المخزون حتى تظهر البضائع بسعر السوق لأنه أقل من التكلفة التاريخية برغم أنه ليس هناك ما يشير إلى استمرار سعر السوق عند هذا الحد، بل قد يتغير أو يرتفع في الدورة المقبلة ن+1 وعند ذلك يقوم المحاسب بإلغاء المؤونة.

2.1- المشاكل والمحددات المتعلقة باستخدام الخصائص النوعية

- أ- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية: إذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة. فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة؛ لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا - أو تمثيلا- للواقع الفعلي.
- ب- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب؛ ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية. كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال و عدم التأكد .
- ت- ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة؛ لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر. (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعد مفيدا وذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار .
- ث- كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها. (اختبار التكلفة / العائد). فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

ج- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أنه تواجه مستخدميها صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه. على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب. لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

ح- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة. إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.

3-1 المتغيرات المحاسبية

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بتلقي بيانات من البيئة خارج المؤسسة وبيانات أخرى من داخل المؤسسة، وكما سبق ذكره لكل نظام، نظام معالجة يقوم بمعالجة هذه البيانات بحيث تجرى بعض التغييرات عليها، وترتبط أنواع المحاسبات بأنواع عديدة من المتغيرات المحاسبية والتي نوجزها فيما يلي:

أ- **المتغيرات الهيكلية والنشاط:** إن الهدف من إعطاء ملخص عن مصادر المؤسسة ويتمثل ذلك من خلال تقييم موجوداتها ومتابعة أداء نظامها المحاسبي، والمتغيرات الهيكلية والنشاط تضمن لنا هذا الهدف.

ب. **المتغيرات الهيكلية:** إن المتغيرات الهيكلية تهتم بتحديد العلاقات الداخلية بين مختلف أطراف نظام المعلومات المحاسبي وتقوم بحصر مجموع موجودات ومطالب المؤسسة، وفي أي نظام معلومات محاسبي نلاحظ مجموعتين من المتغيرات الهيكلية هما عناصر المركز المالي والمستخدمون. وحسب منظور النظام لمحاسبي فإن المتغيرات الهيكلية يمكن النظر إليها من زاويتين الأولى نظرة شاملة

وذلك راجع لكون الديون والزيائن والنقديات لها خصائص المتغيرات الهيكلية، كالمباني والآلات، والنظرة الضيقة تتعلق بعدم اعتبار العنصر البشري داخل المؤسسة ضمن النطاق المحاسبي.

ج. **المتغيرات النشاط:** تتلخص متغيرات النشاط في قياس المدخلات من خارج النظام المحاسبي وتحويلها إلى مخرجات خارج النظام وفي الأخير يتم تقييم فعالية هياكل المؤسسة ، إن التمييز بين هذين النوعين من المتغيرات (الهيكلية والنشاط) يكون في بعض الحالات صعبا جدا، فنجد أن حدث محاسبي مترجم من خلال متغير هيكلي، يحسب على أنه ناشئ من متغير نشاط والعكس صحيح، فمثلا المصاريف المدفوعة على الحملات الإعلانية تعتبر من قبيل متغيرات النشاط وتؤدي إلى تخفيض نتيجة الدورة، لكن كثير من الدراسات¹ تبين أن الإعلانات تمثل رأسمال يستثمر على عدة سنوات مقبلة وينتج للمؤسسة عائد حتى في السنوات التي لم تصرف فيها مبالغ على الإعلانات، وعلى هذا الأساس فالمصاريف المدفوعة على الإعلانات ليست تكاليف بل هي استثمارات ومن ثم تعتبر من المتغيرات الهيكلية وليس من المتغيرات النشاط ونفس الشيء يمكن أن يحصل بالنسبة لمصاريف العاملين، حيث تعتبر في المحاسبة التحليلية على أنها مصاريف استغلال عادية، بل تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة حول العنصر البشري داخل المؤسسة محاولين بذلك إدراج مصاريف العاملين ضمن أصول المؤسسة والمبالغ المنفقة على هذا العنصر هي من المتغيرات الهيكلية وليس من المتغيرات النشاط.

من المثاليين السابقين المتعلقين بمصاريف الإشهار ومصاريف العاملين تتضح الصعوبة الكامنة في التمييز بين متغيرات المحاسبية، أي صعوبة التوجيه المحاسبي للأحداث التي تقوم بها المؤسسة، والتمييز بين ما هو مصاريف وما هو استثمار، وفي المستقبل قد يؤخذ هذا الإشكال بعين الاعتبار في تصميم القوائم المالية وخاصة قائمة الميزانية لتصبح تشمل في عناصرها بعض المصاريف على أنها استثمارات كما تم شرحه أعلاه.

ب- **متغيرات الوضعية ومتغيرات التدفق:** إن الأفعال والأحداث التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبية تتميز بالحركة كباقي الأحداث الاقتصادية لكن تحليل هذه الأفعال يتم إما بطريقة ديناميكية أو بطريقة سكونية (ساكنة).

د. **متغيرات الوضعية:** فالتحليل بطريقة السكونية يمكن تشبيهها بآلة التصوير التي تأخذ صورة على وضع معين في لحظة زمنية معينة، وتقيد هذه الطريقة اكتشاف التغيرات بين وضعيتين في لحظتين

¹ J.P HELFER, *Pour une nouvelle Pratique comptable a l'égard des dépenses Publicitaire*, Revue Financière de comptabilité, 1977, N°77, P 565.

مختلفتين، مثل وضعية عناصر الميزانية بين لحظتين 1/1/ن و 12/31/ن وهي بذلك تهل العامل الزمني ولا تأخذه بعين الاعتبار، وهذا بالضبط التفسير المقابل للمتغيرات الوضعية.

هـ. **متغيرات التدفق:** الطريقة الديناميكية تأخذ عامل الزمن بعين الاعتبار بعكس الطريقة الستاتيكية، فالأفعال التي تقوم بها المؤسسة مع باقي الأعوان الاقتصاديين يتولى النظام المحاسبي تتبع مسارها، ابتداء من مصدرها إلى أن تستقر، وهذا ما يتلخص في عملية التسجيل والتبويب المحاسبي للأحداث الاقتصادية، وهذه الأخيرة نعبر عنها في النظام المحاسبي بالتدفق، إلا أن هناك فارق الزمن الذي يستغرقه الحدث الاقتصادي والزمن الذي يستغرقه نفس الحدث من الناحية المحاسبية، فالإحداث من الناحية المحاسبية لها نفس الزمن وليس أي علاقة بالزمن الذي يقضيه الفعل الاقتصادي، بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي يمكن أن يتعامل مع الأحداث الاقتصادية خارج حدود الزمن الذي حدث الفعل مثل إعادة ترتيب التبويب وتصحيح الأخطاء... الخ.

4-1 أنواع المحاسبات

إن لتعدد المتغيرات المحاسبية دور هام في تحديد أنواع المحاسبات، فدمج المتغيرات المحاسبية مثلى مثلى من شأنه أن يحدد لنا كل نوع من المحاسبة كما سوف يتم إيضاحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 07: المتغيرات المحاسبية وأنواعها

	متغيرات نشاط	متغيرات هيكلية	
تحليل ستاتيكي	II	I	متغيرات الوضعية
تحليل ديناميكي	IV	III	متغيرات التدفق
	تقييم الذمة	تقييم الأداء	

المصدر: Pierre GENSSE ، Systèmes d'informations comptable et variations monétaire. P 32 و.

المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية تهتم دوريا بوضع تقييم لعناصر ذمتها المالية وتحديد صافي مركزها المالي ويتم ذلك من خلال تقييم أداء عناصر موجوداتها، هذا من جهة ومن جهة أخرى فالمحاسبة

وبطريقة ساكنة تعطينا ما تملكه المؤسسة وما عليها من مطالب في لحظة 12/31 ن، كما تلخص لنا مسار أفعال المؤسسة خلال دورة معينة وهذا ما يسمى بالدراسة الديناميكية.

في المنشأة الاقتصادية قد يجمع المتغير الواحد بين عدة أنواع من المتغيرات، فقد يكون:

- المتغير متغير وضعية ومتغير هيكلية في نفس الوقت وعندئذ تكون هذه المتغيرات تعبر عن الميزانية كما هو موضح في الشكل 10 في الحيز I .
- المتغير متغير تدفق ومتغير نشاط في نفس الوقت ويتم تسجيل هذه المتغيرات على مستوى حسابات النتائج (تكاليف والنواتج)، ومن ثم قياس مستوى نشاط المؤسسة وقياس أداء أصول المؤسسة والموضحة بشكل رقم 10 في الحيز IV .
- المتغير متغير الوضعية ومتغير النشاط ويتم تسجيل هذه المتغيرات لقياس مستوى حساب نتيجة الدورة الموضحة بشكل رقم 10 في الحيز II .
- المتغير متغير هيكلية متغير تدفق وتمثل هذه المتغيرات حسابات الميزانية، و الموضحة بشكل رقم 10 في الحيز IV .

من خلال الشكل رقم 10، يتضح انه هناك نوعين من المحاسبات وهما محاسبة الموجودات ومحاسبة النشاط وهذان النوعان في الواقع يعبران في نفس الوقت عن محاسبة الوضعية ومحاسبة التدفق.

أ- محاسبة الموجودات ومحاسبة النشاط

تهتم كل من محاسبة الموجودات والنشاط على التوالي بدراسة هيكل المؤسسة والقياس السنوي للأداء، فدراسة هيكل المؤسسة يتم من خلال البحث عن القوانين التي تحكم العلاقة بين مجموعة العناصر للوحدة (المؤسسة) المعينة، و من الناحية المحاسبية نعبر عنه بالمتغيرات الهيكلية وهذا من صميم عمل المحاسبة المالية، فيما يخص تحليل الأداء فهو يبحث عن قياس فعالية هيكل (أصول) المؤسسة إما بطريقة ستاتيكية من خلال متغيرات الوضعية والنشاط (معبر عنه بالميزانية)، وإما بطريقة ديناميكية من خلال متغيرات التدفق ومتغيرات النشاط (معبر عنه بجدول حسابات النتائج)، و يتحدد القياس نفسه لأداء أصول المؤسسة وذلك من خلال الميزانية (تطور المتغيرات الهيكلية) وجدول حسابات النتائج (تطور متغيرات النشاط) والخلاصة أن قياس أداء المؤسسة يمكن قياسه بطريقتين وهما أسلوب التحليل الهيكلي وأسلوب تحليل الأداء.

ب- محاسبة الوضعية ومحاسبة التدفق

إن كل من محاسبة الوضعية ومحاسبة التدفق تمكننا من تتبع وضعية المؤسسة وتطورها لحظة بلحظة، فمحاسبة الوضعية هي محاسبة تلخص وضعية المؤسسة في لحظة زمنية معينة في الغالب في

نهاية السنة، حيث تعطي لنا صورة عن موجودات المؤسسة وإلتزاماتها والممثلة بالميزانية الختامية، وهذا ما يفسر النظرة الستاتيكية للمحاسبة، ذلك لأنها تهمل عنصر الزمن فلا يمكن القول مثلا الاستثمارات التي تتضمنها المؤسسة هي كذا خلال السنة، بل القول الصحيح تقدر الاستثمارات في 12/31/ن بكذا مبلغ. بينما محاسبة التدفق تقيس التغيرات والتطورات عبر مجال زمني، تهتم بتتبع مسار حركة المتغيرات وترتيبهم من حيث الزمن، وهذا ما يعبر عنه بالتسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وفي الغالب أفعال يمكن ترجمتها في شكل متغيرات تدفق نشاط، و نادرا ما تكون متغيرات تدفق وضعية.

5-1 العلاقات المحاسبية

كل الأفعال والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يمكن ترجمتها إلى أفعال محاسبية بالاستناد إلى العلاقة **المصدر = الاستخدام** أو **مجموع المصادر = مجموع الاستخدامات**

ويقصد بالمصدر أصل وجود الشيء، أي منبع السلع والخدمات أو الديون... إلخ، الذي هو في حوزة المؤسسة وهذه المصادر يمكن أن تنشأ من المؤسسة نفسها أو من المحيط الذي تتعامل معه. كما يقصد بالاستخدام الاستعمال الذي يتطلبه وجود المصدر الذي هو في حيازة المؤسسة والذي يكون في شكل سلع وخدمات وديون... إلخ. فمن الناحية المحاسبية كل فعل تقوم به المؤسسة سوى داخل المؤسسة أو مع محيطها يمكن تصويره في شكل تدفق اقتصادي نقطة بدايته تسمى بالمصدر ونقطة وصوله تسمى بالاستخدام ومصحوب بقيمة مالية، إذن لكل مصدر استخدام معين ويمكن القول ، أصل المصدر يساوي استخدام المصدر. إن الفائدة من هذه المعادلة هي التمثيل المتجانس للأفعال التي تقوم بها المؤسسة من حيث أن كل الظواهر لها مصادر واستخدامات، ومن خصائص هذه التدفقات هي المحافظة على قيمة التدفق خلال مساره من نقطة انطلاق المصدر إلى نقطة وصول الاستخدام، بمعنى أنه لا يوجد ضياع في قيمة التدفق.

إن العلاقات المحاسبية تقوم على عامل هام وأساس هو عدم تلاشي أو اضمحلال لقيمة التدفق، وهذا ما يفسر القاعدة التالية: " كل مصدر يستخدم إما بصورة مؤقتة أو بصورة نهائية "، وفي بعض التدفقات فإن أطراف العلاقة يكون التبادل للقيم غير متكافئ كما هو الحال في تدفقات النتيجة ومن أجل المحافظة على تكافؤ أطراف العلاقة فإنه يدرج عنصر الريح (كمصدر) أو عنصر الخسارة (كاستخدام)، في إحدى العمليات إذا كان مجموع المصادر أكبر من مجموع الاستخدامات فهذا يمثل ضياع لقيمة التدفق ويعبر عنه بالخسارة كاستخدام حتى يمكن المحافظة على المساواة بين أطراف

العلاقة ، وفي الحالة المعاكسة إذا كان مجموع المصادر أصغر من مجموع الاستخدامات فهذه كذلك حالة غير مكافئة الأطراف ندخل الربح كمصدر حتى تتحقق المساواة.

2- الخصائص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبية

2- 1 نطاق نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر المجال التقليدي للمحاسبة غامض وغير دقيق وذلك راجع لاتساعه، حيث نجد المحاسبة الديموغرافية التي تقيس الوفيات والمواليد ... إلخ، وكذلك محاسبة المواد التي تتعامل مع الكميات فقط، ومحاسبة الموارد البشرية التي تحالي إعطاء مفهوم اقتصادي للعامل البشري وإدراجه ضمن موجودات المؤسسة، وأخيرا المحاسبة الفضائية التي تهتم بعدد النجوم ودوران الكواكب، وأمام تعدد هذه التقنيات ينبغي إعطاء توضيح دقيق لمجال ونطاق النظام المحاسبي ووضع خط فاصل بين أنواع المحاسبات والتقنيات التي ليس لها من المحاسبة إلا الاسم .

أ - عناصر المجال المحاسبي: إن المعاملات والأحداث التي تتم بين المؤسسة والمحيط، قد أبرمت برضاء المؤسسة كأى عقد من العقود يتطلب قبوله من طرفي العقد، وعلى هذا الأساس فإن هذه المعاملات من الناحية المحاسبية غير مفروضة على المحاسب، إلا أنها تختار بموضوعية استنادا إلى غايات يضعها النظام المحاسبي من أجل قياس موارد وأداء المؤسسة، كما أن هذه الأفعال والمعاملات يجب أن تشترك جميعها في خاصيتين أساسيتين، الأولى وهي أن يكون موضوعها ينطوي على الندرة وذات منفعة تعود على المؤسسة في الحاضر أو المستقبل، فهي بذلك لها قيمة اقتصادية، أما الخاصية الثانية إمكان قياسها كميا.

- الحدث المحاسبي هو حدث اقتصادي: إن التحليل الاقتصادي ينطلق من فكرة أن الأشخاص لديهم احتياجات ومن أجل تلبية هذه الحاجات يستعملون وسائل عديدة، والنشاط الاقتصادية بصفة عامة يعرف على أنه النشاط الذي يهدف إلى إنتاج السلع والخدمات التي تتميز بالندرة والمنفعة لتلبية حاجات أشخاص بالكميات الكافية. إن معظم الكتاب في مجال المحاسبة¹ يتفقون على أن المحاسبة تهتم بترجمة الأفعال الاقتصادية المتمثلة في قضايا الإنتاج والتوزيع والاستهلاك والثروة، وعلى هذا الأساس نجد هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة وعلم الاقتصاد، وهذه العلاقة تحدد لنا بالضبط مجال المحاسبة كما

¹ عبد الحي مرعي واخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 101.

يوضح J.MEYER¹ (إن المحاسبة بطبيعتها مقتصرة على الأحداث الاقتصادية ... وهناك العديد من الأفعال مثل الإنسانية، الاجتماعية، السيكلوجية لا يرصدها النموذج المحاسبي إلا إذا كان لها آثارا اقتصادية). فالأفعال المحاسبية هي أفعال اقتصادية وتكميمها وقياسها يساعد على تعريفها أكثر .

- الحدث المحاسبي القابل للقياس كميا: ويقوم النموذج المحاسبي على قياس الأحداث بطريقة كمية أي استعمال أرقام كنتائج للقياس، فالمحاسبة جاءت من أجل تكميم النشاط الاقتصادي وليس إعطاء تفسير نظري أو مجرد. والقياس المحاسبي ما هو إلا تعبير عن بعض الخواص الكامنة في أصل معين أو العلاقات الكامنة بينهما، ويلزم لكي يكون القياس معبرا بصورة نافعة عن خاصية الأصل يجب أن يكون صادقا، وحتى يتحقق ذلك فإنه يلزم بالإضافة إلى توافر قواعد تعبير ملائمة لا بد كذلك من تجانس مفردات موضوع القياس المرغوب التعبير عن أحد أو بعض خواصه.

والتعبير بالقياس المحاسبي لا يكون تعبيرا لغويا فقط، ذلك لأنه لا يوفي الغرض منه، بل يعتمد على التعبير العددي عن الظواهر والعلاقات بين المتغيرات، وعادة ما تكون الأعداد والعلاقات بينهما محددة ومعروفة مسبقا، فالعدد 10 معرف أنه عشرة أمثال الوحدة وهي في نفس الوقت أصغر من 20 وتساوي نصفه. لذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف الأصل موضوع القياس والخاصية المراد قياسها، فمثلا إذا كانت هناك مجموعة من الأصول فنعرف مسبقا أن هذه الأصول إما أن تكون نقدية أو غير نقدية، فمن حيث الخاصية التي نرغب في التعبير عنها بالقياس يمكن أن نقسم الأصول إلى فئتين أصول نقدية وأصول غير نقدية، وإذا أردنا التعرف مثلا عن الغرض من اقتناء هذه الأصول فتكون نتيجة القياس كذلك فئتين أصول متداولة وأصول ثابتة، وأخيرا إذا كنا نرغب في قياس خاصية التقييم الكمي (تقييم الأصول) فنجد أن هذه الأصول تشترك كلها من حيث إمكانية التعبير عنها بعدد معين من وحدات النقد .

2-2 حدود المجال المحاسبي

إن تحديد مفهوم الحدث المحاسبي كما سبق شرحه سابقا، يمكننا من حصر المجال المحاسبي ومن ثم وضع حدود لهذا المجال، للفصل بين الأفعال التي تدخل ضمن مجال المحاسبية والقابلة للقياس وتلك الأفعال الأخرى التي تدخل ضمن مجال تقنيات أخرى هذا من جهة، والتمييز بين الأفعال الاقتصادية والغير الاقتصادية من جهة أخرى، على اعتبار أن كل فعل محاسبي هو فعل اقتصادي، فكثير من الظواهر والأحداث التي يتم معالجتها بواسطة تقنيات مختلفة هذه الأخيرة تحسب من طرف

¹ Pierre GENSSE , Systèmes d'informations comptable et variations monétaire, P 29.

لبعض من تقنيات المحاسبة في حين بعض هذه الأفعال في الحقيقة هي أفعال غير محاسبية و الجدول التالي¹ يوضح لنا ترتيب الأفعال القابلة للتكميم من حيث مدى اقتصاديتها ومدى قابليتها للقياس.

الجدول رقم 08: الأفعال الاقتصادية ومدى قابليتها للقياس

أحداث غير اقتصادية	أحداث اقتصادية	
	المجال المحاسبي - المحاسبة الخاصة. - المحاسبة الوطنية - المحاسبة العمومية - المحاسبة المالية	أحداث قابلة للقياس.
	- محاسبة الموارد البشرية أو المحاسبة الاجتماعية. - محاسبة اجتماعية/اقتصادية	أحداث لم يتم قياسها.
مثل " محاسبة الفضاء "	- محاسبة ديمغرافية. - حسابات الأقمار الصناعية.	أحداث غير قابلة للقياس.

Source :Pierre GENSSE ، *Systèmes d'informations comptable et variations monétaire*, P 38.

2-2-1 الأحداث الاقتصادية الغير قابلة للقياس:

كثير من الأحداث الاقتصادية التي تحدث على المستوى القومي أو على مستوى المؤسسة الواحدة لم يتم إدراجها ضمن المجال المحاسبي، مثل العمل المنزلي للنساء في المحاسبة الوطنية، و على المستوى الجزئي فكل المحاسبين لا يعطون أي أهمية للأحداث التي تخص الموارد البشرية ماعدا الأجور التي تسجل على أنها من المتغيرات النشاط، لكن في السنوات الخيرة تزايد الاهتمام من طرف الكثير من الباحثين وكانت الأبحاث تدور حول إدراج المتغيرات التي تتعلق بالأجور ضمن المتغيرات الهيكلية إلا أن الاختلاف بين هؤلاء الباحثين يكمن في أي طرف من قائمة المركز المالي يجب إظهار العنصر البشري.

أ-الموارد البشرية كأصل من الأصول:

إن المستوى التقني الذي تتطلبه بعض الوظائف، والتخصص الذي يتطلبه التعايش والتأقلم مع المؤسسة، حتى وإن كان العامل لديه معارف وتأهيل متحصل عليه في المدارس، فإن هذه المعارف تتآكل وتندهور مما يتوجب على المؤسسة إنفاق مبالغ ضخمة من أجل توظيف، وتكوين وتحسين العمال، هذه

¹ Pierre GENSSE ، *Systèmes d'informations comptable et variations monétaire*, P 32.

المبالغ أو النفقات من الناحية الاقتصادية تعتبر لها موصفات الاستثمارات، وبرغم من الصعوبات التي تواجه تطبيق هذه الأبحاث، مثل الفوارق الموجودة في درجة الذكاء ومستوى الأداء الذي يختلف من شخص إلى آخر في نفس المنصب، تغييبات العمل، العطل المرضية، تقدم العامل في السن... الخ. فإن شركة BARRY CORPORATION في COLOMBIA، (Ohia) نشرت في سنة 1970 قوائمها المالية التي تضمنت العمال كاستثمارات، قابلة للاهلاك كباقي الاستثمارات الأخرى، في نفس التطبيقات قامت بها العديد من الشركات الأمريكية مثل شركة Westinghouse، Texas Instrument، lookeed، لكن اختلاف هذه الشركات كان في الطرق التي استعملتها، وكان هدفهم جميعا هو تقييم العنصر البشري وتصنيفه ضمن الاستثمارات المعنوية.

ب- الموارد البشرية كمصدر من المصادر:

إن العنصر البشري يأخذ كأصل من الأصول، هناك آخرون مثل E.Marquès الذي يعتبر العنصر البشري في المؤسسة كشريك يجب مكافأته على مدة زمنية طويلة، ويجب أن يمارس نفوذه كباقي المساهمين وأصحاب رأسمال وأصحاب الديون... الخ، فهي إذن تأخذ مكانة ضمن قائمة مصادر المؤسسة في قائمة المركز المالي. لكن المشكل الأساسي الذي يقف كعائق أمام تطبيق هذه البحوث هو مشكلة تقييم الموارد البشرية.

ولقد تزايد الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية، وتقدمت الأبحاث ولدراسة تأثير المحيط الاجتماعي على المؤسسة، وتحديد العلاقة بينهم، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الاقتصادية-اجتماعية (LA COMPTABILITE SOCIO-ECONOMIQUE) وتحاول هذه الأخيرة أن تقيس التدفقات التي تحدث بين المؤسسة والمجتمع (الموارد البشرية، المستهلكين، التلوث، الجماعات المحلية... الخ).

2-2-2 الأحداث الاقتصادية الغير قابلة للقياس.

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بقياس الأفعال الاقتصادية، مستعملا وحدة قياس وهي النقد، وعلى هذا الأساس فهناك بعض تقنيات تعالج بعض الأفعال الاقتصادية لكن لا تستعمل وحدة القياس التي يستعملها النظام المحاسبي، فهي تخرج من النطاق المحاسبي، مثل ما يصطلح عليه بالمحاسبة الديمغرافية التي تهتم يوميا بجمع معلومات مختلفة عن الولادات، الوفيات، عدد الأشخاص الذين يعبرون الحدود... الخ، ويتم معالجة هذه المعلومات وتبويبها في جداول وقوائم تحسب الجنس والجنسية والوظيفة... الخ، تمكن هذه الأخيرة في أخذ قرارات معينة مثل تخطيط الوظائف، التعليم، ونلاحظ أن وحدة القياس في المحاسبة الديمغرافية هي الفرد نفسه وهي بذلك لا تخرج عن مجال علم الإحصاء.

2-2-3 الأحداث الغير اقتصادية الغير قابلة للقياس

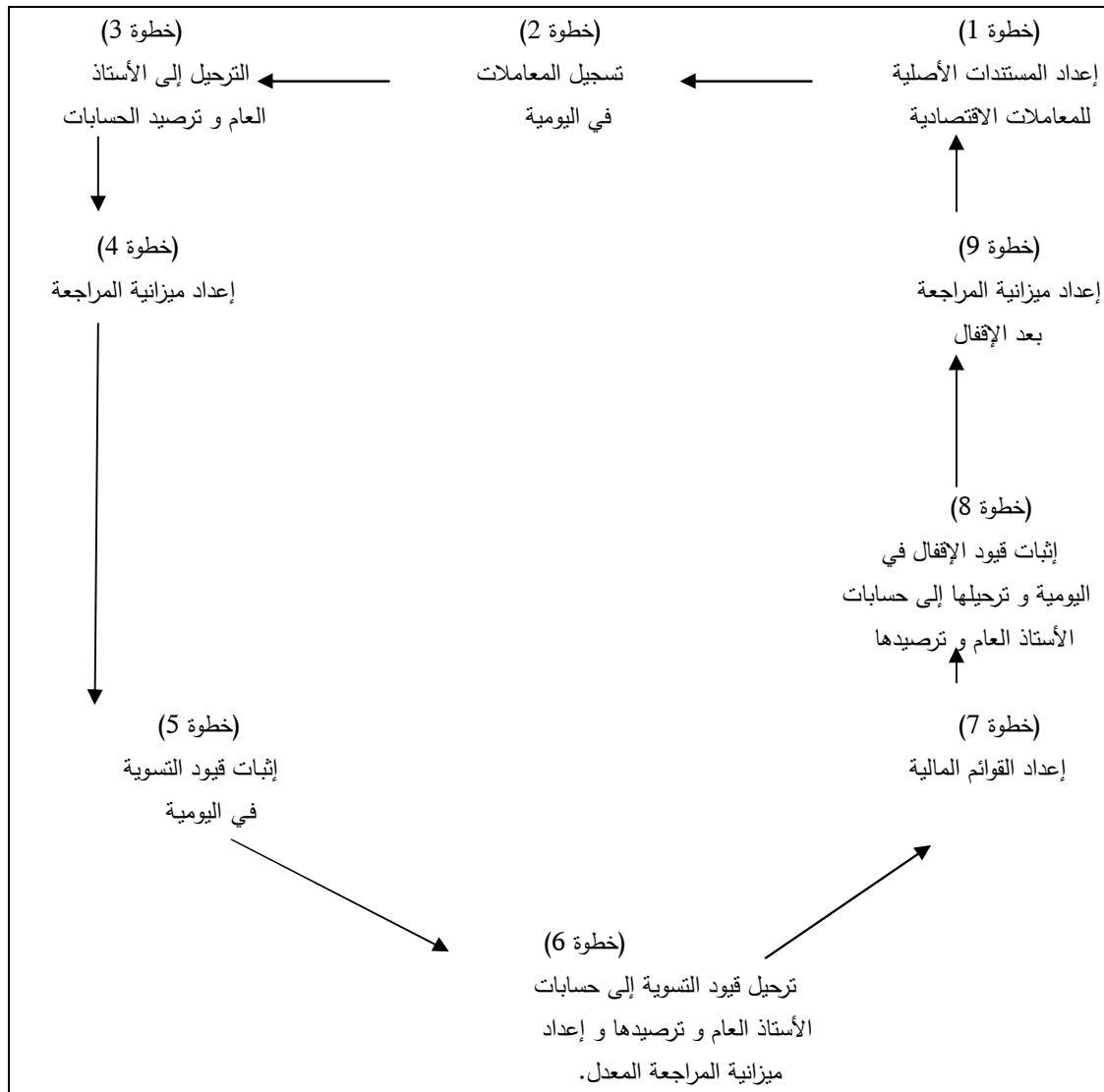
كما يتضح من الجدول السابق فمحاسبة الفضاء تجمع بين خاصيتين تجعلها تخرج من المجال المحاسبي، وهما عدم القابلية للقياس وعدم اقتصادية الأحداث التي تعالجها، و تقوم هذه التقنية كما يراها " E de Fages¹ في كتابه المبادئ أساسية للمحاسبة، المساحة التي تتحرك فيها المهجريات والكائنات والكائنات الصغيرة جدا، وتتولى المحاسبة بقياس حركة هذه الكائنات واتجاهاتها وترتيب هذه الظواهر الملاحظة.

2-3 خطوات عمل نظام المعلومات المحاسبية

يمكن تلخيص خطوات عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية في الشكل التالي:

¹ Pierre GENSSE , Systèmes d'informations comptable et variations monétaire, P34

شكل رقم 09 : خطوات الدورة المحاسبية



المصدر : ستيفن أ. موسكوف ومارك ج. سيمكن ، مرجع سبق ذكره ، ص 34

تفيد التقارير المالية الجهات الخارجية بمعلومات ملائمة خاصة بأرباح الشركة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية الفترة، ومقدار رأس المال العامل ومصادره واستخداماته. وحتى نستطيع الحصول على تلك المعلومات، يجب أن تحتفظ المؤسسة بنظام للدفاتر المحاسبية لتسجيل البيانات المالية الناتجة عن عمليات اليومية وتحويل هذه البيانات إلى معلومات ملائمة يتم توصيلها إلى الأطراف الخارجية. وتسمى عملية تحويل البيانات هذه « الدورة المحاسبية » ويوضح التحليل التالي خطوات الدورة المحاسبية مع التركيز على نوعية المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية.

- الخطوة الأولى: إعداد المستندات الأصلية للمعاملات الاقتصادية.

إن المعاملات الاقتصادية تؤدي إلى تغيير في قيمة حسابات الأصول أو الخصوم أو حقوق الملكية أو إيرادات أو مصروفات الوحدة الاقتصادية مجتمعة أو فرادى. ويجب أن نذكر هنا أن الوحدة المحاسبية تحتفظ بحساب مستقل لكل عنصر مالي بحيث يمكن الحصول على معلومات لقيمة أرصدة كل منها، مثل أرصدة حسابات النقدية والمدينين وأوراق الدفع وما إلى ذلك. وتنتج المعاملات عن النشاط الاقتصادي بين الوحدة المحاسبية وأطراف خارجية مثل الزبائن والموردين، وأطراف داخلية للمؤسسة مثل دفع المرتبات الشهرية للعمال والمسييرين. ويجب أن تكون المعاملة قابلة للقياس في صورة كمية بوحدات نقدية حتى يمكن إثباتها ومعالجة بياناتها في نظام المعلومات المحاسبية.

و ينتج عن كل معاملة اقتصادية ما يبررها من مستندات أصلية. فعلى سبيل المثال تحرر فاتورة المبيعات عن كل صفقة، يعطي صورة منها للعميل ويستخدم صورة أخرى لإثبات الصفقة في الدفاتر المحاسبية، كما يستخدم هذا المستند كمدخلات لمسار المراجعة في المحاسبة المالية، ويمثل المستند الأصلي دليلاً ملموساً على وقوع الحدث الاقتصادي والذي بدوره لا يتم إثبات المعاملة في السجلات المحاسبية، كما يمثل المستند نقطة البداية في مسار المراجعة. وتختلف أنواع المستندات باختلاف نوع النشاط الاقتصادي الذي تقوم به الوحدة المحاسبية. وبالإضافة إلى فواتير البيع في مثالنا السابق يجد هناك عدد آخر من المستندات منها:

- فواتير المشتريات وتشتمل على معلومات عن نوع البضاعة المشتراة وكميتها وقيمتها وتاريخ شرائها وشروط الائتمان الممنوحة؛

- أذونات الاستلام وتشتمل، بجانب بيانات البضاعة والأصول المشحونة؛

- بطاقة الوقت وتشتمل على معلومات عن عدد ساعات العمل لكل موظف خلال فترة معينة،

تستخدم هذه البطاقات في حساب المرتبات والأجور الدورية؛

- أذونات الدفع وتشتمل على معلومات عن اسم وعنوان المستفيد ومبلغ الشيك والغرض منها السداد؛

- ويتضح هنا أن استخدام تلك المستندات ما هو إلا وسيلة لجمع البيانات اللازمة لإدخالها في نظام المعلومات المحاسبية.

- الخطوة الثانية: تسجيل المعاملات اليومية

يتم إثبات قيمة المعاملات الاقتصادية، من واقع المستندات الأصلية، طبقاً لتسلسل حدوثها التاريخي في دفتر اليومية العامة. فإذا افترضنا أن المدير العام يحتاج إلى معلومات خاصة بصفقة ما

حدثت في يوم معين، فيمكنه ببساطة أن يرجع إلى تاريخ هذا اليوم باليومية العامة. ويجب مراعاة أنه إذا كانت الشركة تستخدم نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني، فستحتفظ باليومية العامة على وسيلة تخزين معلومات مثل الشريط المغنط الذي يمكن استخراج البيانات المخزنة عليه، بواسطة برامج الكمبيوتر.

ومن أجل التغلب على مشكلة كثرة عدد المعاملات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية خلال فترة معينة، يمكن جمع هذه المعاملات في مجموعات متجانسة حسب تكررها والتي من شأنها تسهل مهمة معالجة هذه البيانات بأعلى كفاءة ممكنة ومن أهم مجموعات المعاملات الاقتصادية والمحاسبية الشائعة:

- العمليات الخاصة باقتناء الاستثمارات أو المخزونات؛
- العمليات الخاصة بمصاريف الاستغلال؛
- العمليات الخاصة ببيع السلع والخدمات؛
- العمليات الخاصة باستلام ودفع نقدية.

ويوجد بالمنشآت الصناعية مجموعة أخرى من المعاملات المحاسبية تختص بجمع بيانات تكلفة الإنتاج تحت التشغيل والبضاعة الجاهزة من مواد أولية وأجور مباشرة وصناعات مختلفة.

أ - العمليات الخاصة باقتناء الاستثمارات والمخزونات.

يمثل الجانب المدين من هذا القيد حساباً من حسابات الأستاذ العام تسجل فيه قيمة كافة المشتريات من البضائع والسلع التي تحصل عليها المؤسسة بغرض بيعها. وتستخدم بعض المؤسسات حساب فرعي للمخزون السلعي حيث يفصل في كل حساب المعاملات الخاصة بكل نوع أو مجموعة أنواع من المخزون، وبذلك يتمكن المدير من معرفة أرصدة وقيمة كل نوع على حدة، وبالتالي إعداد خطة شراء المخزون ودراسة وتحليل أرصدة السلع بطيئة الدوران. وفي نفس الوقت عندما تشتري المؤسسة احتياجاتها من السلع والبضائع من عدد كبير من الموردين بشروط ائتمان مختلفة، تستطيع الإدارة الحصول على المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة النقدية وخطة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، والاستفادة من الخصم النقدي عند السداد في مواعيد الخصم الممنوحة. ويمكن الحصول على تلك المعلومات من دراسة أرصدة حسابات الموردين في دفاتر أستاذ الدائنين الفرعي.

ب - العمليات الخاصة المحاسبية على مصروفات الاستغلال.

ويتم حصر مصاريف الخدمات من واقع فواتير موردو الخدمات مثل فواتير الإيجارات والكهرباء والإصلاحات... إلخ وكذلك بالنسبة للمرتبات والأجور فيتم إثباتها من البيانات التفصيلية الموجودة بكشوف المهايا والأجور داخل نظام المعلومات المحاسبية، حيث يحتفظ بكشف مستقل لكل موظف

وعامل يحتوي على تفاصيل مرتب أو أجر كل منهم الإجمالي والصافي بعد طرح الاستقطاعات الدورية. كما يشتمل هذا الكشف على بيانات أخرى تتعلق بالحالة الاجتماعية، واسم ودرجة الوظيفة وما إلى ذلك. أما بخصوص مصاريف الضرائب والرسوم يقوم نظام المعلومات المحاسبية بتسجيلها من واقع السندات المعدة من طرف المحاسب وفق التشريع الجبائي ساري المفعول والمسددة أو تنتظر التسديد. فيما يتعلق بالمصاريف المالية والمتنوعة يسجلها النظام المحاسبي من خلال جداول الاهتلاكات الخاصة بالقروض المعدة من طرف الهيئات المصرفية التي تتعامل معها المؤسسة وفواتير المصاريف المتعلقة بالتأمينات وبعض الاشتراكات.

ج- العمليات الخاصة ببيع السلع والخدمات

إن عمليات البيع تمثل موضوع نشاط المؤسسة والغرض الذي من أجله أنشأة ولذلك تولى لها كبرى ويتم تسجيلها محاسبيا في الحالة العامة في القيود التالية والخاصة ببيع السلع سوى كان البيع على الحالة أو بيع منتجات مصنعة والعمليات التي تتعلق بتقديم الخدمات. ويمكننا نظام المعلومات المحاسبية من احتفاظ بدفتر أستاذ فرعي (حسابات فرعية) لزيائن للحصول على المعلومات اللازمة لإدارة الائتمان والتحصيل. ويجب أن يطابق مجموع أرصدة حسابات العملاء في دفتر الأستاذ الفرعي رصيد حساب المدينين في دفاتر الأستاذ العام. وغالبا ما تستخدم الشركات الكبيرة نظم الكمبيوتر في تسجيل البيانات وحساب أرصدة حسابات الزبائن في دفاتر الأستاذ الفرعي، حيث يقوم "قسم معالجة البيانات" أسبوعيا بإثبات معاملات البيع للعملاء وتحصيل أرصدة حساباتهم خلال الفترة في سجل كل عميل، واستخراج الرصيد الجديد للحساب. كما يجب برمجة الكمبيوتر لتحديد وتحليل آجال حسابات العملاء أسبوعيا وإعداد كشوف حسابات العملاء الشهرية.

فيما يخص المبيعات، فتحتفظ المؤسسة التجارية الكبيرة بدفتر أستاذ فرعي للمبيعات يوضح تفاصيل ذات أهمية كبيرة في إعداد مخطط وموازنة المبيعات والإيرادات، منها تفاصيل المبيعات الآجلة والنقدية، ومبيعات كل نوع أو مجموعة من السلع، والمبيعات في المناطق المختلفة التي فيها البيع أو تتواجد فيها فروع لمؤسسة، وكذا تفاصيل المبيعات لكل مندوب بيع ومكتب مبيعات. ويجب بالطبع أن يوافق مجموع هذا الأستاذ رصيد حساب المبيعات في دفتر الأستاذ العام.

وبمقابل حصول المؤسسة على حقوق، فيجب أن تضحي من جهتها بالشيء المباع أو بالسلعة وهذا ما يمثل تكلفة المبيعات الذي يترجم بالقيد الثاني هذا إذا كانت المؤسسة التجارية تتبع نظام المخزون المستمر، حيث يحمل كل من حساب تكلفة السلع المبيعة والمخزون بتكلفة المبيعات دوريا وقد تمسك بعض المؤسسات دفتر أستاذ فرعي لتكلفة السلع المبيعة والذي من شأنه تزويد قسم المبيعات والأقسام الأخرى بمعلومات يمكن مقارنتها بقيمة المبيعات لتحليل ودراسة الربحية لمزيج من السلع أو لمجموعة خاصة منها.

د - العمليات الخاصة باستلام ودفع نقدية.

وتحتفظ كثير من المؤسسات بدفتر أستاذ فرعي للمقبوضات النقدية يوضح تفاصيل المتحصلات من كلا المصدرين لسداد مصروفات التشغيل وسداد الديون والفوائد المستحقة عليها ودفع المستحقات إلى الدائنين التجاريين ... إلخ . ويستخدم المدير المالي المعلومات الواردة في الموازنة النقدية للرقابة على التدفقات النقدية خلال الفترة ، من خلال عمل المقارنات (بشكل دوري) بين رصيد حسابات النقدية وتفاصيل الموازنة النقدية. فإذا افترضنا على سبيل المثال، ارتفاع رصيد حساب النقدية في شهر معين عن مقدار النقدية المقدرة في الموازنة، فيجب على المدير المالي في هذه الحالة أن يعيد النظر في الخطة والبحث عن فرص لاستثمار الفائض في مشروعات مختلفة بهدف العمل على تحقيق عائد استثمار مرض. وعلى العكس من ذلك عندما يكون رصيد حساب النقدية أقل من المستوى المخطط في الموازنة مما قد يؤدي إلى عدم استطاعة المؤسسة سداد بعض التزاماتها، وبناء عليه يجب أن يقوم المدير المالي بتدبير مصادر للأموال مثل الاقتراض من البنوك أو إصدار سندات أو أسهم.

- الخطوة الثالثة: الترحيل إلى الأستاذ العام وترصيد الحسابات.

تقضي هذه الخطوة بتوحيد جميع الحسابات الفرعية وترصيدها في حسابات رئيسية تمثل هذه الأخيرة. دفتر الأستاذ العام الذي يشمل على حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية وإيرادات ومصروفات المؤسسة. وقد يتعذر على كل من الأطراف الخارجية أو الداخلية للمنشأة اتخاذ قرارات سليمة إذا لم يتوفر لديهم معلومات عن أرصدة هذه الحسابات. فإذا ما احتاج مدير الأفراد إلى معلومات بقيمة مصروف المهاييا خلال الربع الأول من العام، يستطيع الرجوع إلى رصيد حساب مصروف المهاييا في دفتر الأستاذ العام للحصول على تلك المعلومات.

و بالرغم من توفر المعلومات، عن المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة، في اليومية العامة إلا أنه من الصعب على مدير التسويق، مثلاً، الحصول على معلومات بأرصدة بعض العملاء أو قيمة المبيعات خلال فترة معينة، وذلك حيث أن اليومية ما هي إلا سجلاً يشتمل على تلك المعاملات وفقاً لتسلسل حدوثها الزمني. ولذلك يلزم على ذلك المدير الرجوع إلى حسابات المبيعات أو المدينين بالأستاذ العام للحصول على قيمة مجموع تلك العمليات.

و يجب أن تحتفظ المؤسسة بكل من اليومية العامة والأستاذ العام من أجل اتباع نظام معلومات محاسبية سليم، حيث يعتبر الأستاذ العام مرحلة تالية لعمليات التسجيل في اليومية العامة. هذا علماً بأن الأستاذ العام فقط يعتبر غير كافياً لتوفير المعلومات الكاملة عن عملية تجارية واحدة، ويجب هنا الرجوع إلى كل من جانب المدين والدائن لكل قيد محاسبي تم إثباته في اليومية العامة.

- الخطوة الرابعة: إعداد ميزانية المراجعة

إن ميزانية المراجعة ما هو إلا قائمة بأرصدة حسابات الأستاذ التي يتم ترصيدها في نهاية الفترة المالية لإعداد التقارير المالية. ومن استخدامات ميزان المراجعة التحقق من صحة مطابقة مجموع الأرصدة المدينة لمجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الأستاذ العام ومطابقتها لمجموع اليومية ، فضلا عن كونه خطوة أولى في سبيل إعداد القوائم المالية.

- الخطوة الخامسة: إثبات قيود التسوية في اليومية

يكون من الضرورة بمكان في معظم الأحيان إعداد قيود يومية لتسوية أرصدة حسابات الأستاذ العام قبل إعداد قوائم المالية عن الفترة المالية ويوجد وراء الحاجة إلى إعداد القوائم المالية عن الفترة المالية. ويوجد وراء الحاجة إلى إعداد تلك التسويات مبدئين محاسبيين هما: مبدأ "الفترة الزمنية" ومبدأ "المقابلة" .

و يقصد بمبدأ "الفترة الزمنية" تجزئة عمر الوحدة الاقتصادية إلى فترات زمنية متساوية (عادة تكون سنة) حتى يمكن تحديد مركزها المالي وحساب ربحية نشاطها في نهاية كل منها، بهدف تزويد الأطراف المختلفة المعنية بتلك الوحدة بمعلومات مالية ملائمة لاتخاذ قراراتهم، حيث أن هذه الأطراف لا تود أو لا يمكنها الانتظار حتى نهاية أجل المنشأة للحصول على تلك المعلومات. وبالتالي تكون المنشأة مسؤولة عن تزويد هذه الأطراف بمعلومات مالية صحيحة في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. ويقصد بمبدأ المقابلة هو تحقيق الدقة في حساب صافي أرباح أو خسائر خلال الدورة المحاسبية وكذلك تحديد قيمة عناصر مركزها المالي ويتم ذلك بأن تقوم المؤسسة تسجيل كل الإيرادات والمصاريف وإثباتها خلال الدورة بغض النظر عن كون هذه المبيعات أو المصاريف قد تمت نقداً أو على الحساب بمعنى ربط كل الإيرادات والمصاريف بالدورة الخاصة بهما.

و يتعلق الأمر بالعديد من تسويات لتحقيق هذين المبدئين ونوجز منهم :

ز. تسوية المصارف أو الإلتزامات الغير مسجلة.

ح. تسوية الإيرادات والحقوق الغير مسجلة.

ط. تسوية الإيرادات والمصاريف المسددة مسبقا

- الخطوة السادسة ترحيل قيود التسوية إلى حسابات الأستاذ العام وترصيدها وإعداد ميزان المراجعة المعدل.

في هذه الخطوة يتم ترحيل قيود التسويات من دفتر اليومية العام إلى دفتر الأستاذ العام بحيث يبدأ بالطرف المدين حيث ترحل المبالغ المسجلة في الحسابات المدينة من القيد إلى الأطراف المدينة لنفس الحسابات في دفتر الأستاذ العام، ونفس الشيء يتم بالنسبة لطرف الدائن الخاصة بالحسابات المقيدة، ثم يتم استخراج الرصيد الصحيح للحسابات ، في سبيل إعداد القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ، ويستحسن إعداد ميزان مراجعة معدل بالأرصدة الجديدة ومطابقته مع مجاميع اليومية لتأكد من الترحيل الحسابات المتعلقة بالتسوية.

- الخطوة السابعة: إعداد القوائم المالية.

يتم إعداد القوائم المالية باستخدام المعلومات الواردة في ميزان المراجعة المعدل بعد إثبات قيود التسويات في دفاتر الأستاذ العام، وتبين هذه القوائم المدة مبلغ الأرباح والخسائر المحققة خلال الفترة المحاسبية وكذلك المركز المالي للمؤسسة في نهاية المدة.

الخطوة الثامنة: إثبات قيود الإقفال في اليومية وترحيلها إلى حسابات الأستاذ العام وتحديد أرصدة الحسابات التي تأثرت بها

تعتبر حسابات المصروفات والإيرادات في الأستاذ العام جزءا من حسابات حقوق الملكية، حيث تستخدم هاتين المجموعتين من الحسابات بهدف حصر إيرادات ومصروفات الوحدة المحاسبية خلال الفترة، في حسابات مستقلة تستخدم أرصدها لاستخراج معلومات ملائمة لدراسة ربحية الوحدة خلال الفترة. مع مراعاة أن محصلة هذه الحسابات (الأرباح والخسائر) تخص ملاك المنشأة. ولذلك يتم إقفال أرصدة تلك الحسابات في آخر الفترة في حساب نتيجة الدورة. ولهذا السبب يطلق اسم "الحسابات المؤقتة" أو "الحسابات الاسمية" على حسابات عناصر المصروفات والإيرادات في دفتر الأستاذ العام، ويتم فتحها في بداية الفترة المالية وإقفالها في نهايتها. هذا بخلاف حسابات الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي والتي تمثل أرصدة حسابات حقيقية أو دائمة يتم فتحها في بداية الفترة المالية الموالية بالمتبقي من الأرصدة في الدورة السابقة.

ومن الضروري أن تقوم المؤسسة بإعداد قوائمها المالية فور انتهاء الفترة المحاسبية وإقفال دفاترها بقدر الإمكان، حتى تستطيع أن تزود مستخدمي هذه القوائم بمعلومات مالية حديثة وملائمة لاتخاذ القرارات.

الخطوة التاسعة: إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال

كما سبق ذكره في الخطوة الثامنة، تكون أرصدة حساب الإيرادات والمصروف كلها مرصدة، كما تعكس حسابات حقوق الملكية الأرصدة الصحيحة لحسابات الملاك آخر الفترة المالية مشتملة على أرباح أو خسائر الفترة.

وأخيرا يتم إعداد ميزان مراجعة آخر ليعكس الأرصدة المدينة والدائنة لحسابات الأستاذ الدائمة والتي تمثل الأرصدة الصحيحة لهذه الحسابات في بداية الفترة المالية التالية. وتتمثل أهمية هذه الخطوة في مطابقة مجموع الأرصدة المدينة ومجموع الأرصدة الدائنة لهذه الحسابات للتحقق من صحتها قبل بدء التسجيل في الدفاتر المحاسبية في الفترة المالية التالية.

خلاصة الفصل الثاني

لقد حاولنا في هذا الفصل التعريف بنظرية العامة لنظام، وذلك من خلال التطرق لماهيته، ومكوناته وخصائصه الأساسية. ثم ركزنا على دراسة النظام المحاسبي والمبادئ التي يقوم عليها، والتعرف على أهم وظيفة له والمتمثلة في تسجيل وتبويب وتخزين البيانات المحاسبية وكذا إعداد التقارير المالية على شتى أنواعها (تقارير إدارية، تقارير حكومية، ملفات للحفظ إلكترونياً) اللازمة لاتخاذ القرارات التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

ومما تقدم فإنه يمكن التأكيد على النقاط التالية:

- اعتبار المؤسسة نظام إداري مفتوح، يتفاعل مع البيئة المحيطة، وأن نظام المعلومات المحاسبية هو نظام فرعي له، يختص الأول بالبيانات والمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة ككل، بينما يختص الثاني بالبيانات والمعلومات المحاسبية؛
- وفق مفهوم النظام، تعتبر المحاسبة كنظام ينتج المعلومات المحاسبية؛
- الوظائف الإدارية والمتمثلة أساساً في اتخاذ القرارات تتوقف على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية؛

- إن نظام المحاسبي للمعلومات والمحكم التصميم والذي يزود المؤسسة بالمعلومات في الوقت المناسب كفيل بتحسين قدرة اتخاذ القرار والتمكين من المحافظة على أصول المؤسسة وتعظيم قيمتها.
- إن المحاسب اليوم يعمل في بيئة مثيرة ومعقدة ودائمة التغير، وإن البيئة الاقتصادية والقانونية التي يعمل بها المحاسب اليوم متغيرة أيضاً بطرق غير متوقعة .

خلاصة مما تقدم، فإن الأهمية الاقتصادية المتزايدة للموارد المعلوماتية أصبحت تشكل جزءاً من الاقتصاد العالمي الجديد وإحدى سماته المميزة، وأن عملية تحديد قيمة هذا المورد المعلوماتي يتطلب مناقشة المفاهيم التي تتناول عملية القياس الخاصة بهذا المورد على اعتبارها عملة ذات وجهين. الأول يمثل قياس كلفة الحصول على هذا المورد، والثاني يتمثل بتحديد القيمة الاقتصادية لهذا المورد باعتباره أحد عناصر الملكية الجديدة غير الظاهرة بصورة ملموسة.

الفصل الثالث

**إختلالات عمل النظام المعلوماتي المحاسبي
في ظل الظروف التضخمية والتصحيحات
المقترحة**

الفصل الثالث

إختلالات عمل النظام المعلوماتي المحاسبي في ظل الظروف التضخمية والتصحيحات المقترحة

تمهيد

يعتبر النظام المعلوماتي المحاسبي المسؤول عن إمداد وتوفير المعلومات الملائمة للأطراف المختلفة لأغراض اتخاذ القرارات، حيث أن القوائم والتقارير المالية التي تمثل نتاج النظام المحاسبي يجب أن لا تكون متحيزة لطرف من الأطراف التي تستفيد منها، لذا يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ ثبات القوة الشرائية .. الخ، وقد تم صياغة هذه المبادئ استنادا إلى افتراض وجود استقرار نسبي في المستوى العام للأسعار. إن اعتماد النظام المحاسبي التقليدي على مبدأ التكلفة التاريخية مع افتراض ثبات الوحدة النقدية لتقييم عناصر القوائم المحاسبية، وإعداد البيانات الخاصة بها، يترتب عليه في ظل التضخم وجود قصور كبيرا في البيانات المحاسبية التي يتم إعدادها وفقا لهذا النظام، يتمثل في سوء التقييم (التقييم بالنقص) لعناصر الميزانية، وتضخم (التقييم بالزيادة) للنتائج الواردة في جدول حسابات النتائج، مما يؤدي إلى إعطاء صورة غير حقيقية لنشاط المؤسسة ومركزها المالي. ولقد أثارت وضعية القوائم المحاسبية المعدة وفق النظام التقليدي في ظل التضخم اهتمام كل من القائمين بإعداد هذه القوائم (المحاسبين) ومستخدمي بيانات هذه القوائم.

لقد أدت الاختلالات التي أصابت عمل نظام المعلومات المحاسبي التقليدي بسبب الظروف التضخمية إلى اهتمام الهيئات المهنية والعلمية للبحث عن الإجراءات والطرق الممكنة لاستبعاد تأثير التضخم على القوائم المالية. ولعرض إختلالات عمل نظام المعلومات المحاسبية في ظل التضخم وطرق التصحيح المحاسبية المقترحة تم وضع المباحث التالية:

- المبحث الأول : أثر التضخم على نظام المعلومات المحاسبية في ظل مبدأ التكلفة التاريخية.
- المبحث الثاني : الطرق المحاسبية المتاحة في فترة التضخم.

المبحث الأول

دراسة أثر التضخم على نظام المعلومات المحاسبية

في ظل مبدأ التكلفة التاريخية

يقوم نظام المعلومات المحاسبي التقليدي على مبدأ التكلفة التاريخية، القائم على افتراض وحدة النقد، لكن في فترات التضخم التي تتميز بارتفاع في مستويات الأسعار يكون هذا الافتراض غير متحقق وذلك بسبب أن كل تغير في مستويات الأسعار ينتج عنه تغير في قيمة وحدة النقد كما تم تبيانها في الفصل الأول، فعندما ترتفع الأسعار تنخفض القوة الشرائية للنقود (قيمة النقد)، بالإضافة إلى ذلك فإن لظاهرة التضخم أثرا سلبيا على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية ويظهر هذا التأثير في التشوهات التي تحصل في القوائم المالية بحيث هذه الأخيرة لا تعكس المركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بصورة صادقة مما يخل بأهداف القوائم المالية.

إن الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية خلال فترات التضخم يجعل التكاليف التاريخية لأصول المؤسسة منخفضة بدرجة ملحوظة عن القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المستخدمة ومعبر عنها بوحدات نقود مختلفة تجميعها لا يكون له دلالة معينة، وينتج عن ذلك إثبات مخصصات إهلاك وتكاليف أقل من قيمتها، يتبعه ظهور أرباح بأكثر من قيمتها الحقيقية أي أرباح وهمية يترتب عليها دفع ضرائب عالية، وتوزيعات للأرباح لا تخرج عن كونها مدفوعات من رأس المال، بالإضافة إلى العجز في التمويل الذاتي.

من خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى وظيفة القياس المحاسبي في ظل مبدأ التكلفة التاريخية، والعوامل المؤثرة على القياس المحاسبي وخاصة عامل التضخم، وما هي الطريقة المناسبة لتعديل القوائم المالية لكي تعكس اثر التضخم؟

1- التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية أساس القياس في النظام المحاسبي التقليدي، ويقصد بالتكلفة التاريخية الثمن الذي يدفع للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، حيث يتضمن جميع المدفوعات الضرورية للحصول على الأصل في الموقع و الحالة المطلوبة حتى يقدم خدمات او العمليات الأخرى للوحدة¹، ويقوم هذا المبدأ على أن عناصر الأصول (باستثناء الأصول النقدية التي لها قيمة

¹ - عقاري مصطفى، "مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2005.

ذاتية فيها) تسجل قيمتها في الدفاتر بتكلفتها الفعلية وقت الحصول عليها، وتشمل التكلفة سعر الشراء مضافا إليه كل تكاليف الملحقة بعملية الشراء، وعند إتمام واقعة الحصول على الأصل فإن تكلفة الأصل تعادل قيمته الاقتصادية في الزمان والمكان، أما بعد هذا التاريخ فإن تكلفة الأصل قد تختلف خاصة في ظروف تغيير الأسعار، حيث تصبح التكلفة التاريخية لا تتطابق مع السعر السائد في السوق لنفس الأصل.

وفقا لهذه الطريقة فإن كل أفعال التي تقوم المؤسسة سوى تعلق الأمر بالأصول والخصوم أو بالمصاريف والنواتج فإنه يتم قياسها وتقديرها بالتكلفة الفعلية المدفوعة وقت حدوث الفعل الاقتصادي، ويشترط لصحة القياس ثبات وحدة القياس وهي الوحدة النقدية أو القبول بالتغير الطفيف الذي يمكن تجاهله، وهذا لا يتحقق دائما بسبب التغيرات في مستويات الأسعار الذي يؤدي بدوره إلى تغيير في قيمة وحدة النقد.

ويتحدد نطاق عمل نظام المعلومات المحاسبية التقليدي كما هو معروف بالقياس لكل من الأصول والخصوم والممثلة بقائمة التغيرات في المركز المالي وقياس الإيرادات والمصاريف والممثلة بقائمة الدخل وذلك بالاستناد لمبدأ التكلفة التاريخية، لكن تقلبات الأسعار وما يترتب عنها من تغيرات في قيمة النقود يؤدي إلى عدم الدقة في القياس المحاسبي، ومشكلة التقلبات في الأسعار لها في واقع الأمر شقين¹:

- الشق الأول ويتعلق بتعديل القياس المحاسبي للتقلبات في مستوى العام للأسعار، أي للتقلبات في وحدة القياس ذاتها؛
- الشق الثاني ويتعلق بتعديل البيانات المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على العلاقات النسبية لأسعار السلع والخدمات المختلفة.

2- التقلبات في المستوى العام للأسعار

يرتبط تصحيح التقلبات في المستوى العام للأسعار بتصحيح وحدة النقد أي وحدة القياس نفسها وذلك من أجل تحقيق هدفين:

أ- توفير خاصية إمكانية التجميع الرياضي للبيانات المحاسبية؛

ب- توفير خاصية إمكانية المقارنة الإحصائية للبيانات المحاسبية.

و لتحقيق الخاصية الأولى يقتضي الأمر أن تكون البيانات المحاسبية متجانسة من حيث اشتراكها جميعا في خاصية واحدة مع الخاصية الرئيسية لوحدة القياس، فوحدة القياس وحدة قيمية غير ثابتة وإمكانية التجميع تتطلب أولا توحيد قيمة وحدة القياس بتحويلها إلى وحدات متجانسة ثم بعد ذلك

¹ - عبد الحي مرعي و محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 296.

تحديد قيم موضوعات القياس بما يكفل لها التجانس المطلوب، وتسمى المحاسبة التي تتولى دراسة أثر التقلبات في المستوى العام للأسعار بمحاسبة المستوى العام للأسعار.

أما الخاصية الثانية وهي إمكانية مقارنة البيانات المحاسبية فتتطلب توحيد وحدة القياس التي تستعملها كل الوحدات الاقتصادية المعنية بإمكانية القيام بعمليات الإحصاء والمقارنة، بمعنى تكون قيمة وحدة القياس المستخدمة واحدة، أو هناك إمكانية تحويلها إلى وحدة قياس موحدة، بحيث تتم الإشارة للقوائم المالية عند إعدادها بعبارة تم إعدادها في تاريخ معين وبأسعار سنة معينة وأن الرقم القياسي للأسعار الجارية بالنسبة لأسعار السنة المعنية هو سعر كذا.

و نتيجة لاستمرار التقلبات في المستوى العام للأسعار أصبحت مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير مالية عديمة المنفعة والدلالة، فالأصول النقدية والتي تظهر بالميزانية العمومية بالأسعار الجارية للعملة المستعملة وقيمتها سنة إعداد الميزانية، دون الإشارة إلى أرباح أو خسائر الحياة لهذه الأصول نتيجة للتغيرات في القوة الشرائية للعملة، كذلك بالنسبة للعناصر الغير نقدية مثل الأصول الثابتة والمخزونات بتكلفتها التاريخية حيث تكون مقدرة بعدة مقاييس مختلفة يرتبط كل مقياس بوحدة النقد عند تواريخ الحصول على هذه الأصول ومن ثم تكون الميزانية شاملة ومجمعة لقيم غير متجانسة مجموعها لا يعني ولا يدل على أي معنى.

ولا يقتصر أثر التقلبات في مستويات الأجور على عناصر المركز المالي فقط، بل يمتد إلى حسابات النتائج، حيث أن تكلفة الامتلاك التي تعتمد في حساب النتيجة، يتم احتساب المخصص منها على أساس التكلفة الماضية للأصل (تكلفة التاريخية) ومع الارتفاعات في الأسعار لا يكفي مجموع مخصصات الإهلاكات لإحلال الأصل المهلك، مما يؤدي إلى تضخم مبلغ الأرباح وعدم المحافظة على رأس المال بسبب توزيعات الوهمية للأرباح ومغالاة في دفع الضرائب.

2-1 آثار التقلبات في المستوى العام للأسعار على قياس المركز المالي

في ظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية يتم قياس وتقييم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها، وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة والمخزون عن التكلفة الحاضرة، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء ووقت القياس، ويؤدي ذلك إلى تضمين الميزانية العمومية بأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لها في تاريخ إعدادها، فضلا عن أن حيازة الوحدة الاقتصادية لتلك العناصر في

فترات تغيرات الأسعار يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة في هذه الأصول لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها. فبالنسبة للعناصر النقدية الظاهرة في الميزانية العمومية كالنقدية والعملاء والموردين فإنها تقوم بوحدة النقد السائدة في تاريخ إعداد الميزانية، ويترتب على حيازتها خلال فترة تغير الأسعار تحقيق أرباح أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، حيث لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية بالميزانية العمومية، وبذلك لا تظهر الميزانية المعدة على أساس تاريخي أيا من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الحياة العناصر النقدية وغير النقدية، وتأسيسا على ذلك فإن إتباع مدخل التكلفة التاريخية في قياس عناصر الميزانية العمومية 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، وعلى مستوى القطاع الذي تنتمي إليه، كما يؤدي أيضا إلى عدم قابلية هذه العناصر للتجميع الرياضي لاختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس عند اقتنائها.

2-2 آثار التقلبات في المستوى العام للأسعار على قياس نتيجة الأعمال

تؤثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية نظرا لأن الدخل الناتج عن العمليات في فترات ارتفاع الأسعار يكون متضخما بحيث لا يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال، ولما كانت الوظيفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في قياس مدى تقدم ونجاح الوحدة الاقتصادية كما ينعكس في قياس الدخل أو الخسارة المتولدة عن الوحدة المعنية، فإنه يكون من الضروري الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ضوء مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية، بالرغم من أن طرق قياس الدخل المحاسبي تتفق جميعها على أن دخل الوحدة المحاسبية يتم قياسه عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها، إلا أنها تختلف في تفسير مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية، فالمشكلة هنا هي قياس الدخل وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال، كما سوف يتم التطرق لطرق المحافظة عليه لاحقا.

وعليه يمكن القول بأنه إذا كان التغير في المستويات العامة للأسعار تحدث بمعدلات مرتفعة وبصفة مستمرة فإن القوائم المالية والبيانات التي تحويها تصبح عديمة الفائدة ما لم يتم تعديلها وذلك باستعمال الرقم القياسي المناسب، ولتذكير فإن استعمال الأرقام القياسية لا يخل بمبدأ القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية وكل ما في الأمر هو توحيد المقاييس الغير المتجانسة في مقياس موحد يعطي مصداقية أكثر للبيانات المحاسبية المبوبة على أساس التكلفة التاريخية، كما يجب الإشارة بأن

عملية التعديل للبيانات المحاسبية من أثر التقلبات في الأسعار ليست بالأمر السهل والميسور فهناك مشاكل تتعلق باختيار الرقم القياسي المناسب للأسعار، والبنود المحاسبية الواجب إخضاعها للتعديل وإمكانية إجراء تعديل على فترات متقاربة، ودرجة الموضوعية التي يمكن توافرها في البيانات المعدلة، ومدى استعداد الهيئة المحاسبية لإجراء التعديلات اللازمة ما إلى ذلك من مسائل الشائكة. لكن هذه الصعوبات لا يجب أن تق أمام العمل للبحث وإيجاد الحلول لمشكلة التقلبات في المستويات العامة للأسعار.

3 - التقلبات في المستوى الخاص للأسعار

يقصد بالتغير في المستوى الخاص للأسعار تغير سعر سلعة أو خدمة في سوق معينة ووفق شروط دفع وتسليم متعارف عليها¹، ومن أسباب تغير سعر سلعة أو خدمة معينة، التغير في أذواق المستهلكين وبالتالي تغير الطلب عليها، تحسينات تكنولوجية، المضاربة، تغيرات طبيعية أو اصطناعية في عرض السلعة أو الخدمة، أو كنتيجة للتغيرات في قيمة النقود: ظروف التضخم أو الانكماش الاقتصادي. وتسمى المحاسبة التي تدرس مشاكل التقلبات في المستوى الخاص للأسعار بمحاسبة القيم الجارية والتي تتميز بالموصفات والأسس التالية:

أ- تتولى محاسبة القيم الجارية عملية تعديل البيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة بأصول المؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار، وأن هذا التعديل يثبت في السجلات حيث تعتمد القيم الجديدة الجارية. وهذا يعني أن محاسبة القيم الجارية تمثل بديلاً للمحاسبة التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس، وهذا البديل الجديد يعكس التغيرات التي تحدث في الأسعار التي لها علاقة مع أصول المؤسسة؛

ب- إن تطبيق المحاسبة التي تعتمد على القيم الجارية في عملية القياس يعتبر خروج عن أهم قواعد ومبادئ المحاسبة التاريخية وبصفة خاصة خروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع المطبق عموماً في محاسبة التكاليف التاريخية، فالاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة يعني رفض أساس التكلفة التاريخية وعدم التقيد بالمفهوم التقليدي لتحقيق الإيراد والريح. ووفق محاسبة القيم الجارية لا ينتظر تحقق الفعلي عن طريق إبرام الصفقة أو المبادلة لإجراء تغيير على قيمة عناصر المركز المالي؛

ج- إن تصحيح القوائم المالية من آثار التقلبات في الأسعار وفق محاسبة المستوى العام في الأسعار يكون شاملاً لجميع عناصر القوائم المالية سواء كانت هذه البنود نقدية أو غير نقدية، بينما في

¹ - د. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، ص 111.

محاسبة الأسعار الخاصة يمس التعديل العناصر الغير نقدية فقط، وتبقى العناصر الغير نقدية على حالها لأنها تظهر دوماً بأسعارها الخاصة. و من ثم لا تقيس محاسبة الأسعار الخاصة المكاسب أو الخسائر في القوة الشرائية الناتجة عن حيازة عناصر نقدية؛

د- إن إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية وذلك بمجرد حصول تغير في أسعارها الخاصة ولا يشترط تحققها الفعلي من خلال التبادل مع الطرف الخارجي كما هو معروف في محاسبة التكلفة التاريخية، إن حصول مكاسب وخسائر الحيازة تعتبر إحدى مزايا تطبيق محاسبة القيم الجارية ومؤشر هام لتقييم الأداء الإداري؛

هـ- إن تحقق ميزة حدوث مكاسب وخسائر الحيازة للبنود الغير النقدية مشروط بحدوث تغير في المستوى العام للأسعار أي تغير في قوة الشرائية للنقود، ولهذا سوف تكون نتائج القياس في محاسبة القيم الجارية متضمنة أخطاء ما لم يتم توحيد قيمة وحدة القياس النقدي المستخدمة، بينما محاسبة المستوى العام للأسعار تتجنب أخطاء القياس نفسها.

كما ذكر أعلاه فإن التغير في الأهمية النسبية للسلع والخدمات بالعلاقة النسبية للأسعار والتي ترتبط بالتقلبات في العرض والطلب، فزيادة عرض سلعة معينة مع بقاء العوامل الأخرى على حالها يؤدي إلى نقص أهميتها النسبية ومن ثم سعر عرضها بالمقارنة بأسعار السلع والخدمات الأخرى، ومع افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود فإن انخفاض سعر سلعة معينة يعني نقص قيمتها الاقتصادية، ولهذا السبب تختلف القيم المحاسبية لبنود المركز المالي للمؤسسة المسجلة على أساس التكلفة التاريخية عن قيمها الاقتصادية، مما يؤدي إلى عدم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويترتب عن اختلاف القيم المحاسبية والقيم الاقتصادية بسبب التغيرات التي تطرأ على الأسعار الخاصة كثير من المشاكل والتي نتعرض لها بالتفصيل فيما يلي:

3-1 التمييز بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي

يتولى نظام المعلومات المحاسبية تحديد الربح الذي تحققه المؤسسة، ويعتبر قياسه من أهم الأهداف المحاسبة المالية في الفكر المحاسبي المعاصر، لكن رقم الربح رغم أهميته إلا أنه لا يمكن الاعتماد عليه لتحقيق الأهداف المرجوة من قياسه وذلك للأسباب التالية¹:

■ أن المفهوم المحاسبي للربح مازال يعد غامضاً وليس له دلالة اقتصادية واضحة؛

¹ عبد الحفي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 300.

- أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمستخدمه في قياس الربح لا تؤدي إلى دلالة موحدة له بين جميع الوحدات الاقتصادية المختلفة أو حتى للوحدة الاقتصادية الواحدة على الفترات المحاسبية المختلفة.
- أن التقلبات في مستويات الأسعار وكذا التغيرات في العلاقات النسبية بين أسعار السلع والخدمات المختلفة أدت إلى عدم دقة القياس المحاسبي القائم على أساس تاريخي ومن ثم أصبح رقم الربح غير دقيق.

3-1-1 الدخل الاقتصادي

يعرف الدخل الاقتصادي حسب هيكس¹ بأنه القدر الذي يمكن للفرد استهلاكه خلال فترة زمنية معينة دون الانتقاص من مقدار رفاهيته التي كان عليها بداية الفترة. إن الدخل هو عبارة عن الفائض المعد للتوزيع، دون المساس بالإمكانات الاقتصادية للمؤسسة، وإمكانيتها في الحصول على نفس الفائض في المستقبل، ولتحقيق ذلك يتوجب على المؤسسة توظيف جزء هام من أرباحها بمعدلات فائدة تفوق معدلات التضخم السائدة، بينما يعرفه F.Rey²، على أنه المساوي لمجموع الحصص المستهلكة من النتيجة مضافا إليها الجزء الغير الموزع من الأرباح أو التغير في رأس المال بين الفترتين. إن كل من التعريفين المذكورين يركزان على صافي الإيرادات المستقبلية (المتوقعة) للمؤسسة ما بين بداية ونهاية الدورة المحاسبية، لكن إمكانية تحقيق هذه الإيرادات يعتمد مدى استقرار المحيط الاقتصادي وبالأخص على تغيرات الأسعار المستقبلية.

3-1-2 الدخل المحاسبي

يقصد بالدخل المحاسبي الفائض المتأتي من أنشطة المؤسسة خلال دورة نقدية المرتبطة بدورة الاستغلال³، فالدخل المحاسبي حسب التعريف السابق يمثل الفارق بين الإيرادات المتحققة عن العمليات المالية والتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات لنفس الدورة المحاسبية، ويتم قياسه سنويا لتحديد نتيجة أعمال فترة زمنية معينة باعتماد على مبادئ المحاسبة التقليدية وبالأخص مبدأ التكلفة التاريخية. وتعتبر قائمة الدخل التي يتحدد الدخل المحاسبي من خلالها أهم قائمة من بين القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي وذلك لما تتضمنه من معلومات هامة، وحسب مجلس معايير المحاسبة المالية في بيانه رقم (STATEMENT N°4) أن المعلومات التي تحويها قائمة الدخل تعطي صورة أوضح عن إمكانيات المؤسسة في سداد الالتزامات وتقييم كفاءة الإدارة واستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

¹ عبد الحى مرعي، المحاسبة في القطاع العام، والمشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، ص33.

² F.Rey, Développement récents de la comptabilité, Paris, CNRS, 1979.

³ عقاري مصطفى، "مفهوم الدخل واستخداماته"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، العدد 13، 2005، ص131.

إن غاية أي مؤسسة تجارية من ممارسة النشاط هو تحقيق الربح (الدخل المحاسبي) والبقاء في السوق وتعظيم الثروة، ويتم قياس الربح من أجل العديد من الأهداف:

- التمييز بين الدخل القابل للاستهلاك ورأس المال الواجب الحفاظ على قيمته؛
- قياس كفاية استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والمساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- قياس كفاءة الإدارة من ناحية ومساعدتها في ترشيد قراراتها من ناحية أخرى؛
- أساس للتنبؤ بالمستقبل.

3-1-3- التفرقة بين الدخل القابل للاستهلاك ورأس المال

إن من بين أهداف احتساب الأرباح من طرف المؤسسة هو هدف التمييز بين الدخل القابل للاستهلاك ورأس المال الواجب الحفاظ عليه، حيث يعرف هذا الأخير بأنه المخزون من الثروة بصرف النظر عن مصدرها - لدى وحدة اقتصادية معينة - بغض النظر عن مستواها - في لحظة زمنية معينة¹، بينما الدخل هو ما ينتجه رأس المال من تدفقات سلعية وخدمائية بما فيها من موارد بشرية خلال فترة زمنية معينة.

وتتوقف قيمة رأس المال على قيمة الخدمات والسلع المنتظر الحصول عليها منه في الفترات المستقبلية، كما أن قيمة الدخل تتوقف على الكمية المتاحة من رأس المال من ناحية وعلى كفاية استغلاله من ناحية أخرى.

إن تحقيق هدف التفرقة بين الدخل ورأس المال للمحافظة على هذا الأخير، تعتبر غير كافية لأن المشكلة تكمن في مدى تحديد قيمة الثروة (رأس المال) المرغوب الحفاظ عليها لأننا نجد مفاهيم عديدة للحفاظ على رأس المال.

أولاً - طريقة المحافظة على رأس المال النقدي: وفقاً لهذا المفهوم فإن المحافظة على رأس المال تكون في صورة وحدات نقدية وليست عينية حيث يتم استخدام مدخل التكلفة التاريخية كأساس لتقييم عناصر الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مصروفات ويترتب على ذلك أن يظهر الإهلاك كأحد العناصر الهامة في قائمة الدخل مقوماً بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مرتفعة "في حالة التضخم" ترتبط بتاريخ اقتناء الأصل الثابت المعين، في حين يتم قياس الإيرادات المرتبطة بها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية منخفضة تعكس الأسعار الجارية خلال سنة القياس، وبذلك يكون قد تم استخدام مقياسين غير

¹ عبد الحفي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 301.

متجانسين في تحديد الدخل المحاسبي يترتب عليهما آثار تضخمية في فترات ارتفاع الأسعار. ومعنى هذا أن يتم قياس عناصر تحديد الدخل المحاسبي بطريقة تجاهل تغيرات الأسعار بما يؤدي إلى أن تكون الأرباح المحققة غير معبرة عن الأرباح الحقيقية لأنها تتضمن مكاسب رأسمالية صورية في فترات ارتفاع الأسعار يؤدي توزيعها إلى عدم المحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال من ناحية، وزيادة العبء الضريبي بسبب ضريبة الدخل على تلك الأرباح المتضخمة من ناحية أخرى، بالإضافة إلى ذلك منتجات الوحدة الاقتصادية¹.

إن تعريف الربح وفقا لهذا المفهوم هو إجمالي المكاسب الناتجة خلال الفترة والذي يمكن توزيعه مع المحافظة على رأس المال في صورة القيمة النقدية المستثمرة في بداية الفترة.

ثانيا : طريقة المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي: تقوم هذه الطريقة على مقابلة إيرادات المحققة خلال الفترة بالمصاريف المرتبطة بها على أساس الأسعار الاستبدالية الجارية للأصول المستخدمة خلال نفس الفترة، أي أنه يتم قياس الدخل مع الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية الخاصة فقط للمحافظة على رأس المال المادي الحقيقي وليس رأس المال النقدي، فرأس المال في بداية الفترة المالية يتمثل في مجموعة من الأصول المادية التي تتحول إلى تدفقات يستخدم جزء منها لتمويل الأصول المادية المستنفدة والباقي يعتبر دخلا للفترة، ولا يتضمن الدخل وفقا لهذه الطريقة الأرباح الرأسمالية إذ أن التغيرات في قيم الأصول لا تعتبر دخلا، ولكنها تعديل لرأس المال النقدي حتى يظل معبرا عن رأس المال المادي الحقيقي من وجهة نظر رجال الأعمال.

إن تعريف الربح وفقا لهذا المفهوم هو صافي الربح للمشروع والذي يمكن توزيعه مع المحافظة على القدرة التشغيلية للمشروع بحيث يكون المشروع قادرا على تقديم نفس القدر من السلع والخدمات في آخر المدة مثلما كانت في أول المدة.

ثالثا : طريقة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال: تقوم هذه الطريقة على أساس تعديل البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة بالتكلفة التاريخية لتعكس التغيرات السعرية العامة في نهاية الفترة المالية، أي أنه يتم قياس الدخل بالأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية العامة فقط من خلال اختيار وحدة قياس عامة للقوة الشرائية، وبذلك يمكن التغلب على التقلب في وحدة القياس، ومن ثم تكون قد تحققت حالة سكون تقريبية، ونود أن نؤكد في هذا المجال على أن هذه الطريقة في الواقع لا تعدو أن

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، "مصادقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم"، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعية الجديدة للنشر، 2002، الإسكندرية، ص149-166.

تكون مقبلة المصروفات بالإيرادات بعد التعبير عن كليهما بوحدة ثابتة من القوة الشرائية وليس طريقة لقياس الربح الحقيقي.

3-1-4 قياس كفاية استغلال الموارد

كما تم تبيانته فإن من بين أهداف احتساب الدخل (الربح) هو قياس كفاية استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة (رأس المال) لدى المؤسسة والمساعدة في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، وينطوي هذا الهدف على العديد من بدائل لاحتساب الدخل تتعدد معها المقدرة على قياس الكفاية والمساعدة على اتخاذ القرارات، وفيما يلي عرض لمضمون كل بديل من هذه البدائل:

3-1-4-1 القيمة المضافة كأساس لاحتساب الدخل: تعبر القيمة المضافة عن المقابل الذي يتلقاه كل عنصر من عناصر عوامل الإنتاج في صورة دخل نتيجة مساهمته في العملية الإنتاجية وهذه العوامل هي أربعة، رأس المال، العمل، الموارد الطبيعية والمنظم، وتتكون القيمة المضافة من عناصر الأجور بينودها المختلفة والأرباح والفوائد والإيجارات.

ومن وجهة أخرى، يمكن النظر للقيمة المضافة على أنها القيمة السوقية لإنتاج الوحدة الاقتصادية بعد خصم كل السلع والخدمات المستفدة في العملية الإنتاجية والتي تم الحصول عليها عن طريق التحويل من وحدات اقتصادية أخرى¹.

إن الاعتماد على طريقة القيمة المضافة لاحتساب الدخل من شأنها إشراك جميع المتدخلون في العملية الإنتاجية لاقتسام هذا الدخل سوى كانت مشاركتهم مباشرة أو غير مباشرة، فكلما اتسعت دائرة المستفيدين من الدخل كلما كان ذلك دلالة على مدى كفاية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الإنتاجية، والاحتفاظ بجزء من الدخل في شكل أرباح محتجزة تؤدي على المدى البعيد إلى زيادة الإنتاجية عن طريق تنمية رأس مال المنشأة والذي بدوره سيعطي زيادات في تدفقات الدخل. كما أن القيمة المضافة تعتبر أحد العناصر الهامة في اتخاذ القرارات الاستثمارية

3-1-4-2 فائض الوحدة الاقتصادية: يمثل فائض الوحدة الاقتصادية الفرق بين الإيرادات والمصروفات مع استبعاد تكلفة الفوائد على القروض أو الضرائب أو توزيعات أخرى من الأرباح، فحسب مبدأ فائض الوحدة الاقتصادية لا تعتبر الفوائد على القروض الممنوحة للمؤسسة من تكاليف التي تخصم وتخصم من الأرباح بل توزيعاً من توزيعاته، ونفس الشيء بالنسبة لضرائب إذ تعتبر من توزيعات الربح وليس من نفقات الإنتاج، ومن هنا تم الفصل بين النشاط الإنتاجي والعلاقات المالية للمؤسسة، بحث يعبر فائض الوحدة الاقتصادية عن النشاط الإنتاجي للمؤسسة ولا تدخل العلاقات المالية

¹ عبد الحفي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 301.

في احتسابه، ففائض الوحدة الاقتصادية ينتج أساساً عن نشاطها الإنتاجي بينما يترتب على العلاقات المالية للمؤسسة نفقات مالية لا تؤثر في نشاطها الإنتاجي.

ووفق هذا المفهوم، المتعلق بفائض الوحدة الاقتصادية يعتبر دخل المؤسسة عائداً على الموارد الرأسمالية المتاحة بصرف النظر عن مصدرها، ومن ثم فإن احتساب الدخل على أساس أنه فائض الوحدة الاقتصادية يعتبر رقماً مفيداً في حساب إنتاجية رأس المال وكفاية استخدامه.

3-4-1-3 الربح المحاسبي: يتحدد الربح المحاسبي بالفارق بين الإيرادات الخاصة بفترة معينة والمصاريف المتعلقة بالفترة نفسها، ويحسب دورياً لتحديد نتيجة أعمال المؤسسة في فترة زمنية معينة بالاعتماد على أسلوب تكلفة التاريخية، ويعتبر الهدف الأساسي من قياس الربح المحاسبي هو قياس العائد على رأس المال المملوك للوحدة الاقتصادية (مملوك لمساهميها)، ومن ثم يمكن من قياس كفاية استغلال رأس المال المملوك واتخاذ القرارات الاستثمارية للوحدة الاقتصادية.

وفيما يلي نتطرق بالتفصيل للعوامل المحددة لمقدار الربح المحاسبي:

أولاً : الإيرادات

للإلمام بمفهوم الإيراد سوف يتم التطرق لنقاط التالية:

- ماهية الإيرادات.
- مكونات عناصر للإيرادات.
- اكتساب الإيرادات.
- كيفية قياس الإيرادات.

1 - ماهية الإيرادات

تعرف لإيرادات بأنها تدفق السلع والخدمات التي ينتجها المشروع خلال فترة زمنية معينة¹، وتنتج الإيرادات بتضافر عوامل الإنتاج المختلفة مع مستلزمات الإنتاج الوسيطة (المواد الأولية)، ومن ثم جزئياً مساهمة هذه العوامل في الإضافة إلى القيمة الاقتصادية إلى هذه مستلزمات، ومن هنا تختلف القيمة المضافة عن الإيرادات بمقدار ما استهلكته من مواد وسيطة للإنتاج.

كما يمكن تعريف الإيراد انطلاقاً من أحد المفاهيم التالية:²

- **مفهوم التدفق الداخل:** فالإيراد تدفق من صافي الأصول داخل إلى الوحدة المحاسبية وناتج عن أداء نشاطها خلال فترة معينة.

- **مفهوم التدفق الخارج:** فالإيراد هو تدفق من السلع أو الخدمات خارج من الوحدة المحاسبية إلى العملاء، أي لا ينتج الإيراد إلا من خلال التعامل مع الغير. هذا التعريف يتوافق مع الذي أوردته لجنة مفاهيم المحاسبة المالية في القائمة رقم 06 لسنة 1986 حيث أوردت ما يلي "

¹ عبد الحي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص312

² - د. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، ص384.

تتمثل الإيرادات في التدفقات الداخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديدا لخصومها أو كليهما معا، التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع و نادية الخدمات للغير او اي اشطة مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة¹.

- مفهوم التدفق المنتج: فالإيراد هو كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي لوحدة محاسبية معينة خلال فترة زمنية معينة،و ذلك سواء تم التبادل مع الغير أو لم يتم.

وحسب صاحب التعريف هندريكسن يعتبر المفهوم الثالث لتدفق المنتج هو أفضل التعاريف لتطابقه مع المفهوم الاقتصادي لإجمالي الإنتاج وذلك لإهماله لعنصر التوقيت والقياس، ثم يليه المفهوم الثاني للتدفق الخارج حيث انه لا يشترط سوى ضرورة انتقال السلع أو تقديم الخدمات إلى الطرف الخارجي، وفي الأخير المفهوم الأول التدفق الداخل إضافة إلى إتمام عملية التبادل، إن يؤدي أيضا إلى زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية، ولقد أعتمد مجلس المعايير المحاسبية المالية *FASB* مزيج من المفهوم الأول والثاني لتعريف الإيرادات، حيث عرفها على أنها تدفقات داخلة إلى الوحدة المحاسبية، أو زيادة في أصولها أو تسديد للالتزاماتها أو كلاهما معا والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات للغير أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

2- مكونات عناصر للإيرادات

لتحديد العناصر المكونة للإيرادات يجب التمييز بين مبدئين:

المبدأ الأول: هذا المبدأ يقوم على نظرة محددة للإيرادات، فهي تشمل فقط على ما ينتج من العملية الإنتاجية فقط، أي ما ينتج عن الاستغلال العادي المتكرر للمؤسسة، وما عدا ذلك يعتبر من المكاسب التي تمثل عوائد غير متكررة وتمتاز بالاستثنائية، وهذا ما يميز الإيراد عن المكسب، وبحسب ما تتطلبه أغراض القياس والكفاية واتخاذ القرار الاستثماري يعتبر هذا المبدأ مقبولا عموما ويؤدي إلى نتائج أفضل.

المبدأ الثاني: حسب هذا المبدأ لا تقتصر الإيرادات على إنتاج العمليات الاستغلالية فقط، بل تتعداه إلى الإيرادات الرأسمالية، وأرباح السنوات السابقة، والفوائد والأرباح الناتجة عن الاستثمارات المالية،و يعاب على هذا المبدأ أن الأرباح الرأسمالية لا علاقة لها بالكفاية الإنتاجية للمؤسسة وتحدث بصورة عرضية استثنائية.

¹ - عقاري مصطفى، مرجع سابق ذكره، ص256.

3- اكتساب الإيرادات

يقبر شرط اكتساب الإيراد ركن أساسي للاعتراف به، فالإيراد يتم اكتسابه تدريجياً عبر مراحل العملية الاستغلالية، وذلك بدءاً من استلام الطلبية ومروراً بأنشطة التصنيع والتخزين والتسويق والبيع ثم التحصيل، ومنتبع لهذه السلسلة من العمليات نجدها أنها تبدأ بالنقدية وتنتهي بالنقدية، كما إن عملية اكتساب الإيراد قد تبدأ وتنتهي في نفس الدورة المحاسبية، وقد تشمل دورتين أو أكثر (قطاع الأشغال) حيث تبدأ في الدورة الحالية وتنتهي في دورة تالية، وقد تستغرق عدة دورات ليتم الاكتساب، و يحصل اكتساب الإيراد في شكل تراكم تدريجي للقيم المضافة، وينتج اكتساب الإيراد إما من خلال نشاط إنتاجي يترتب عليه ربحا يمثل الفرق بين الثمن النقدي للمنتج وبين تكلفة بيع هذا المنتج، وإما من نشاط المضاربة المتعلق بتغير أسعار الأصول أو كلاهما معا.

4- كيفية قياس الإيرادات

يتم قياس الإيرادات اقتصادياً بالقيمة السوقية للسلع والخدمات التي ينتجها المشروع خلال فترة زمنية معينة، وإذا كان التحصيل النقدي يتطلب وقت، فإن الإيرادات في هذه الحالة يتم قياسها من خلال حساب القيمة الحالية للمبالغ النقدية المنتظر الحصول عليها، وفي كثير من الأوقات تتساوى القيمة الحالية للقيم النقدية للمنتج مع القيمة السوقية وذلك إذا تم بيع منتج فور إنتاجه وتحصيا قيمته نقداً. لكن محاسبياً يتم قياس الإيرادات بالقيمة النقدية (وليس بالقيمة الحالية) المتوقع الحصول عليها مقابل تبادل المنتجات في السوق وذلك للأسباب التالية:¹

- أ- لما كان سعر الخصم معقول فإن قيمة الخصم لفترات قصيرة تكون صغيرة ويمكن التغاضي عنها؛
- ب- لما كانت الفائدة المكتسبة تعتبر من بنود الإيرادات على أي حال من الأحوال فلن يترتب على فصلها عن الإيرادات فائدة ملحوظة؛
- ج- أن كل من عمليات البيع والتحصيل تكون في الواقع مستمر ومتعددة ويترتب على ذلك أي محاولة احتساب القيمة الحالية قد لا تبرر فائدتها التكلفة التي قد تترتب عنها.

ثانياً: المصاريف

لقد وضع مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** شروط ومعايير عامة للاعتراف بأي بند من بنود القوائم المالية يجب توافرها للإثبات في السجلات المحاسبية وهي: أن ينطبق على البند التعريف

¹ عبد الحفي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 316.

المعتمد من طرف مجلس المعايير وأن تتوفر كذلك في البند خاصية القياس الكمي النقدي وأخير خاصية الملائمة والموثوقية، بالنسبة لشروط الخاصة للقياس فإنه يتم التركيز على خاصية تحقق المصروفات وسوف يتم التطرف بإيجاز لهذه الشروط من خلال النقاط التالية:

- تعريف المصروفات.
- قياس المصروفات.
- توقيت احتساب المصروفات.

1- تعريف المصاريف

يعرف مجلس المعايير المحاسبة المالية **FASB** المصاريف على أنها تدفقات خارجة من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في الأصولها أو زيادة في التزاماتها (أو كلاهما) والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها ومن تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال العادية والمستمرة، وتتمثل المصاريف في مايلي:

- تدفق مصدره الوحدة المحاسبية نحو الخارج؛
 - يصحب هذا التدفق استنفاد الموارد الاقتصادية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يحصل التدفق بمناسبة قيام الوحدة المحاسبية بنشاطها الجاري المعتاد والمستمر؛
 - الغرض منه حصول تدفق معاكس داخل يمثل اكتساب الإيرادات خلال دورة محاسبية معينة.
- يتضح مما سبق أن المصاريف هي النفاذ والتضحيات التي تصيب الموارد الاقتصادية للمؤسسة من أجل القيام بالنشاط العادي والمستمر والذي ينتظر تكراره من فترة إلى أخرى، ويجب استبعاد التضحيات الاقتصادية التي تتم بصورة عرضية واستثنائية وهذا التميز يزيد من منفعة المعلومات المحاسبية ويجعلها أكثر ملائمة في اتخاذ القرارات.

أ- **المصاريف والمدفوعات** : يجب تمييز بين التدفقات التي تخرج من المؤسسة، فمنها ما هو ينطبق على مفهوم المصاريف والذي يعبر عن استنفاد في قيمة الأصول أو زيادة في قيمة الالتزامات أو كليهما، ومنها كذلك ما يمثل تدفقاً ولكن ليس مصروفاً مثل المدفوعات الخاص بسداد الموردين، وأقساط الديون وتوزيعات الأرباح أو التسبيقات على الأجور... الخ. و يترتب على هذا التمييز مفهومين هما، المفهوم النقدي الذي يقوم على مقابلة المقبوضات بالمدفوعات لتحديد النتيجة وهذا المفهوم غير مقبول عموماً لأنه لا يفصل بين الدورات المحاسبية، أما المفهوم الثاني وهو مفهوم الاستحقاق الذي

يقوم على مقابلة الإيرادات بالمصروفات بحيث تتحمل كل دورة المصاريف والإيرادات الحقيقية التي ترتبط بالدورة المحاسبية، ويعتبر المفهوم الأخير مقبول قبولاً عاماً .

ب- المصاريف والنفقات: تمثل النفقات مجموعة شاملة من التدفقات الخارجة، وتشمل بما فيها المصاريف ، فكل مصروف يمثل نفقة ولكن العكس ليس دائماً صحيحاً، فالنفقات قد تتعلق بالنشاط العادي للمؤسسة وتسمى هذه النفقات بالنفقات الإيرادية وفي هذه الحالة تكون النفقات مطابقة للمصاريف ، وقد تكون النفقات موجهة للحصول الأصول الثابتة بغية زيادة الطاقة الإنتاجية لتستفيد منها دورات عديدة وتسمى هذه النفقات بالنفقات الرأسمالية.

ج- المصاريف والتكاليف: تختلف المصروفات عن التكلفة، فالتكلفة مفهوم يتعلق بالنشاط والمنتجات ولا ترتبط بفترة زمنية، و تمثل استنفاداً للموارد الاقتصادية (استنفاد أصول المؤسسة) ويرتبط بالعملية الإنتاجية، فمخصصات الإهلاك الذي يصيب الاستثمارات يمثل تكلفة تدرج ضمن تكاليف إنتاج المنتجات، هذه الأخيرة قد يتم بيع جزء منه، وتظهر المنتجات المباعة تحت بند تكلفة المخزون المستهلك والجزء الغير مباع يظهر في قائمة المركز المالي في نهاية المدة ضمن الأصول .

2- قياس المصاريف

لقد أثار موضوع قياس المصروفات جدلاً كبيراً في أوساط المحاسبين والمهنيين، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم الاتفاق حول الأهداف المحددة للقوائم المالية والاختلاف حول المفهوم الملائم للدخل الواجب الإفصاح عنه، ونتج عن هذا الاختلاف طريقتين الأولى وهي القياس على أساس القيمة السوقية للسلع والخدمات المستنفذة في العملية الإنتاجية وقت استنفادها، واعتبرت هذه الطريقة أفضل طرق قياس المصروفات، لكن الطريقة التي جرى على إتباعها العرف المحاسبي التقليدي في قياس المصروفات هي طريقة التكلفة التاريخية وفيما يلي عرض الطريقتين بقليل من التفصيل:

أ- القيمة السوقية الحالية كما هو الشأن بالنسبة لقياس الإيرادات وفق القيمة السوقية للسلع والخدمات المنتجة، فمنطقياً التكاليف الداخلة في توليد هذه الإيرادات يجب أن تقوم بنفس الطريقة (القيمة السوقية الحالية) حتى يكون الربح الناتج من مقابلة الإيرادات بالمصروفات المرتبطة بها والمقاسة بنفس الطريقة، له دلالة اقتصادية ولطريقة قياس المصروفات بقيمتها السوقية مزايا وعيوب نذكرها فيما يلي: ¹

المزايا

- التفرقة بين الأرباح الناتجة عن العمليات الإنتاجية والأرباح الناتجة عن حيازة الأصول؛

¹ عبد الحفي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 318.

- إمكانية احتساب التكلفة الاقتصادية للإنتاج مما يسهل من عملية الرقابة عليها بغرض تخفيضها، كما يسهل من مهام المحاسب القومي؛
- إمكانية الحفاظ على القيمة الاقتصادية لرأس المال ولو بصورة تقريبية حيث يتم احتساب الإهلاك على الأصول الثابتة على أساس القيمة السوقية للمستند من خدماتها؛
- إمكانية تقويم المخزون على أساس قيمته السوقية بما يتفق مع الأسس الاقتصادية؛
- إمكانية الاعتماد على رقم الربح لقياس الكفاية واتخاذ القرارات.

العيوب:

- عدم التزامها بالموضوعية؛
- عدم وجود سوق حاضري لبعض عناصر التكاليف (مثل الأصول الثابتة) ومن ثم الإهلاك عليها؛
- عدم إمكانية التحقق من البيانات المحاسبية.

ب- طريقة التكلفة التاريخية تتميز التكلفة التاريخية بالموضوعية في القياس وإمكانية تحديد مقدار المصروفات بدقة وسهولة التأكد، لكن يعاب على هذه الطريقة كون الدلالة الاقتصادية للقيم التاريخية هي التي تتولى قياسها تكاد تكون معدومة ويرجع سبب ذلك لإهمالها التغيرات التي تحدث في المستويات الأسعار، ومن نتائج الالتزام بتطبيقها هو حصول على مبلغ أرباح لا يعبر بصدق عن خلاصة النشاط لدورة معينة وذلك بسبب مقابلة مصاريف مقومة بتكلفتها التاريخية أي التكلفة المدفوعة عند الاكتساب (تكلفة المخزونات المستهلكة - أقساط الإهلاك - مصاريف مختلفة... الخ) مع الإيرادات بالأسعار الجارية وهذه المقابلة تعتبر غير سليمة وتخل بأهداف ومصادقية القوائم المالية.

3- توقيت احتساب المصاريف

يقصد بتوقيت احتساب المصروفات تحديد النقطة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف ويتم إثباته في السجلات المحاسبية¹. إن عملية تحقق الإيرادات تسبقه عملية استنفاد لموارد المؤسسة بمعنى آخر تحقق المصروف، ويمكن أن يتم إثبات المصروف في نفس وقت استخدام السلع أو الخدمة، أو يأتي بعد استخدام السلعة أو الخدمة، وفي حالات استثنائية يكون إثبات المصروف قبل عملية استخدامه. وبصفة عامة يتم الاعتراف بالمصروف عند يحصل لمواد المؤسسة في سبيل تحقيق النشاط التشغيل

¹ عبد الحي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 312

الجاري، أو قد تم الاستنفاد خلال الفترة المحاسبية بصورة عادية متوقعة، فإذا كان استنفاد الأصل (المورد) وقع بصورة مفاجئة وبدون مقابل إنتاجي (إيراد) كون أمام حالة تحقق وإثبات خسارة.

يقضي مبدأ المقابلة أي مقابلة المصروفات والإيرادات، بأن توقيت احتساب الإيرادات يرتبط بتوقيت احتساب المصاريف، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ السببية، لكن في الواقع العملي أظهر الالتزام بهذا المبدأ العديد من المشكلات يعود سببها إلى مقابلة إيرادات يمكن حسابها بطرق عديدة مع مصاريف كذلك يمكن احتسابها بطرق عديدة ينتج عنه أرقام الدخل متعددة، فمثلا المستنفذ من البضائع المباعة يتم احتسابه بطريقة الوارد أولا صادر أولا أو بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وكذلك بطريقة المتوسط لمرجح، ونفس الشيء يقال بالنسبة لاحتساب المستنفذ من الأصول الثابتة (الإهلاكات) حيث تتعدد طرق احتساب مصروف الإهلاك، ولذلك يعاب على مبدأ المقابلة أنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات. ولتخلص من اشتراط اقتران احتساب المصاريف باحتساب الإيرادات فقد أعتمد بعض المحاسبين مقابلة توقيت احتساب المصروفات بفترة زمنية معينة، أي أن المقابلة تفترض العلاقة بين المصروف وبين نشاط فترة معينة أو عدة فترات وهنا نجد نوعين من المصروفات:

أ- مصروفات تؤثر على فترة محاسبية واحدة فقط، وفي مجال هذه الدورة تتم عملية الإنفاق ويتم احتساب المصروف على أساس التحميل الفوري لتلك الفترة، ومن أمثلة ذلك المصاريف الإدارية، مصاريف الإيجار، مصاريف العاملين... إلخ.

ب- مصاريف يمتد أثرها لأكثر من دورة محاسبية واحدة، ويتم قياس هذا النوع من المصاريف على أساس تخصيص التكلفة على الفترات المحاسبية المستفيدة بحسب طرائق الاستهلاك أو الإطفاء أو توزيع التكاليف الإيرادية المؤجلة.

3-1-5 قياس كفاية الإدارة وترشيد قراراتها: يعتبر قياس كفاية الإدارة ومساعدتها في ترشيد القرارات من بين أهداف قياس الربح، فالمستفيدين من القوائم المالية في الغالب هم من خارج المؤسسة، والمحلل لهذه القوائم يستدل من خلال الأرباح عن نجاعة ورشادة القرارات الإدارية، فكل ما كانت كفاية ورشادة الإدارة ظاهرة من خلال القوائم المالية كل ما مكن ذلك من سهولة اتخاذ القرارات المناسبة من طرف المستفيدين من الإطلاع على هذه القوائم ومحاسب يتولى إمداد الإدارة بالبيانات لتمكينها من تقويم كفاية أدائها واتخاذ القرارات، والقائمون على تسيير وإدارة المؤسسة لا يهمهم زيادة ربح الفترة الجارية فحسب ولكن يهمهم أيضا زيادة الأرباح المستقبلية، وتتحقق رشادة الإدارة من عملية اكتساب خبرة عن طريق

دراسة أخطاء القرارات الماضية وعمل على تجنبها في قرارات الحاضر والمستقبل، والربح ما هو إلا نتيجة لقرارات رشيدة تم اتخاها الماضي، وإذا تم ربط الدلالة الاقتصادية لربح بدالة اتخاذ القرارات لعاد ذلك بمنفعة كبيرة على المؤسسة ومكنها من دراسة نتائج قراراتها الماضية وساهم في ترشيد قراراتها المستقبلية والحاضرة.

3-1-6 التنبؤ بالمستقبل: لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** القيمة التنبؤية للمعلومة في بيانها رقم 2 لسنة 1980 كما يلي¹: "هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة"، فربحية المؤسسة يعتمد عليها بدرجة كبيرة لدراسة الماضي ووضع القرارات للمستقبل، فدراسة المنحى العام لأرباح المؤسسة وملاحظة ما يطرأ عليها من تغيرات وتقلبات وربط أسبابها بالظروف المحيطة في وقتها تعتبر عزيمة فائدة في التنبؤ بأرباح المؤسسة في المستقبل وتعطي طاقة هامة تدفع إلى تطوير تقارير مالية ملائمة.

4- مشكلة القياس على أساس التكلفة التاريخية

يقوم النظام المحاسبي المعاصر المعتمد مهنيا على مبدأ متعارف عليه ومقبول قبولاً عاماً هو مبدأ التكلفة التاريخية، فهو الأساس الذي يعتمد عليه في قياس كل من الأصول والخصوم، ويتم تقويم جميع بنود القوائم المالية بالاستناد لقاعدة التكلفة التاريخية. وتمثل التكلفة التاريخية مبلغ النقود التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، ويسري هذا على العمليات الرأسمالية وعلى العمليات الاستغلالية (المصاريف)، كما ينطبق كذلك على بنود الالتزامات، فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة للمؤسسة في تاريخ نشوء الالتزام.

وتتميز التكلفة التاريخية بخاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على السندات والوثائق لتحقيق من المعلومات المحاسبية، ولا مجال لذاتية عند قياس أي بند من بنود القوائم المالية فهي بذلك تقدم معلومات موضوعية فعلية قابلة للتحقق وليس معلومات عن أحداث افتراضية، وتعد هذه الخاصية ميزة جوهرية يتمتع بها القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، وهذا ما يفسر استمرارية القبول العام لها من طرف الهيئات العلمية والمهنية رغم الانتقادات العديدة التي وجهت لهذه الطريقة، وفيما يلي نستعرض أهم

¹ - رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، ص194

خصائص ومميزات التكلفة التاريخية وكذلك تبيان أهم المشاكل المتعلقة بالقياس على أساس هذه الطريقة.

4-1 افتراضات التكلفة التاريخية

ترتبط طريقة التكلفة التاريخية بافتراضين أساسيين هما:

4-1-1 افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود: إن النقود تعتبر وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية إن لم تكن الوحيدة، وقيمة النقود تتغير من فترة إلى أخرى شأنها شأن أي سلعة في السوق، ويرجع سبب هذا التغير إلى التغيرات في المستوى العام للأسعار ، فعندما ينخفض المستوى العام للأسعار فإن قيمة وحدة النقد ترتفع، وعلى العكس عندما يرتفع المستوى العام للأسعار فإن قيمة وحدة النقود تنخفض وينعكس هذا الانخفاض أو الارتفاع في قيمة وحدة النقد إلى تغيير في القوة الشرائية، فالانخفاض في قيمة وحدة النقد يؤدي إلى انخفاض في قوتها الشرائية بمعنى زيادة عدد وحدات النقدية لشراء نفس السلعة، وهذا ما يتنافى مع افتراض ثبات القوة الشرائية لنقد. ومن ثم تصبح بنود القوائم المالية المعبر عنها بوحدات من النقود مختلفة القيم غير قابلة لتجميع الرياضي، يترتب كذلك عدم إمكانية قياس ما ترتب عن التقلبات في قيمة الشرائية للنقود من مكاسب وخسائر على صافي الأصول، ولتفادي افتراض ثبات القوة الشرائية لنقود يرى الكثير من المهنيين والمهتمين ضرورة التخلي عن هذا الافتراض وإسقاطه ، وتعديل وحدة القياس أي النقود كلما كان هناك تغيير في الأسعار، حتى تصبح وحدة القياس متجانسة مما يجعل المعلومات التي تحويها القوائم المالية معروضة بوحدات نقدية ثابتة القيمة قابلة لتجميع الرياضي ولها خاصية متجانسة على مستوى بنود القوائم المالية، وتقضي الحلول الموضوعة في إجراء تعديل لجميع بنود القوائم المالية باستخدام رقم قياسي عام يعكس التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك في صورة قوائم إضافية تلحق بالقوائم الأصلية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

4-1-2 مبدأ التكلفة التاريخية: وفق مبدأ التكلفة التاريخية يتم قياس أصول المنشأة بغرض التعبير بالقياس عن خاصية تكلفة كل منها تاريخيا وبافتراض تجانس الخاصية مراد قياسها في جميع عناصر أصول المنشأة، تكون نتائج القياس لكل أصل من هذه الأصول قابلة للتجميع الرياضي، لكن الثبات النسبي للأسعار لا يمكن تحقيقه في أي زمان ولا مكان ومن ثم فإن التكلفة التاريخية لمفردات الأصول

تفقد دلالتها الاقتصادية بمرور الزمن، وينتج على ذلك¹ أنه حتى مع ثبات وحدة القياس لا تصبح القيم التاريخية قابلة للتجميع الرياضي من ناحية، كما لا يصبح التعبير بالقياس عن خاصية المنافع الكامنة في الأصول غير النقدية تعبيراً سليماً من ناحية أخرى، و يترتب على استمرار الالتزام مبدأ التكلفة التاريخية في إلى عدم التفرقة بين أرباح أو خسائر الحياة المكتسبة والمحقة الاحتفاظ بالأصول عن الأرباح أو الخسائر الناتجة من مزاوله المنشأة لنشاطها العادي.

و حسب التقرير رقم 33 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، الذي يطلب من الشركات المساهمة الكبيرة وحتى المؤسسات الاقتصادية الأخرى، أن تفصح للمساهمين عن أثر التغيرات في الأسعار من خلال قوائم أو جداول إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية، وقد اشترط هذا التقرير استخدام طريقتي التكلفة الجارية ووحدة النقد المتجانسة .

إن التقرير رقم 33 لم يغير في المبادئ الأساسية المتعارف عليها أو في معايير إعداد القوائم المالية الأساسية فهو يطلب الإفصاح عن أنواع من المعلومات الإضافية:

- يجب أن تفصح المعلومات الإضافية عن الدخل وفقاً لطريقة التكلفة الجارية؛
- الإفصاح عن أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية؛
- ج- يجب أن تفصح المعلومات الإضافية عن الدخل على أساس استخدام وحدة نقد متجانسة؛
- معلومات توضيحية عن السياسات التي اتبعتها الشركة في إعداد القوائم المالية.

4-2 التكلفة التاريخية وتقويم الأصول

إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول يتطلب إثبات الأصل على أساس المبالغ المدفوعة للحصول عليه بتاريخ اقتنائه، ويظل الأصل مقوم بهذه التكلفة طالما بقي الأصل في حياة المنشأة دون مراعاة لتغيرات قيمة الأصل، فالمحاسبة التقليدية لا تعترف بقيمة الأصل إلا عند تحققها فعلاً، وكلما كانت هناك زيادة في قيمة أصل عن تكلفته التاريخية كلما شكل ذلك دخلاً للمنشأة.

4-2-1 تعريف الأصول: الأصول هي الموارد الاقتصادية المملوكة بواسطة وحدة اقتصادية معينة ويتوقع الاستفادة منها مستقبلاً. و يدخل في نطاق هذا التعريف جميع الأصول سواء أكانت في شكل موجودات مثل الأراضي والمباني والأثاث والمعدات والبضائع، أم في شكل حقوق قانونية مثل المستحق على الزبائن، والاستثمارات المعنوية والغير المادية مثل حقوق الملكية الصناعية وبراءات

¹ عبد الحفي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

الاختراع. فالأصل هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية، و حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 4 فإن الغرض من امتلاك المنشأة للأصول هو استخدامها في إنتاج سلع وخدمات أو بقصد تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية ويتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة.

و بحسب التعريف الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB فالأصل يعرف بأنه " منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن المؤسسة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي معبر عنها بوحدات نقدية".¹

4-2-2 خصائص الأصل:

ويستنبط من تعاريف الأصول المذكورة أعلاه الخصائص التالية²:

أ- **منافع اقتصادية محتملة:** أي تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة، سواء بمفرده أم يتضافر مع غيره من الأصول، وذلك بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل، فمثلاً³ استبدال آلة قديمة بآلة جديد يؤدي إلى تحسن في نمط الإنتاج مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة التدفق في السيولة، والتي يمكن التحكم فيها من طرف المنشأة وتمثل منافع اقتصادية مستقبلية.

ب- **معيار القدرة والسيطرة:** أي قدرة الوحدة المحاسبية على التحكم في هذه المنافع، أي وجود ارتباط بين الوحدة المحاسبية وبين الأصل، بحيث يكون في استطاعة الوحدة الحصول متى نشاء على المنافع أو الخدمات لنفسها أو تمكين الغير من الاستفادة منها.

ج- **نتيجة أحداث أو صفقات ماضية:** أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي، أي حدثت فعلاً⁴ أو ليست لافتراضية أو متوقعة.

4-2-3 قياس الأصل في تاريخ اقتنائه

تصنف الأصول التي تملكها المنشأة بصفة عامة من حيث الخصائص الكامنة فيها إلى مجموعتين، تشمل الأولى على الأصول غير النقدية وهي الأصول الثابتة والمخزونات والأصول غير الملموسة، وتنطوي الثانية على الأصول النقدية والتي تتأثر قيمتها بعوامل وقوى السوق مثل الأصول المتداولة ماعدا المخزون، ومهما كانت طبيعة الأصل فإن قياسه طبقاً لقاعدة التكلفة التاريخية يتطلب لإثباته على أساس التضحية الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه في تاريخ

¹ - www.fasb.org.

² - رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، ص 313.

³ Pascal BARNETO, NORMES IFRS, édition Dunod, em edition, paris, 2006, P95.

لاقتنائه، أي وفق السعر التبادلي النقدي الذي يمثل تكلفة اقتناء الأصل، ويبقى الأصل مسجل بالقيمة التي تم اقتنائه بها مادام في حيازة المنشأة، وقد تكون قيمة أخرى للأصل مخالفة للقيمة التي تم اقتنائه بها ولا يعترف بهذه القيمة إلا إذا تم تحققها فعلاً، أي عند تحويلها إلى إيراد بالبيع للغير، وقاعدة قياس وتسجيل الأصل بقيمة الاقتناء يتوقف تطبيقها على طبيعة ونوع العملية التي يترتب عنها اقتناء الأصل ويمكن ذكر الحالات التالية:¹

إذا تم اقتناء الأصل نقداً فالقياس يكون على أساس المبلغ النقدي المدفوع؛
إذا تم الشراء بالتقسيط فإن المنشأة تتحمل فوائد مدينة مقابل تأجيل السداد، وتستبعد هذه الفوائد عن الثمن الأساسي للأصل، من أجل تمكين البيانات المحاسبية للمقارنة بين المنشآت المماثلة؛
إذا تم الشراء الأصل لأجل بئمن يزيد عن الثمن النقدي الحالي، ويعرض خصم لتعجيل الدفع، يمثل الفرق بين ثمن المؤجل والثن الحالي ويعتبر هذا الفرق عبء من أعباء الاستغلال، لا يجوز تحميله لتكلفة الأصل،
إذا تم إنتاج الأصل بالوسائل الذاتية للمنشأة بنية استعماله في عمليات الرأسمالية وليس القصد بيعه، فإن تكلفة الأصل في هذه الحالة تتكون من التكلفة التاريخية للموارد الاقتصادية المستنفذة في إنتاجه. و يجب أن تكون تكلفة الإنتاج طبيعية أي لا يجب أن يحصل هدر غير عادي في عناصر التكاليف؛
إذا تم الحصول على الأصل هبة أو بسعر رمزي، فإنه لا يجوز إهمال إثباته بحجة كونه بدون مقابل أو إثباته بسعر رمزي وذلك احتراماً لمبدأ الإفصاح، وانسجاماً مع خاصية قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة وكذلك مراعاة ضرورة المحافظة على رأس مال المنشأة لان الهبة تؤدي إلى زيادة حقوق المالكين، وعلى كل فإن الأصل هبة يتم قياسه تبعاً لقيمه العادلة؛
إذا تم الحصول على الأصل مبادلة، عن طريق مبادلته بأصل آخر متماثل أو غير متماثل، فيجب هنا إن تكون عملية المبادلة مرتكزة على القيمة العادلة للأصل المقدم أيهما أكثر ووضوحاً في الإثبات، ويجب الاعتراف بأية خسائر أو مكاسب ناتجة عن المبادلة فوراً، وإذا لم يتمكن من تحديد القيمة العادلة لأي أصل من الأصول المتبادلين، تعتمد القيمة الدفترية للأصل المقدم للمبادلة، أما إذا كان الأصلين المتبادلان متماثلين هنا لا يجوز الاعتراف بتحقيق العائد من عملية المبادلة؛
إذا تم اقتناء الأصل مقابل إصدار أسهم، تعطي حاملها نصيب في حقوق الملكية فلا يجوز الاعتماد على القيمة الاسمية لتلك الأسهم أساساً لقياس تكلفة الأصل، بل تعتمد القيمة العادلة لقيمة الأسهم في السوق المالية، وفي حالة عدم توافرها يلجأ إلى القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه كأساس للقياس؛
في حالة اقتناء أصل مقابل تحمل التزام فيكون القياس على أساس القيمة الجالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام.

في جميع الحالات السابقة والمتعلقة باقتناء الأصول يجب مراعاة عند القياس، التكاليف المتعلقة بالبعد المكاني ومعياري الجاهزية للاستعمال، فيجب إضافة جميع المصاريف للتكلفة التاريخية

¹ د. رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل لنشر و التوزيع، ص 421.

والمعلقة بالنقل والتأمين والشحن والجمركة... الخ وبصفة عامة كل المصاريف التي يتطلبها الأصل ليكون جاهزا للاستعمال.

4-2-4 قياس الأصل بعد تاريخ اقتنائه.

القاعدة العامة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً هي أن يبقى الأصل بتكلفته التاريخية أو الأصلية وقت الاقتناء أو النشوء، ولا تراعى التغيرات التي تحدث في مستويات الأسعار بعد ذلك، ويستند هذا الرأي إلى مبدأ ثبات القوة الشرائية للنقد، وبحسب البيان رقم 5 الصادر عن FASB مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1984 ومن قبله رأي هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في الرأي رقم 06 الذي ينص على ما يلي:¹ "لا يجوز رفع قيمة الأصول الثابتة لتعكس القيم السوقية أو الجارية التي تزيد عن كلفتها التاريخية"، والاعتماد على الأسعار الجارية يتأثر بالتقديرات الشخصية التي تكون بعيدة عن الموضوعية والموثوقية. إن ما يعزز تجاهل تغيرات الأسعار في قياس الأصول بعد تاريخ اقتنائها، هو أن الطاقة الكامنة للأصول لا تتأثر بتغيرات أسعار بيعها أو شرائها ومن ثم لا تتأثر المنافع المتوقعة تحصيلها من تلك الأصول، كما أن المكاسب أو الأرباح التي قد تسببها تغيرات الأسعار سوف لن تتحقق إلا في لحظة البيع وهذا طبقاً لمبدأ التحقق إثبات المنفعة.

ومما سبق يتضح أن قياس الأصول (غير النقدية) يتم وفق التكلفة التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في الطاقة الكامنة وسوى كان هذا النقص بسبب استخدام الأصل في العملية الاستغلالية (اهتلاكات) أو بسبب آخر مثل التقادم الاقتصادي أو التقادم التكنولوجي، ويمكن استخدام خصائص أخرى لجانب التكلفة التاريخية عند قياس الأصول، إذا أتضح أنه ملائم لتحقيق أهداف القوائم المالية ومن هذه الخصائص مثلاً - التكلفة التاريخية أو المتحصلات الجارية - القيمة الجارية للبيع خلال التصفية غير الإجبارية - القيمة المتوقعة تحققها خلال نشاط المنشأة العادي - القيمة الحالية للتدفقات النقدية.

4-3 التكلفة التاريخية وقياس الخصوم

يقترن مفهوم التكلفة التاريخية في كثير من الحالات باقتناء الأصول، لكن لا يوجد إي عائق يحول دون تطبيق هذا المفهوم على الخصوم سوى كانت عناصر الخصوم ديونا أم حقوق ملكية، فبالنسبة لحقوق الملكية من رأسمال واحتياطات ونتائج غير موزعة... إلخ، بطبيعتها أموال دائمة في المنشأة لا تتغير، فرأسمال المستثمر يبقى ثابتاً دون تغيير منذ تاريخ إنشاء المنشأة أو من تاريخ آخر تخفيض أو زيادة، وهذا ما يجعل رأسمال يتصف بالصفة التاريخية، وكذلك نفس الشيء ينطبق على الاحتياطات والأرباح المحتجزة التي هي نتاج عمليات تاريخية تظل ثابتة دون تغيير. ونتيجة الدورة الحالية هي الأخرى تتميز بالسمة التاريخية لأنها محصلة مقابلة إيرادات تاريخية مع تكاليفها التاريخية.

أما بالنسبة للالتزامات يمكن التمييز بين الحالات التالية²:

¹ د. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل لنشر و التوزيع، ص 427

² د. رضوان حلوة حنان مرجع سبق ذكره، ص 426.

■ الالتزامات قصيرة الأجل تظهر وفقا لقيمتها الاسمية وليس وفق لقيمتها الحالية حيث لا يأخذ عامل الزمن، ونظرا لقرب آجال استحقاقها تقترب القيمة الاسمية من القيمة الحالية ويكاد يكون الفارق مهمل؛

■ بالنسبة للالتزامات طويلة الأجل يجب مراعاة عامل الزمن حيث يعتد بالقيمة الحالية للمبالغ المنتظر دفعها، وذلك من خلال خصم التكلفة التاريخية للدين على أساس معدل خصم (تكلفة الخصم (السائد في تاريخ نشأة الدين؛

■ إذا نشأ الالتزام من خلال عملية تبادل فيتم الإثبات على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة في تاريخ الاقتناء أو على أساس القيمة الحالية للمبالغ الواجب دفعها في تاريخ السداد أيهما أكثر وضوحاً .

و بصفة عامة، يؤخذ بنفس طريقة قياس الأصول، حيث لا يعطى أي اعتبار لتغير الأسعار الأصلية التاريخية التي حددتها المنشأة في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم، أي أن معدل الخصم التاريخي الذي كان سائداً في السوق هو الأساس في القياس الذي يجب إتباعه إلى أن يتم الوفاء.

4-4 مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.

وبرغم من الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة التاريخية إلا أنها تعتبر أفضل الطرق لتقييم الأصول أو الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة، وترجع أفضلية هذه الطريقة لما توفره من مصداقية للقوائم المالية والتي يفترض أنها تتصف بهذه الخاصية حتى تكون مفيدة، ويرجع استمرار المحاسبين الالتزام بهذه الطريقة في التقييم نظرا إلى :

- تميزها بالموضوعية بالمقارنة بالطرق الأخرى للتقييم، إذ يستند التقييم إلى وجود أدلة إثبات يمكن التحقق منها، مثل فواتير الشراء، وثائق الاكتساب أو الإنتاج... الخ، سهولة فهم القوائم من طرف الجميع وهذا لبساطة طريقة التقييم .

- توافق هذه الطريقة مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولا عاما من طرف كل الجهات العلمية والمهنية والتي يعتمد عليها عند إعداد القوائم والتقارير المالية.

ويمكن عرض أهم نقاط توافق بين التكلفة التاريخية والمبادئ المحاسبية في ما يلي:¹

- إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر درجة كبيرة من الموضوعية وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

- يقضي فرض استمرارية الوحدة المحاسبية بأن المؤسسة مستمرة في أعمالها بصورة اعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب ألا تزيد عن 12 شهرا، وبالتالي فإن القيم الجارية للأصول لا تستخدم إلا في حالة واحدة فقط كحالة التصفية؛

¹ تيجاني بالرفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 313.

- إن أساس التكلفة التاريخية يقوم على مبدأ الثبات حيث يقتضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة لأخرى بغض النظر عن تغيرات الأسعار؛
- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغيير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش؛
- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر .
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الربح عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر فترة؛
- يقتضي مبدأ الحيطة والحذر، الذي يعتمد عليه أساس التكلفة التاريخية ، بأن يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة الدخل بقيم منخفضة؛
- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية يجب أن يقتصر فقط على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس لأي وضع افتراضي .

4-5 مزايا وعيوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

4-5-1 مزايا تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

يرى مؤيدو مبدأ التكلفة التاريخية على أنه النموذج الوحيد المقبول عموماً في الحياة العملية وذلك يعود للأسباب التالية:

- لقد اجتاز نموذج التكلفة التاريخية الاختبارات المستمرة في الحياة العملية وأثبت نجاحه كل هذه السنين، ولقد قبلوا عاماً من طرف مستعملي القوائم المالية، حيث أفادهم في عمليات اتخاذ القرارات، وإلا فإن هؤلاء المستعملون لن يقبلوا هذا النموذج لو لم يكن مفيد لهم؛
- لقد تميز مبدأ التكلفة التاريخية بخاصية الموضوعية وموثوقية القياس وقابليته للتحقق، وهذه الخاصية جعلت من المحاسبة تتصف بصفة العلم أكثر من اتصافها بالفن، فأفعال المنشأة وفق هذا المبدأ نجدها تبتعد كلية عن الذاتية في قياسها مع إمكانية التحقق من وقوعها؛
- يرى المدافعين عن هذا المبدأ، أن محاسبة تكلفة التاريخية لا تقيس القيمة أو التغير في القيمة أو قياس القيم الحالية إنما هي محاسبة تكاليف فعلية، تركز على الأرباح المحققة فعلاً وتهمل الدخل الناتج عن تغيرات في قيمة الموجودات إلا إذا تحقق فعلاً؛
- إن خاصية الموضوعية جعلت من طريقة التكلفة التاريخية أفضل من البدائل المقترحة (طريقة تكلفة الاستبدال، طريقة القيمة الحالية، طريقة مستوى العام للأسعار)، حيث أن هذه البدائل تعاني من نقص كبير في الموثوقية، وهي خاصية مهمة جداً لمستعملي القوائم المالية، فبدونها قد يتعرض معد القوائم والتقارير المالية (المحاسب) لتأثيرات ذاتية من قبل الإدارة، من أجل توجيه نتائج التقارير والقوائم المالية لما يخدم مصلحة القائمون على الإدارة، مع عدم إمكانية التحقق من المعلومات والبيانات التي تحويها هذه التقارير بسبب فقدان البدائل المقترحة لخاصية الموضوعية والموثوقية التي تنفرد بها طريقة التكلفة التاريخية.

4-5-2 عيوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

على الرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأكثر استعمالاً وانتشاراً، يعد من المبادئ مقبولة قولاً عاماً لدى الجميع، حتى أصبح النظام المحاسبي المعاصر مقروناً بتطبيقات هذا المبدأ، إلا أن العديد من الجهات المهنية والعلمية وجهة له الكثير من الانتقادات ويمكن تلخيص هذه الانتقادات في النقاط التالية:

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يعطي نتائج قياس خاطئة، بسبب خلط الدخل التشغيلي الناتج عن النشاط العادي (الإنتاج)، مع الدخل الناتج عن مكاسب الحيازة المولد بين التكلفة التاريخية التي تكون قد نتجت في دورات سابقة والتكلفة الجارية لبعض الأصول (بصفة خاصة البضاعة)، وهذا ما يتعارض مع فرض استقلالية الدورة المحاسبية، كما أن إي تغيرات تحدث في قيم كل من الأصول والخصوم والنااتجة خلال الدورة الحالية تأجل إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية وهذا وفقاً لمبدأ تحقق الإيراد، يؤدي هذا القياس مرة أخرى إلى نتائج خاطئة ويخل بمبدأ الاستقلالية؛
- يقوم مبدأ لتكلفة التاريخية على فرض ثبات وحدة القياس النقدية أي تتجاهل التغيرات القوة الشرائية العامة ، فبنود القوائم المالية التي تحصلت عليهم المنشأة على فترات مختلفة تكون ذات قيم غير قابلة لتجميع أو التلخيص بسبب اختلاف قوتهم الشرائية ويكون مجموع هذه القيم دون دلالة اقتصادية؛
- لا يقر مبدأ التكلفة التاريخية بأي تغيير في بنود المركز المالي للمنشأة إلا بعد تحقق عمليات حقيقية مع الأطراف الخارجية، وذلك لئلا على مبدأ التحقق ومبدأ القياس الفعلي، وهذا كله من شأنه تجاهل وإسقاط الكثير من الأصول الغير ملموسة (مثل شهرة المحل) من قائمة المركز المالي، الأمر الذي يجعل القوائم المالية لا تعبر بصدق عن واقع المنشأة؛
- يترتب عن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية خلال فترات التضخم يجعل التكاليف التاريخية للأصول المستنفذة في العملية الاستغلالية أقل من التكلفة الجارية للموارد المستخدمة ومعبر عنها بوحدات نقود مختلفة تجميعها لا يكون له دلالة معينة، بمعنى آخر مقابلة إيرادات جارية بتكاليف التاريخية مستنفذة وهذا الاختلاف في التوقيت يترتب عنه ما يلي :
- ظهور أرباح صورية بأكثر من قيمتها الحقيقية أي أرباح وهمية.
- دفع ضرائب عالية عن أرباح وهمية دون مبرر موضوعي.
- عجز المنشأة عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة القديمة في نهاية العمر الإنتاجي لعدم كافية مخصصات الإهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية.
- عجز في التمويل الذاتي وعدم القدرة على الوفاء بديون المنشأة في الأمد الطويل.

المبحث الثاني

المعالجة المحاسبية للقوائم المحاسبية في الظروف التضخمية

إن الهدف الأساسي للمحاسبة في ظل التكلفة التاريخية هو تقديم معلومات لجميع الأطراف المهمة بوضعية المنشأة ويتم ذلك من خلال القوائم المالية والتقارير المحاسبية التي تتضمن رأس المال والاحتياطيات والالتزامات الأخرى المقومة بقيم نقدية وطريقة توزيع هذه الأموال على مختلف الأصول، كما تظهر قائمة الدخل نفقات وإيرادات الفترة الجارية وما نتج عنها من أرباح، ومن أهم مميزات التكلفة التاريخية أنها تقلل من تأثير البيانات المحاسبية بالآراء الشخصية والذاتية للأشخاص الذين يتولون إعدادها، فهي تتميز بالموضوعية والموثوقية إلى حد كبير.

لأن أهمية القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية لم تصمد كثيراً أمام تغيرات الأسعار وعدم ثبات وحدة القياس النقدي، وترتب عنه أن هذه القوائم لم تعد نقي بغرض اتخاذ القرارات، وأنها مضللة، وأن الأرباح المعلن عنها في غالب الأحيان وهمية، كما أن هذه القوائم لا يمكن مقارنتها مع المنشآت الأخرى، ومع قوائم المنشأة نفسها عبر الزمن، وخاصة أن تأثير تقلبات الأسعار في المنشآت ليس واحداً في كل الأحوال.

أمام هذه المشاكل المترتبة على اعتماد طريقة التكلفة التاريخية في إعداد قوائم المالية للمنشأة ظهرت عدة اقتراحات تمثل بدائل للطريقة التقليدية، وتميزت هذه البدائل بالتعدد بحسب احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويمكن حصر هذه الطرق فيما يلي:

1- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تقوم هذه الطريقة على أساس تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفق طريقة التكلفة التاريخية، بحيث تعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد لاستخدام أرقام قياسية (التي تم التعرض لها في الفصل الأول) التي تعبر عن المستوى العام للأسعار في نهاية الفترة المحاسبية، ولذلك يطلق على هذه الطريقة اسم محاسبة المستوى العام للأسعار.

لقد سبق أن بينا أن البيانات المحاسبية وفق الطريقة التقليدية يعاب عليها أن بياناتها تكون غير قابلة للتجميع الرياضي وعدم القابلية للمقارنة الإحصائية، مما يفقد التقارير المالية والمحاسبية دلالتها ودورها في اتخاذ القرار، إذ تتأثر كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج بمبدأ التكلفة، فالأصول تسجل في الحسابات لتكلفة الحصول عليها وتظل بنفس التكلفة دورات عديدة وقد لا تتعرض لأي تقييم، باستثناء تحويل جزء من التكلفة الأصلية إلى مصروف مقابل ما استنفذ من الأصول، والمعبر عنه بالإهلاك، وفي الوقت الذي تم فيه اعتبار التكلفة هي القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات المتبادلة ومع مرور الوقت تتغير القيمة العادلة لمثل هذه الأصول بالمقارنة مع التكلفة المسجلة في دفاتر المؤسسة، في حين

يتجاهل المحاسب التغيرات التي تطرأ على القيمة السوقية وتظل الأصول تظهر في الميزانية بالتكلفة التاريخية مع طرح جزء متعلق بالنفاذ الذي أصاب هذه الأصول . وتتميز هذه الطريقة موضوع الدراسة بخاصيتين هما:

- الإبقاء على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم.

- اعتماد وحدة قياس نقدية ثابتة.

في ظل هذه الطريقة يتم تعديل قيم موجودات والتزامات المنشأة على أساس وحدة نقدية ذات قوة شرائية متساوية، ومرتبطة بالتغير في المستوى العام للأسعار، حيث يتم استخدام أرقام قياسية للأسعار كأساس لتعديل التكلفة التاريخية وذلك لمعالجة أثر الانخفاض في القدرة الشرائية للنقد، ويمكن إعطاء صيغة المعادلة التي تحسب التكلفة التاريخية المعدلة كالآتي:

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة} = \text{التكلفة التاريخية} \times \text{الرقم القياسي العام للأسعار} .$$

1-1 أسس تعديل القوائم المالية:

إن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تستوجب شروط وكيفيات لإجراء التعديلات نلخصها فيما يلي:

(أ) **حساب البيانات التاريخية المعدلة :** لتحويل البيانات التاريخية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة إلى بيانات تاريخية مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، نحتاج إلى معلومات تتعلق بالأرقام القياسية التي تغطي الفترة من تاريخ اكتساب الأصل إلى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية، وإذا لم يتوفر الرقم القياسي في تاريخ الحصول على الأصل المطلوب تعديله يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ خلالها الأصل، وإذا لم تتوفر الأرقام التي تتعلق بربع السنة اعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر السنة .

(ب) **يجب التمييز بين نوعين من التعديل:** التعديل غير الدوري والتعديل الدوري أو المستمر، حيث يقوم أسلوب التعديل غير الدوري على فكرة إعادة تقدير بيانات قوائم المالية التاريخية بقياسها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة في تواريخ غير منتظمة، عادة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية لدرجة تسترعي انتباه القائمين على المنشأة لإعادة تقدير موجوداتها، وتثبت البيانات الجديدة في السجلات المحاسبية لتصبح بدورها تاريخية لعدة سنوات أو دورات مقبلة، ويتم إعادة تعديلها من جديد كلما استدعى الظرف التضخمي ذلك، كما يمكن اعتماد أسلوب تقدير غير المنتظم إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد اكتفاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة عند كل عدة

سنوات، ومع ذلك فإن هذا الأسلوب ليس هو الأسلوب المقصود في محاسبة المستوى العام للأسعار بل المقصود هو أسلوب التعديل المستمر .

يقوم أسلوب النوع الثاني من التعديل بتعديل البيانات التي تحويها القوائم المالية وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل سنة وبصورة دورية وفق الصيغة التالية:

$$\text{قيمة العنصر بعد التعديل} = \text{قيمة العنصر المعدل سابقا} \times \frac{\text{الرقم القياسي للسنة الحالية}}{\text{الرقم القياسي السابق لسنة المقارنة}}$$

تسمى عملية إعادة التعديل هذه بعملية الإزاحة إلى الأمام وهي عملية مستمرة في التعديل من سنة إلى أخرى .

ج) شمولية الطريقة لجميع بنود القوائم المالية :

إن عملية التعديل وإعادة التعديل يجب أن تكون شاملة تغطي كافة عناصر القوائم المالية الدورية، فالقوائم المالية المعدلة جزئيا تفصح عن أثر تغير القوة الشرائية في عنصر واحد أو مجموعة عناصر، ولكنها لا تعطي صافي آثار التضخم التي قد تكون حيناً إيجابية وأحياناً سلبية، ذلك فالتعديل الجزئي قد يكون مضللاً ويكون التعديل الشامل يفضي الموضوعية على القوائم المالية .

1-2 خطوات تعديل القوائم المالية: إن تعديل القوائم المالية التاريخية وفق الأرقام القياسية للأسعار السائدة يتطلب جملة خطوات لتصبح هذه القوائم مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، وفيما يلي هذه الخطوات¹:

توفر مجموعة كاملة من قوائم المالية التاريخية؛

توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية من أقدم عنصر في القوائم المالية إلى أحدث عنصر؛

من الضروري عند التعديل التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية، وذلك لاختلاف طريقة معالجة كلا منهما.

وتتبع أهمية هذا التمييز أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة، فالعناصر النقدية تظهر في القائمة المعدلة بقيمتها الأصلية ويكون معبرا عنها عند إعداد تعديل القوائم المالية تلقائياً بوحدة القياس لجارية ولا تحتاج إلى تعديل. أما العناصر غير النقدية فهي التي يجب تعديلها في نهاية الدورة حتى تصبح تعبر عن قوة شرائية عامة مثل بقية العناصر النقدية.

¹ .رضوان حالوة حنان مرجع سبق ذكره ص429

ولحساب مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار ناجم عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية، حيث أن التعامل مع هذه العناصر ينتج عنه أرباح أو خسائر في القوة الشرائية العامة، ففي فترات التضخم النقدي تتعرض الأصول النقدية (مثلا حساب الزبائن) لخسائر في القوة الشرائية العامة، بينما يلاحظ أن الخصوم النقدية (مثلا حساب الموردين) يحقق أرباحا في القوة الشرائية العامة، لكن في فترات الانكماش النقدي ينتج عن الأصول النقدية أرباح في حين تتعرض الخصوم النقدية لخسائر في القوة الشرائية العامة.

1-3 تصنيف العناصر النقدية والغير نقدية

قبل البدء في عملية تعديل القوائم المالية المعدة وفق أسلوب التكلفة التاريخية، يجب فرز العناصر النقدية عن العناصر الغير النقدية، وذلك بسبب اختلاف معالجة كل منهما، فالعناصر النقدية بطبيعتها معبر عنها تلقائيا بوحدات القياس النقدي الجارية، ومن ثم لا يتم التطرق لتعديلها، فهي تظهر في القوائم المالية قبل وبعد التعديل بنفس القيم الأصلية، أما العناصر الغير نقدية فيجب تعديلها في نهاية الدورة ليتم التعبير عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية مثل العناصر النقدية، مما يمكن من تحديد النتائج والمركز المالي بصورة أكثر واقعية، ويتيح مقارنة القوائم المالية للمنشأة نفسها لدورات عديدة، وكذلك المقارنة مع المنشآت المماثلة.

و يوضح "شامبرز" أن تصنيف العناصر النقدية والغير النقدية هو إجراء ضروري ومقبول عموما في محاسبة المستوى العام للأسعار، وتتبع أهمية هذا التصنيف من أن كلاهما يواجه مخاطر مختلفة، فبالنسبة للعناصر الأصول النقدية قوتها الشرائية تتأثر عكسيا مع تغييرات في المستوى العام للأسعار، فكل ارتفاع في المستوى العام للأسعار يجعل القوة الشرائية لعناصر الأصول النقدية تميل إلى الهبوط والعكس صحيح، أما الأصول الغير نقدية فإنها تخضع لنفس التأثير ولكن في الاتجاه المعاكس، فعند كل ارتفاع للأسعار فإنه يفضل الاحتفاظ بعناصر الأصول النقدية، ويستحسن شراء الأصول مقابل التزامات نقدية مستقبلية أو الدفع نقدا أفضل من الاحتفاظ بالأصول النقدية، كما أن العناصر الغير نقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في أذواق المستهلكين وفي التكنولوجيا وفي الطلب. وتشمل الأصول النقدية الأموال الجاهزة وحسابات المدينين وأوراق القبض والسندات المالية وجزء من المخزون السلعي مباع مقدما بسعر محدد، والتي تمثل مبلغ ثابت القيمة في المستقبل، وتتضمن الخصوم النقدية على حسابات الدائنين وأوراق الدفع، والمستحقات مثل الفوائد والالتزامات طويلة الأجل الواجب سدادها بمبلغ محدد. وفيما يلي جدول بتصنيف أهم بنود قائمة المركز المالي (الميزانية).

جدول رقم 07: البنود النقدية والغير النقدية في قائمة المركز المالي

بنود الأصول	بند نقدي	بند غير نقدي
النقدية والودائع تحت الطلب والودائع لأجل	×	
نقدية/ عملات أجنبية، مطالبات / عملات أجنبية	×	
أوراق مالية للمضاربة/أسهم		×
أوراق مالية للمضاربة/سندات	×	
ذمم مدينة وأوراق قبض	×	
مخصص لديون المشكوك فيها وأوراق قبض	×	
مخزون سلع مباع سلفاً بأسعار محددة	×	
باقي أنواع المخزون السلي		×
قروض ممنوحة للعاملين	×	
مصاريف مدفوعة مقدماً (تأمين، إيجار ..)	×	×
مدينون وأوراق قبض طويلة الأجل	×	
تأمينات قابلة للاسترداد	×	
أصول ثابتة ملموسة (ممتلكات، تجهيزات ..)		×
بنود الخصوم	بند نقدي	بند غير نقدي
مجمع استهلاك أصول ثابتة ملموسة		×
براءات اختراع، علامات تجارية		×
شهرة المحل		×
أصول غير ملموسة أخرى وأعباء مؤجلة		×
ذمم دائنة وأوراق دفع	×	
مصاريف واجبة الدفع "مستحقة"	×	
توزيعات أرباح واجبة الدفع	×	
التزامات/ عملات أجنبية	×	
تأمينات للغير واجبة الدفع	×	
سلف مقدمة من العملاء	×	
دائنون وأوراق دفع طويلة الأجل	×	
علاوة أو خصم إصدار سندات	×	
فوائد السندات وأوراق الدفع	×	
أسهم ممتازة/مبلغ مساوي لسعر السداد	×	
أسهم ممتازة/مبلغ أقل من سعر السداد		×
أسهم عادية/حقوق المساهمين	×	

المصدر : رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل لنشر والتوزيع، ص 83

4-1 حساب ومعالجة مكاسب والخسائر المستوى العام للأسعار للبنود النقدية:

كما سبق ذكره، العناصر النقدية تتأثر قيمتها الشرائية، وتنتج إما مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية تبعاً لتغيرات في المستوى العام للأسعار ، ففي فترات التضخم النقدي المتميزة بارتفاع في المستوى العام للأسعار تتعرض الأصول النقدية لخسائر في القوة الشرائية العامة، بينما تحقق

عناصر الخصوم النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامة، وفي فترات الانكماش النقدي تجني الأصول النقدية مكاسب وتعرض الخصوم النقدية إلى خسائر في القوة الشرائية العامة، ويتحدد حجم المكاسب والخسائر في القوة الشرائية العامة للبنود النقدية بعوامل عديدة نذكر منها :

- حجم البند النقدي؛

- طول الفترة الزمنية لإدخال وإخراج البند؛

+ اتجاه تطور الأرقام القياسية خلال الفترة الزمنية لإدخال وإخراج البند .

و تتم عملية المقارنة الزمنية وحساب التعديلات لكافة البنود النقدية حتى تاريخ إعداد القوائم المالية، أي في نهاية الدورة المالية، فالبنود النقدية في أول الدورة تعدل عن كامل الدورة لتقارن مع البنود النقدية في نهاية الدورة، أما البنود النقدية في نهاية الدورة فتبقى نفسها دون تعديل لأنها مقاسة بالوحدات النقدية الجارية، ويجب أن لا نكتفي بقيم البنود النقدية في بداية ونهاية المدة، عند احتساب المكاسب أو الخسائر في المستوى العام للأسعار، بل يجب كذلك الأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية من مقبوضات ومدفوعات في البنود النقدية خلال الدورة، ويجب التأكد فيما إذا كانت حركة التدفقات في البنود النقدية تتم بانتظام أو لا، فإذا كانت التدفقات منتظمة اعتمد المتوسط الحسابي للمستوى العام للأسعار في أول وآخر الدورة، أما إذا كانت التدفقات النقدية (الإيرادات والنفقات) غير منتظمة، كأن تكون موسمية، وإذا كانت كذلك الأرقام القياسية العامة متذبذبة بصورة غير منتظمة، فعندها يجب تحديد بنود التدفقات النقدية على أساس الربع سنوي، ولتحديد التدفقات النقدية في بداية ونهاية الدورة يتم من خلال مفهوم صافي الأصول النقدية، الذي يحسب بالفارق بين مجموع الأصول النقدية ومجموع الالتزامات النقدية.

ويظهر اختلاف لدى الكثير حول طبيعة مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار وكيفية معالجتها محاسبياً وفي النقاط التالية نستعرض أهم الآراء المختلفة التي تتعلق بطرق الإثبات المحاسبي:

على اعتبار أن مكاسب وخسائر مستوى الأسعار العام للعناصر النقدية تنتج عن التغيرات في المستوى العام للأسعار وليس لها علاقة بالعمليات الإنتاجية، لذلك يتحتم إدراجها في صافي الدخل لدورة التي تمت فيها التغيرات السعرية، تحت حساب خاص مستقل في قائمة الدخل وهذا الرأي يمثل القاعدة العامة في المعالجة المحاسبية فهو معتمد من مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB ومن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وينسجم هذا الرأي مع مفهوم الدخل الشامل المعتمد من مجلس المعايير المحاسبية المالية؛

رأي آخر يوصي بمعالجة خسائر الناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل، بينما مكاسب المستوى العام للأسعار فينبغي معالجتها في حساب الرأس المال، وهذا الرأي يستند إلى قاعدة الحيطة والحذر؛

هناك من يعتبر أن مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار لا ترتبط بالعمليات العادية للمنشأة، لذلك يجب دمجها في حساب رأس المال؛

ينبغي تضمين قائمة الدخل كلا من مكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة باستثناء مكاسب وخسائر القوة الشرائية للديون الطويلة الأجل التي يجب ألا تظهر حتى يتم تحقيقها عند سداد ذلك الدين الطويل الأجل؛
يجب إدراج مكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة ضمن قائمة الدخل باستثناء مكاسب وخسائر الناجمة عن عناصر النقدية لحقوق الملكية (مثل الأسهم الممتازة التي تتصف بصفة العناصر النقدية).

بالرغم من تعدد الآراء المرتبطة بمعالجة مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار يبقى الرأي الأول هو السائد والمقبول عموماً من غالبية التنظيمات المهنية.

1-5 تعديل العناصر غير النقدية

تشمل العناصر غير النقدية على الأصول الثابتة المخصصة للإنتاج مثل: المباني والآلات والتجهيزات والتركيبات الكبرى، كما تشمل كذلك الأصول المتداولة مثل: المخزونات والذمم إلخ ...، كل هذه الأصول يفترض أنها لا تحقق مكسباً أو خسارة في القوة الشرائية العامة لمجرد التغير في المستوى العام للأسعار، فأسعارها تتغير بنفس المعدل في المستوى العام للأسعار ولا يحدث أي مكسب أو خسارة في القوة الشرائية العامة بل يتم تعويض كامل تغيرات القوة الشرائية، وهذا الافتراض هو السائد في محاسبة المستوى العام للأسعار، كما أن هذا الافتراض نادراً ما يتحقق لمجموع العناصر غير النقدية، وأن المنشآت التي تحوز بنود غير نقدية يكسبون أو يخسرون قوة شرائية عامة إذا ارتفعت أو انخفضت أسعار البنود غير نقدية بمعدل يختلف عن معدل التغير في المستوى العام للأسعار، أو إذا ظلت البنود غير النقدية ثابتة بينما تغير المستوى العام للأسعار، وهذه المكاسب أو الخسائر للقوة الشرائية العامة لا يتم إثباتها على مستوى محاسبة المستوى العام للأسعار، لذلك إن أرباح وخسائر البنود غير النقدية هي في الحقيقة مزيج ينتج من التغيرات في أسعار البنود غير النقدية والتغيرات عن المستوى العام للأسعار، وتجدر الإشارة بأن تعديل البيانات التاريخية بما يوافق المستوى العام للأسعار ومراعاة التغيرات في القوة الشرائية العامة ينطلق من مفهوم المحافظة على رأسمال المنشأة وبالضبط يسمى المفهوم المالي لرأس المال،¹

¹ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل لنشر و التوزيع، ص90

وأن الربح هو ناتج عن المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال بين أول وآخر الدورة المالية. أما فيما يخص حق الملكية فيتم تعديل رأسمال المنشأة بحيث يحافظ على القوة الشرائية العامة لرأس المال المستثمر، وهكذا نرى أنه يعتمد مفهوم المحافظة على رأس المال المالي عند تحديد نتيجة نشاط الدورة، وعليه تتوازن الميزانية بعد التعديل تلقائيا دون أية فروقات .

وبصفة عامة يتم تعديل البنود المذكورة سابقا بنوعين من التقييم تقوم به المنشأة :

(أ) تقييم غير منتظم تقوم به المنشأة بتواريخ غير منتظمة، ويكون هذا التقييم اختياري غير إجباري، حسب الإمكانيات المتاحة لها، وكذلك حسب معدل الارتفاع في الأسعار، وكلما زادت الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية يتطلب ذلك القيام بعملية التقييم، إن التقييم غير الدوري يتم القيام به خلال دورات متباعدة إذا معدلات التضخم السنوية طفيفة لدرجة يمكن إهمالها ويكتفي بحساب أثر التضخم مرة واحدة لعدة دورات .

(ب) التقييم المنتظم تقوم به المنشآت بصورة دورية وبتواريخ منتظمة وهو الأسلوب الغالب المعتمد من قبل الشركات الكبرى، وقد تصدر من الدولة لوائح تشريعية تنظم كفيات تطبيقه، وفق هذا النوع من التقييم يعاد تقدير القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية. وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية المعاد تقييمها يجب أن تعتبر كمعلومات إضافية يتم تقديمها مصحوبة مع القوائم التاريخية هذه الأخيرة التي تعتبر الأساس الذي ما زال مقبولا في الحياة العملية إذ كانت طريقة تحديد وحساب التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لا تمثل إشكالا أو خلافا بين ممارسي المحاسبة، فإن كيفية تطبيق هذه الطريقة عمليا على القوائم المالية والإثبات المحاسبي لها هي مجال الاختلاف بينهم.

و يتم التعديل للعناصر غير النقدية بتطبيق المعادلة أو الصيغة التالية :

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة المعاد تقييمها} = \text{التكلفة التاريخية المعدلة (المعدل سابقا)} \times (1 + \text{نسبة ارتفاع المستوى العام للأسعار})$$

1-5-1 تعديل عناصر الغير النقدية في الميزانية:

لقد تم سابقا التطرق لكيفية معالجة العناصر النقدية وتم تحديد أسلوب حساب مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية وكذا طرق الإثبات المحاسبي لها. و نتابع معالجة العناصر الغير النقدية في الميزانية.

1-5-1 إعادة تقييم الأصول الثابتة: تتمثل الأصول الثابتة في المباني والآلات والتجهيزات ويتم إعادة تقييمها من خلال تعديل كل من تكلفتها التاريخية وهذا بمعرفة تاريخ نشأة الأصل وتكلفته الفعلية، وباستعمال الأرقام القياسية لسنة الأساس وسنة المقارنة وبعد أن تتم هذه العملية تصبح عمليات إعادة التعديل لدورات اللاحقة روتينية وسهلة.

وفيما يلي مثال تطبيقي يوضح من خلاله طبيعة العمليات المحاسبية التي تتطلبها عملية التسوية للتقلبات في المستوى العام للأسعار وبيان كذلك أثر هذه التقلبات على دقة البيانات المحاسبية، كما أن هذا التطبيق لا يعتبر شامل أو حتى متكامل لكل المشاكل التي تحدثها التقلبات في المستوى العام للأسعار ولكن الغاية منه الطريقة والأسلوب الممكن إتباعه عند تقييم موجودات المنشأة.

1-5-1-2 تعديل اهتلاكات الأصول الثابتة: تظهر الاستثمارات في قائمة المركز المالي بالقيمة الصافية، أي تكلفة الأصل مطروح منه الإهلاك المجمع حتى تاريخ إعداد الميزانية، لذا فإنه إذا تم تعديل التكلفة التاريخية للأصول الثابتة للتقلبات في المستوى العام للأسعار يجب بنفس الطريقة تعديل الإهلاك المجمع على هذه الأصول حتى يصبح المقياس المستخدم مقياساً موحداً، وتظهر القيمة الصافية للأصول معبر عنها بوحدات النقد الجارية.

1-5-1-3 تعديل حسابات المخزون: يتم تعديل حسابات المخزونات من آثار التقلبات في المستوى العام للأسعار وتتوقف نجاعة التعديل على طرق التقييم المتبعة، فإذا كانت الطريقة المتبعة الوارد أولاً صادر أولاً فإن تكلفة المخزون المتبقي في مخازن المنشأة في نهاية المدة يكون أقرب من الأسعار الجارية ومن ثم فإن الفارق بين التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار قد يكون مهملاً وغير ملموس، لكن من جهة أخرى يجب تعديل تكلفة المبيعات وذلك لأنها تمثل خليط من وحدات النقدية غير المتجانسة ويترتب على هذا عدم مقابلة التكاليف الجارية بالإيرادات الجارية، حيث تقابل أقدم التكاليف بالإيرادات الجارية مما يؤدي إلى تشوه الأرباح وصافي الدخل. وتتوقف أهمية التعديل في هذه الحالة على مدى سرعة دوران المخزون وعلى معدلات التقلبات في المستوى العام للأسعار.

أما إذا كانت المنشأة تطبق تتبع طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً فإن تكلفة المبيعات في هذه الحالة تقترب من التكلفة التاريخية المعدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار، بينما تكون تكلفة المخزون المتبقي في آخر المدة تصبح أكثر بعداً عن الأسعار السائدة في أواخر المدة أو خلالها ومن ثم وجب الأمر تعديل قيمة المخزون بما يتلائم وتقلبات الأسعار .

1-5-1 إعادة تقييم الخصوم: إن إعادة تقييم الخصوم يؤدي بنا للحديث عن إعادة تقييم

العنصرين الأساسيين المكونين للخصوم وهما الأموال الخاصة والديون.

أ- **تقييم الديون:** تتكون الديون كما هو معروف من ديون قصيرة الأجل أو ما يسمى ديون الاستغلال والموجهة لتمويل الدورة الاستغلالية، وديون طويلة الأجل الموجهة لتمويل الأصول الثابتة، وتمارس التقلبات في المستوى العام أثرها على الديون بصفة عامة سوى كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل

ربح القوة الشرائية = القيمة الاسمية لمبلغ الدين × الرقم القياسي للأسعار سنة الأساس / الرقم القياسي للأسعار سنة المقارنة.

لكن يجب الإشارة، انه في بعض الحالات يشترط أصحاب الديون أن يكون الدفع بالقيمة المعدلة لقيمة الدين عوض القيمة الاسمية أي القيمة الحقيقية للديون بما يتلائم وتقلبات الأسعار ويجب أن تتضمن عقود الاقتراض هذا الشرط لكي يكتسب صفة الرسمية.

ب- **تقييم الأموال الخاصة:** بعد استبعاد الديون نجد أن حقوق الملكية هي المصدر الرئيسي لتمويل الأصول، فهي لا تخضع لإعادة التقييم كباقي العناصر الأخرى للميزانية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن تقييم بقية عناصر الميزانية من أصول وخصوم، يؤدي إلى تعديل الأموال الخاصة بصورة تلقائية، عن طريق دمج فروقات التعديل في حساب رأس المال.

1-5-2 تعديل جدول حسابات النتائج:

يوفر جدول حسابات النتائج التاريخية بيان عن أرباح أو خسائر العناصر غير النقدية عند بيع هذه العناصر، لذلك فالدخل يجب أن يحسب عند تحقق البيع وهذا وفقاً لمبدأ تحقق الإيرادات والربح عند البيع، ولهذا السبب يجب إعادة تعديل حساب النتائج ويظهر جدول حسابات النتائج المعدل ربح معدل يختلف عن الربح التاريخي، وتتم عملية التعديل من خلال تعديل كل من المصاريف والإيرادات لتصبح تعبر معبر عنها بوحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة مقاسة في تاريخ إعداد جدول حسابات النتائج.

ويجب أن يراعى توقيت حدوث عملية الإنفاق والإيرادات، فإذا كانت منتظمة الحدوث وموزعة بانتظام على مدار الدورة المالية يمكن افتراض إن الإنفاق والإيراد قد تما عندما كان متوسط مستوى الأسعار العام خلال الدورة هو السائد، أما إذا كانت خاصية انتظام الإنفاق والتحصيل غير محققة بمعنى هناك تذبذب شديد فيهما، أو هناك تقلبات كبيرة في مستويات العامة للأسعار، في هذه الحالة تلجأ المنشأة إلى تعديل جدول حسابات النتائج على أساس الأرقام القياسية الربع السنوية، كما انه يجب إعادة تعديل

المبيعات والمشتريات، والأخذ بعين الاعتبار قيمة المخزون في بداية ونهاية المدة ويتم هذا كله من خلال المعادلة المعروفة التالية:

$$\text{تكلفة المبيعات} = \text{مخزون أول المدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر المدة}$$

و يجب ملاحظة إن جدول حسابات النتائج يظهر نوعين من النتائج:

- أرباح أو خسائر ناتجة من العمليات غير النقدية.
- أرباح أو خسائر القوة الشرائية التي تنتج عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

1-6 تقييم طريقة التكلفة المعدلة

إن تعدد البدائل لحل مشكلة التضخم، ترك المجال واسعا للمحاسبين والمفكرين للاختلاف، بين مؤيد ومعارض لهذه الطريقة أو تلك، وهذا ما ينطبق بالفعل على طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، حيث أحدث جدلاً كبيراً في الأوساط المهتمة بدراسة محاسبة المستوى العام للأسعار، وفي فيمالي نتطرق لأهم الإيجابيات والسلبيات المترتبة عن تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة.

1-6-1 إيجابيات طريقة التكلفة المعدلة:

نوجز أهم الإيجابيات المتعلقة بتطبيق طريقة التكلفة المعدلة في النقاط التالية:

- إن البيانات التي تتضمنها القوائم المالية المعدلة وفق التكلفة التاريخية، تعتبر غير قابلة لتجميع والطرح أو المقارنة وذلك بسبب اختلاف وحدة القياس، حيث أن عناصر الأصول والخصوم مقاسة بتواريخ مختلفة وبوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، ولهذا فإن إعادة تعديل القوائم المالية باستخدام وحدة ذات قوة شرائية متجانسة يوفر معلومات أكثر ملائمة لمتخذي القرارات لأنها تفصح عن آثار التضخم سواء على الميزانية أو جدول حسابات النتائج.
- إن تعديل القوائم المالية التاريخية لتصبح معبر عنها بوحدات ذات قوة شرائية عامة وهذا باستعمال رقم قياسي عام للأسعار تحدده الجهة المختصة، من شأنه يوفر خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المنشآت المماثلة، كما أن على مستوى المنشأة الواحدة تمكن القوائم المعاد تعديلها من إمكانية مقارنتها على مدار سنوات عديدة لمراعاة التغيرات في المستوى العام للأسعار.
- إن الدخل المحسوب وفق طريقة التكلفة التاريخية والنتائج من مقابلة الإيرادات الحالية المتولدة من مصاريف تاريخية يميل إلى التضخم الصوري في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار، يؤدي إلى دفع ضرائب عالية وتوزيع أرباح وهمية من رأس المال المنشأة، لكن الدخل المحدد على أساس التكلفة التاريخية المعدلة يعتبر حقيقي ويحافظ على رأس المال المالي للمنشأة وهذا باستبعاد أثر التضخم النقدي.

- إن عملية تعديل القوائم المالية وفق المستوى العام للأسعار تعتبر سهلة التطبيق، حيث يتم استبدال وحدة القياس النقدية ذات القوة الشرائية المتغيرة بوحدة نقد ذات قوة شرائية عامة، وتمثل الطريق الأقل ابتعاد عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كما أن اعتمادها على الموثوقية والموضوعية جعلها أكثر تفضيل من البدائل الأخرى.
- إن مستعملي القوائم المالية المعدلة لا يحتاجون الرجوع مرة ثانية للبحث عن آثار التضخم على القوائم، بل يتوجه اهتمامهم على بحث المؤشرات الأخرى كالعائد على الاستثمار مثلاً.
- عند الالتزام بحاسبة التكاليف التاريخية فإن مشكلة استبدال الأصول تطرح بحددة في الظروف النقدية، بينما عند تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة فيساعد ذلك في حل مشكلة استبدال الأصول والمحافظة على رأس المال المالي للمنشأة وليس رأس المال الاسمي أو الأصلي.

1-6-2 سلبيات طريقة التكلفة المعدلة

بالرغم من المزايا السابقة، فإن هذا الأسلوب لا يخلو من العيوب و ينطوي على عدة انتقادات نوجزها فيما يلي:

في الواقع عملية التعديل لتكلفة التاريخية تمس وحدة القياس لتصبح تعبر عن التكلفة التاريخية بالأسعار الجارية وقت التقييم، بينما أساس القياس يبقى قياساً تاريخياً؛ في الكثير من الأحيان تكون تكلفة إعادة تعديل القوائم المالية أكبر من المنافع التي تستفيد منها المنشأة الاقتصادية؛ المعلومات الإضافية لا تتلاءم مع خبرات وإدراك متخذي القرارات مما يؤدي إلى سوء الفهم وإصدار قرارات غير مناسبة؛ في محاسبة التكاليف المعدلة ينصب الاهتمام على تغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود بالاعتماد على تطورات المستوى العام للأسعار، وتهمل التغيرات في المستوى الخاص لأسعار بعض السلع والخدمات التي تعني الإدارة في العملية الإنتاجية.

وفي عملية الاستبدال والتي تهم المستثمر في اتخاذ قرار الاستثمار، لذلك فإن محاسبة التكلفة التاريخية لا تعترف بمكاسب وخسائر الحيازة في لعناصر الغير نقدية بسبب أنها تتطور أسعارها بنفس تطور المستوى العام للأسعار، وهذا لا يكون صحيح في كثير من الأحوال، فقطاع صناعة الإلكترونيات تتغير فيه أسعار السلع بمعدلات معاكسة بصورة مطلقة لاتجاه المستوى العام للأسعار، ومن ثم فالأرقام

القياسية للمستوى العام للأسعار لا يمكن تطبيقها في جميع المنشآت، ولا على كل عناصر الأصول وأن الأرقام القياسية الخاصة أفضل وهذا مراعاة لظروف كل منشأة.

لقد نجحت طريقة التكلفة التاريخية المعدلة نسبيا في تجنب أخطاء القياس وذلك باعتمادها وحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية موحدة عامة، لكن لم تتمكن من تجنب أخطاء توقيت القياس، فسواء كانت الطريقة المتبعة تكلفة التاريخية أو طريقة التكلفة التاريخية المعدلة فإن مبدأ تحقق الإيراد والأرباح بالبيع، مما لا يسمح لفصل الدورات عن بعضها البعض، فالإيراد قد يكتسب في دورة حالية ويعترف به في دورة لاحقة.

2- طريقة التكلفة الجارية:

على خلاف طريقة التكلفة التاريخية التي تقوم على أساس تغيرات المستوى العام للأسعار وعلى تقييم جميع عناصر النقدية والغير النقدية التي تحوزها المنشأة، فإن هذه طريقة تهتم بتعديل البيانات التاريخية للعناصر الغير النقدية وفقاً لتغيرات الأسعار الخاصة بها، وليس للتغيرات في المستوى العام للأسعار، وتحدث تغيرات الأسعار النسبية الخاصة بالسلع والخدمات الفردية لأسباب عديدة مثل التغيرات في أذواق المستهلكين أو التحسينات التقنية على المنتج المعين أو كنتيجة للتغيرات الطبيعية أو الاصطناعية في عرض منتجات معينة، وهي أسباب لها أثارها على كل من الطلب على السلعة المعينة والكمية المعروضة منها.

و لذلك فهي تغيرات سعرية نتيجة عوامل نوعية ترتبط بنوعية السلع والخدمات التي تتعامل فيها الوحدة، وتؤدي إلى زيادة أو نقص أسعار السلعة أو الخدمة بمعزل عن أسعار باقي السلع والخدمات الأخرى. ومن هنا فليس من الضروري أن ترتفع أسعار كل السلع والخدمات بنفس النسبة التي ارتفع بها المستوى العام للأسعار، فقد يرتفع سعر سلعة معينة بما يفوق نسبة التضخم نتيجة لأهميتها وعلاقتها النسبية بباقي السلع. وكذلك رأينا في المبحث السابق أن الوحدة الاقتصادية قد تحقق أرباح أو تتحمل خسائر على صافي أصولها النقدية نتيجة التغير في المستوى العام للأسعار، وعلى العكس من ذلك فإنه وفقا لمدخل التكلفة الجارية قد تحقق الوحدة الاقتصادية أرباح وتتحمل خسائر مقابل حيازة الأصول غير النقدية نتيجة التغير في الأسعار الخاصة.

2-1 أسس طريقة التكلفة الجارية:

يمكن تلخيص أهم الأسس والمميزات التي تقوم طريقة التكلفة الجارية في النقاط التالية:

أ- إن موضوع محاسبة القيم الجارية هو إعادة تقييم عناصر موجودات المنشأة وفق الأسعار الخاصة بهذه الأصول وليس وفق المستوى العام للأسعار، ويتم إثبات فارق إعادة التقييم بالسجلات لتظهر القوائم المالية بالقيم الجديدة الجارية، فهذه الطريقة تتوب عن طريقة القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية ويهدف هذا البديل الجديد إلى إظهار التغيرات الخاصة في الأسعار التي تهم المنشأة؛

ب- تعتبر محاسبة القيم الجارية بديل حقيقي للمحاسبة التقليدية المبني على التكلفة التاريخية، فهي تتجنب الانتقاد الذي كان يعاني منه أحد مبادئ طريقة التكلفة التاريخية وهو مبدأ تحقق الإيراد بحدوث واقعة البيع، فاعتما التغيرات في أسعار الخاصة لأصول المنشأة يعد خروجاً جذرياً عن أساس التكلفة التاريخية، وإتباع مفهوم القيم الجارية يؤدي إلى تقاضي أخطاء توقيت القياس التي ينتج عنها تأجيل الاعتراف بالدخل أو الربح إلى أن تتم عملية التبادل؛

ج- في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يكون التعديل شاملاً لكل عناصر القوائم المالية سواء النقدية أو غير النقدية، أما في هذه الطريقة فالعناصر النقدية لا يتم تعديلها حيث أن الموجود منها عند التعديل للتكلفة الجارية يكون مقاساً على أساس قيمته الجارية في تاريخ التعديل، ومن ثم لا مجال لوجود مكاسب أو خسائر مترتبة عن حيازة العناصر النقدية؛

د- وفق طريقة القيم الجارية فإنه يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة العناصر الغير النقدية بمجرد حدوث تغيرات في أسعارها الخاصة، ولا تشترط تحقق واقعة البيع كما هو معروف في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، وتعتبر هذه الميزة ناتجة من اعتماد طريقة القيم الجارية، وأن مكاسب أو خسائر الحيازة تعكس مدى كفاءة الأداء التسييري للمنشأة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.

هـ- تستعين المؤسسة عند تحديد القيمة الجارية للأصل المراد تعديله، بقوائم الأسعار المنشورة بواسطة المنشآت المنتجة للأصل أو بإعادة تقدير الأصل كل عام أو كل دورة اقتصادية، أو باستخدام الأسعار المحددة استناداً إلى الأرقام القياسية المتخصصة التي تنشرها الجهات الحكومية؛

و مما يلاحظ انه عند تطبيق طريقة القيم الجارية، يجب أن تتم الاستفادة من ميزت أساسية لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة هي نجاحها في تجنب أخطاء القياس وذلك باعتمادها وحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية موحدة عامة، ولذلك حتى تكون مكاسب أو خسائر حيازة العناصر الغير النقدية تمثل قيمة حقيقية يجب أن تراعى أثر التغير في المستوى العام للأسعار أي أثر التغير في القوة الشرائية للنقود، ومن ثم توحيد قيمة وحدة القياس النقدي.

2-2 طرق التكلفة الجارية:

حسب محاسبة القيمة الجارية فان عناصر المركز المالي يجب أن تظهر بالقيمة الجارية لها، وهذا من أجل المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المنشأة ولتعبير عن القيم الجارية لكل أصل من الأصول هناك عدة طرق أهمها:

2-2-1 طريقة القيمة الحالية: تعتمد طريقة القيمة الحالية على صافي تنبؤات الإيرادات مستقبلية، التي يولدها الأصل خلال حياته الإنتاجية، وهذا استنادا لقاعدة المحافظة على القيمة الاقتصادية للأصل، وتخضع هذه التدفقات النقدية بمعدل خصم مناسب ليكون المبلغ التحصل عليه هو القيمة الحالية لهذا الأصل. و قد لا تتناسب هذه الطريقة كل عناصر الأصول الثابتة، بسبب عدم اليقين الذي يشوب التدفقات النقدية التي تنتج عن استغلال تلك الأصول الثابتة، في حين يسهل تطبيقها بصورة تكون نتائجها مؤكدة عند ما يتعلق الأمر ببعض الأصول الأخرى مثل السندات والأصول المؤجرة التي يمكن التنبؤ بتدفقاتها في المستقبل، وإذا تعذر استعمال هذه الطريقة فإنه تستعمل طرق التكلفة الجارية الأخرى مثل طريقة صافي القيمة البيعية أو طريقة تكلفة الاستبدال، وكما هو ملاحظ يشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات التي يمكن أن يبقى فيها الأصل صالحاً للاستخدام.
- اختيار معدل الفائدة المناسب.

وإذا تم مراعاة هذه الشروط بشكل موضوعي ودقيق، فإنه يمكن قياس القيمة الاقتصادية للأصل، يسهل تطبيق هذا المفهوم لبعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض، إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم أو النفقات والإيرادات¹.

2-2-2 طريقة صافي القيمة البيعية: يقصد بصافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري) لأصل ما، المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحاً منه مصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، فهذه الطريقة تقوم على أساس إعادة تقييم الأصول بقيمتها البيعية الصافية الجارية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق فإنه يلجأ إلى أحد البدائلين²:

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

2-2-3 طريقة تكلفة الاستبدال

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة و النشر، عمان، ص402

² - حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص403.

تمثل تكلفة الاستبدال المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود،¹ ولقد تعددت التعاريف الخاصة بتكلفة الاستبدال فد عرف *Salmonson* " التكلفة الجارية لأصل ما أنها السعر الذي يجب دفعه من أجل استبداله "² ويعرفها كذلك *Snavey* "التكلفة الجارية لأصل ما في تاريخ معين بأنها التكلفة الأدنى لحيازة أصل ما يمكن من إنتاج سلع وخدمات إنتاجية مساوية للطاقة الإنتاجية للأصل الذي يمتلكه المنشأة " وتوضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الاستثمارات وجود إتجاهيين رئيسيين لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول، الاتجاه الأول يعتمد على أسعار السوق، وأما الاتجاه الثاني فيعتمد على الأرقام القياسية الخاصة.³

وبالمقارنة بين التكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعية المذكورة سابقا يفترض أنهما متساويان، ولكن يتحقق هذا في ظل ظروف وشروط مثالية هي:

أ. هناك عدد كبير من الأصول المتماثلة، في سوق واحدة، وأن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة؛

ب. يتمتع المشروع بحرية اتخاذ القرار بيعا وشراء في هذه السوق.

ت. يجب أن لا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية الشراء أم البيع للأصل المعني.

لكن هذه الظروف نادراً ما تتحقق، وقد تكون فرص تساوي التكاليفتين أكبر بالنسبة لبعض أنواع السلع مثل المخزونات التي تباع على حالتها دون إي تغيير عليه، لكن بالنسبة للأصول الثابتة كالألات والمعدات ويكون سعر الاستبدال عندئذ متاحاً ويمثل أكبر قيمة جارية للمنشأة نتيجة وجود ظروف تنافسية تتمثل بوجود عدد من المشتريين، لكن إذا قامت المنشأة بمحاولة معرفة القيمة السوقية لأصولها المستخدمة، فإنها ستواجه بسوق نظامية فيها نفس الأصول جديدة، وفي الغالب لن يدفع المشتري للمنشأة المبلغ المساوي للقيمة الاقتصادية للأصل المتنازل عنه وذلك بسبب قلة المتنافسين على الأصول المستعملة، ومن ثم تكون صافي القيمة البيعية للأصل تقل عن القيمة الاستبدالية.

و عملياً تعتبر طريقة تكلفة الاستبدال أحسن طرق التكلفة الجارية، وهذا ما جعل الكثير من المفكرين والمهنيين يفضلونها كبديل موضوعي عن التكلفة التاريخية، ووفق هذه الطريقة يتم تعديل بيانات المركز المالي للمنشأة على أساس القيمة الاستبدالية ويمس التعديل العناصر الغير نقدية فقط ويتم استثناء الأصول النقدية لأنها لا تحتاج لتعديل، كما أن مكاسب وخسائر الأصول والخصوم النقدية الحاصلة بسبب تغير القوة الشرائية للنقود لا تأخذ بعين الاعتبار.

2-2-3-1 طريقة تكلفة الاستبدال في معالجة الأصول الثابتة: اقتصر تطبيق تكلفة الاستبدال في البداية على الأصول الثابتة من أجل وضع أعباء على حساب الأرباح والخسائر تؤمن المبالغ الضرورية

¹ - حسين القاضي، و من معه، مرجع سبق ذكره، ص 403.

34-GILBERT LECOINTRE, *LA COMPTABILITE D'INFLATION*; Édition BORDAS ; P13

³ تيجاني بالقي، مرجع سبق ذكره، ص 378.

لمقابلة تكلفة الاستبدال، وقد استعملت على نطاق واسع في المؤسسات ذات النفع العام حيث يلاحظ أنه عند ارتفاع الأسعار تزداد تكاليف الاستبدال عاما بعد آخر ونحمل كل دورة محاسبية بمصاريف تعادل نصيب هذه الدورة من أعباء الاستبدال، لكن ما يلاحظ في هذه الطريقة أن أقساط الاستبدال المتراكمة لا تساوي تكلفة الاستبدال. لذا ومن أجل التغلب على هذه الصعوبة، فإنه يتم طرح مخصصات الإهلاك السابق من القيمة المتبقية لتكلفة الاستبدال وتقسم هذه الأخيرة على ما تبقى من العمر الإنتاجي للأصل، ويعاب على هذه الطريقة أنها غير عادلة حيث تحمل الدورات اللاحقة بفروقات المخصصات عن السنين السابقة. إن عدم اللجوء إلى هذا الإجراء يجعل أقساط الإهلاك المتراكمة أقل من تكلفة الاستبدال، وعند حدوث الاستبدال فإن المخصصات المتراكمة تزيد عن قيمة الأصل القديم ولا بد لإطفائه من معالجة الفروق مع حساب رأس المال أو الاحتياطات الرأسمالية، ثم تسجيل الأصل الجديد في الحسابات كالمعتاد.

2-3-2-2 طريقة القيمة الاستبدالية في معالجة الإهلاك والمخزون: تحسب تكلفة المبيعات على أساس أسعار المخزون في وقت البيع ويؤخذ الفرق إلى الاحتياطي أيضا. ويؤخذ على طريقة تكلفة الاستبدال أن المخصصات المشكلة في حال ارتفاع الأسعار لا تكفي لمقابلة تكلفة شراء أصل جديد، إلا إذا تمت معالجة الفروق الناتج عن مخصصات السنوات السابقة. وفي حال انخفاض الأسعار تنشأ مشكلة تغطية القيمة المتبقية عن الأصول الثابتة أو المخزون. إن طريقة تكلفة الاستبدال، دون إعادة التقييم، لها أهمية كبيرة على صعيد التطبيق العلمي للأسباب التالية:

- أنها تحقق الموضوعية في قياس الربح، إذ يتحمل جدول النتائج (قائمة الدخل) بأقساط إهلاك على أساس القيمة الاستبدالية، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح في فترات التضخم. تركز هذه الطريقة على موضوعية الربح دون موضوعية المركز المالي الذي يبقى مسجلا تاريخيا للأصول الثابتة والمخزون السلعي؛
- عند استبدال الأصل القديم فإن مخصصات الإهلاك المتراكمة تكون مساوية تقريبا لقيمة الأصل الجديد، لكنه طبعا يزيد عن قيمة الأصل القديم وهذا يتطلب حساب الفرق بين القيمة الدفترية للأصل القديم والمخصص وتحويله إلى حساب الاحتياطي الرأسمالي أو إلى رأس المال مباشرة. وبذلك نكون قد عدلنا رأس المال أو الاحتياطي الرأسمالي الناتج عن ارتفاع قيمة الأصول الثابتة في فترات التضخم دون اللجوء إلى إعادة التقييم؛
- إن الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر يقتضي إعادة تقييم الأصول في حالات التقدم التكنولوجي وتخفيض أسعار التكنولوجيا القديمة، واعتبار الفرق خسارة رأسمالية.

2-3-2-3 كيفية احتساب أرباح وخسائر الحيازة: تعتمد التكلفة الجارية على رصد التغيرات في السعر التي تطرأ على كل أصل مملوك على حدة وتسجيلها على أساس القيمة الجارية أو القيمة الحالية لاستبدال الأصل بأصل آخر مشابه للأصل المملوك ويقتصر التعديل حسب هذه الطريقة على الأصول

غير النقدية وعدم الأخذ في الحساب الخسائر والأرباح الناتجة عن التغير في الأصول النقدية، حيث يترتب عن ذلك أرباح أو خسائر حيازة.

2-3 تقييم طريقة تكلفة الجارية: لقد نجحت طريقة التكلفة الاستبدالية لتقييم الأصول في استقطاب اهتمام الكثير من المفكرين والمهنيين، وذلك على أساس أنها تؤدي إلى تقييم الأصل بقيمته الاقتصادية في تاريخ التقييم والتي تمثل الحد الأدنى لقيمته في ذلك التاريخ، كما أن القيمة تعكس الأهمية الاقتصادية للأصل محل التقييم من حيث استمراره في الاستخدام.¹

أ. المزايا:

- تتميز طريقة التكلفة الجارية بالكفاءة العالية في تقييم الأصول غير النقدية في ظل ظروف التضخم، حيث تمكن من الوصول إلى قيم أكثر دقة وأكثر تعبيراً عن القيمة الحقيقية لهذه الأصول؛
- تمكن هذه الطريقة من تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصول بدرجة أكثر تفصيلاً ودقة ومعالجة؛
- إن البيانات المحاسبية المعبر عنها بالتكلفة الجارية تسمح بإجراء أحسن المقارنات بين المؤسسات.

ب- العيوب:

- إن اقتصار التكلفة الاستبدالية على تعديل قيم الأصول غير النقدية وإهمال الأصول والخصوم، سيؤدي إلى إهمال ناتج أو خسارة القدرة الشرائية الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول وخصوم نقدية في فترات التضخم؛
- صعوبة التطبيق في تحديد التكلفة الاستبدالية للأصول وتحديد المعيار الذي يتم على أساسه تحديد الأصل المماثل أو البديل، فمن الصعب في ظل التطور التكنولوجي الذي تتميز به الأصول إيجاد أصل تتوفر فيه جميع الخصائص والمميزات لتلك الأصول التي تمتلكها المؤسسة، فهناك فرق في الطبيعة بين أصل وآخر ويصعب أن نجد في الأصل الثاني كل خصائص الأصل الأول أو جزء منها، مما يؤدي إلى صعوبة التكلفة الاستبدالية لأصول المؤسسة.

¹ - تيجاني بالرفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 383..

خلاصة الفصل الثالث

لقد أشرنا سابقا خلال تطرقنا لمفهوم القوائم المحاسبية إلى أنها تلعب دورا كبيرا في اتخاذ بعض القرارات، إذ تعتبر أداة فعالة لترشيد القرار الاقتصادي على صعيد المؤسسة ومختلف الأطراف الأخرى المرتبطة بها. إلا أن فعالية القوائم المحاسبية كأداة لترشيد القرارات تتوقف أساسا على مدى صحة وصدق البيانات و المعلومات التي توفرها هذه القوائم، وتعتمد صحة هذه البيانات المحاسبية على مدى صحة المبادئ أو القواعد المستخدمة في إعدادها. وفي ظل التضخم فإن القوائم المحاسبية التي يتم إعدادها وفق هذه المبادئ تعاني من نقائص كبيرة، وتعكس صورا مشوشة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للمؤسسة وقوتها المالية.

لقد لاحظنا أن محاسبة المستوى العام للأسعار القائمة على أساس تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفق طريقة التكلفة التاريخية، بحيث تعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد التي تعبر عن المستوى العام للأسعار في نهاية الفترة المحاسبية، وتعتبر بيانات هذه الطريقة أكثر كفاءة وموضوعية في مجال الاستخدامات المتعلقة بالدخل وحقوق الملكية، كما أن أساس القياس وفق هذه الطريقة يبقى قياسا تاريخيا و إنما وحدة القياس يجرى عليها تعديل لتصبح تعكس القوة الشرائية لها السائدة وقت التقييم.

وفيما يخص طريقة التكلفة الجارية فهي تهتم بدراسة وتعديل البيانات التاريخية للعناصر الغير النقدية وفقاً لتغيرات الأسعار الخاصة بها، ويتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة هذه العناصر، وهذا بمجرد حدوث تغيرات في أسعارها الجارية (الأسعار الاستبدالية)، وتظهر أصول المنشأة في القوائم المالية بقيمتها الاقتصادية في تاريخ التقييم وهذه ميزة أساسية لهذه الطريقة.

أن هذه الطرق لم تغير في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولم تخرج في أغلبها عن مبدأ وأساس التكلفة التاريخية، هذه يدفعنا للقول بأن المجال ما زال مفتوحا أما المحاسبين والباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل في محاسبة التضخم.

فلكل أسلوب من الأساليب السابقة كانت له عيوبه، التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبية الدقة والاستعمال والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، إذا لا يوجد أسلوب كامل متكامل للتعبير بدقة وموضوعية على أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية ويوصلنا إلى النتائج المرجوة، رغم أن كل الأساليب تعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

الفصل الرابع

محاسبة التضخم والتجارب الدولية المحققة

الفصل الرابع

محاسبة التضخم والتجارب الدولية المحققة

تمهيد

يتناول هذا الفصل البحث عن الحلول التي تجعل من النظم المحاسبية تتلاءم مع الطرف التضخمي التي تعيشه اقتصاديات مختلف الدول. ففي الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفرنسا الخ... ومنذ السبعينات انشغلت منظماتها المهنية والأكاديمية ودوائرها الرسمية ذات الصلة بهذا الموضوع، بالبحث عن الكيفيات التي تجعل القوائم المالية أكثر تعبيراً وصدقا عن الوضع الاقتصادي، وبرغم تعدد البدائل والاختلافات التي حصلت إلا أنها أجمعت تقريباً حول استبدال النظام المحاسبي التقليدي بنظام محاسبة التكلفة الجارية. ففي عام 1961 قدم Moonitz الدراسة البحثية الأولى إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي باسم (الفروض الأساسية للمحاسبة) حيث تضمن أحد هذه الفروض " بأنه يجب إعداد التقارير المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة. وفي عام 1965 قدم Chambers نموذجاً موطوراً لتعديل التقارير المالية بأثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد يقوم على أساس فكرة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية. وفي عام 1974 اقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC ببريطانيا استخدام نموذج **التكلفة التاريخية المعدلة** لإعداد التقارير المالية. وفي عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB البيان رقم (33) بعنوان **(إعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار)** الب فيه الشركات المساهمة بإصدار ملاحق م معدة طبقاً لأساس " التكلفة التاريخية المعدلة " ولأساس " التكلفة الجارية "، تُلدَققوائمها المالية المنشورة والم معدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية. وكذلك فقد خصصت لجنة معايير المحاسبة الدولية ASC ثلاثة معايير محاسبية لمعدلة الجة محاسبة التضخم هي على التوالي: المعيار رقم (6) عام 1977 ، والمعيار رقم (15) عام 1981 ثم بعد ذلك جاء المعيار رقم (29) عام 1989 والذي عدل عام 1994، ثم عام 2000. أما بالنسبة لدول العربية، فإنها لم تكن في معزل من الموجات التضخمية العاتية، التي تسربت لها من مظاهر التضخم العالمي هذا من جهة، أما في حالة الجزائر، فنجد عدة لوائح وتعليمات ذات الصلة بموضوع إعادة تقييم الاستثمارات، صدرت من الفترة الممتدة بين 1971 وأخرها 2008 صاحبته جملة من الصعوبات سيتم التطرق لها لاحقاً.

وتتبع أهمية معالجة الآثار التضخمية في البيانات المحاسبية من الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة، وذلك في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المؤسسة ومركزها المالي، ومن ثم تحسين مستوى الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشورة بزيادة قابليتها للمقارنة. وعليه فإن دراسة هذا الفصل ستنتزع على المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: تجارب الدولية في مجال محاسبة التضخم.
- المبحث الثاني: تجربة الجزائر في مجال محاسبة التضخم.

المبحث الأول

تجارب الدولية في مجال محاسبة التضخم

لقد بدأ الاهتمام بالبحوث التطبيقية والعملية لمحاسبة التضخم منذ الوقت الذي عرف فيه التضخم ارتفاعاً مستمراً في معدلاته، وترسخ للحكومات ودول العالم بأن التضخم لم يعد بالظاهرة العرضية أو الاستثنائية، بل قد يستمر عشرات السنين، وتعددت التجارب في العديد من الدول وبالأخص الصناعية منها، فأول المبادرات الرسمية التي تتعلق بوضع نموذج لتصحيح القوائم المالية من آثار التضخم قامت بها دولة البرازيل سنة 1964 وأجبرت منشآتها بإعادة تقييم ميزانيتها في نهاية كل سنة. وفي سنة 1975 بألمانيا اقترحت لجنة المبادئ المحاسبية على المنشآت إعداد تقارير سنوية حول تأثيرات تغيرات الأسعار على مبالغ النتيجة، والإهلاكات وتكلفة المبيعات وتلحق هذه التقارير بالقوائم المالية المعدة وفق تكلفة التاريخية¹.

وبصفة عامة نجد أن كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفرنسا أكثر الدول التي أولت اهتمام أكبر للبحث عن الحلول لمشكلة التضخم وطرحت هذه الدول بدائل مختلفة، لذا سوف نركز في هذا المبحث على عرض تجارب هذه الدول.

1- تجربة محاسبة التضخم في الولايات المتحدة الأمريكية

بحكم الأزمات التي عاشها الاقتصاد الأمريكي وخصوصاً أزمة 1929 فقد تسارعت البحوث لإيجاد حلول لمشكلة تأثير التقلبات في الأسعار على القوائم المالية، وبالفعل فقد حققت أمريكا أشواطاً كبيرة في هذا المجال، ويمكن تلخيص التجربة في المراحل التالية²:

1-1 مرحلة اعتماد التكلفة الجارية لبعض الموجودات

لقد قامت لجنة الإجراءات المحاسبية بالكثير من الدراسات التي دامت عدة سنوات وفي سنة 1953 أصدرت ملخصاً عن ما توصلت إليه من نتائج في التقرير رقم 43، وتم التركيز في هذه المرحلة على التغيرات في الأسعار الفردية لبعض الموجودات مثل الأصول الثابتة وما يتبعها من إهلاك، كما أوصت بتباعد الطرق التقليدية المقبولة قبولاً عاماً في تقييم الاستثمارات والإهلاكات.

كما قام المجمع المحاسبي الأمريكي سنة 1955 باختبار النتائج والتوصيات التي تم نشرها قبل سنوات من طرف لجنة المفاهيم والمعايير الخاصة بالقوائم المالية، وقد أشرف المجمع على دراسة شملت

¹ جاء وحده رضا، المحاسبة و التضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، ص 178.

² تيجاني بالرفي، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 406.

أربع شركات أمريكية وكان موضوع الدراسة هو "القوائم المالية وتغييرات الأسعار"، وتم استخدام كل من الرقم القياسي لأسعار الاستهلاك وحدة النقد الجارية في تاريخ أحدث ميزانية كأساس لتعديل القوائم المالية، وكانت من النتائج المتوصل إليها، أن التضخم قد قلل من أهمية القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية مما يتوجب إعادة تعديلها بوحدات نقدية جارية.

وتواصلت الأبحاث المعتمدة على أساس التكلفة الجارية، وفي سنة 1961 قام كل من **Bill و Edwards** بأبحاث كان لها دور في تكوين مبادئ وأساليب محاسبة للتكلفة الجارية، ويمكن تلخيص أهم الملاحظات التي توصلوا إليها فيما يلي¹:

- إن استخدام محاسبة التكلفة الجارية في تقييم عناصر المركز المالي يؤدي إلى نتائج أحسن من طريقة التكلفة التاريخية؛
- إن استخدام التكلفة الاستبدالية للحصول على بيانات التكلفة الجارية هو أفضل من طرق الأخرى التي توصلنا لتكلفة الجارية مثل صافي القيمة البيعية أو القيمة الحالية لتدفقات المتوقعة؛
- اقتراح تقسيم الربح إلى ربح تشغيلي عادي ينتج من مقارنة الإيرادات بتكاليفها المقومة بالأسعار الجارية وربح ناتج من مكاسب حيازة الأصول الثابتة والمخزون، بسبب تغيرات الأسعار الخاصة بهذه الأصول.

وخلال سنة 1963 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الوثيقة رقم 06 تحت عنوان **أثر التغير في مستوى الأسعار على القوائم المالية** وأوصى باستخدام الرقم القياسي الضمني للإنتاج الوطني لتعديل الحسابات، وأن الفارق الناتج من تعديل الحسابات لا يعتبر ربحاً أو خسارة، بل يدمج في رأس المال، أما الربح أو الخسارة الناتجة من ارتفاع أو انخفاض القوة الشرائية للعناصر النقدية فتندمج في حساب الدخل.

خلال السنة نفسها، وفي موضوع يتعلق بدراسة مشاكل القياس المحاسبي للأصول طويلة الأجل قامت به لجنة المبادئ المحاسبية، أوصت بضرورة إتباع مبدأ التكلفة الجارية، إذا كان الفرق جوهرياً بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية، بشرط أن يكون مقياس التكلفة الجارية يتميز بقدر كافي من الموضوعية، وأكدت الدراسة كذلك على ضرورة إظهار البنود طويلة الأجل بتكلفتها الجارية بجانب القيمة التاريخية للبنود لنفسها وتميزها ما بين قوسين، بالنسبة للمخزون فإنها تظهر بالتكلفة الاستبدالية

¹ تيجاني بالرقبي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 407.

لأن هذه الأخيرة تعتبر أفضل طريقة لتقييم المخزون السلعي ولإفصاح أكثر يتوجب إظهار التكاليفتين معا في مجموعة كاملة من القوائم.

وفي سنة 1972 قام مجمع المحاسبين القانونيين بتشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والذي أسندت له مهمة تطوير معايير المحاسبة المالية وعلى رأسها المعايير المتعلقة بموضوع تعديل القوائم المالية طبقا لتغير في مستويات الأسعار وفي أواخر سنة 1974 أصدر المجلس قائمة بعنوان "التقارير المالية وفقا للقوة الشرائية العامة" واقترحت هذه القائمة بالبدء بتطبيق التكلفة المعدلة طبقا لتغيير في مستوى العام عند إعداد القوائم المالية والتي تعد ابتداء من أول جانفي 1976.

كما أصدرت لجنة البورصة والأوراق المالية تعليمية¹ محاسبية تحمل رقم 190 المؤرخة في 1975/03/23 والتي من خلالها تحت كل الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة أن تلتزم بالتكلفة الجارية (تكلفة الاستبدال) في إعداد قوائمها المالية بدأ من قوائم لسنة 1979، بحيث يظهر بند المخزون والأصول الثابتة بالتكلفة الاستبدالية مع تبيان أثرها على تكلفة البضاعة والإهلاك وأن تلحق هذه المعلومات في الهامش أو قسم منفصل من أجل إمداد المستثمرين بالمعلومات لاتخاذ القرارات.

1-2 مرحلة اعتماد القوة الشرائية الحالية الجارية²

ترتكز محاسبة التكلفة الجارية على فرضية أن التغير في أسعار بنود سلع معينة لا تتأثر بالتضخم العام فقط وإنما تتأثر بقوة سوقية خاصة تتعلق بالسلعة نفسها، وقد تكون أكبر أو أقل من التغير في المستوى العام في الأسعار، لذلك يستخدم أسلوب التغير في الأسعار الخاصة لقياس هذا التغير، الأمر الذي يتطلب تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية بحيث تكون معبرة عن القيمة الجارية لها في تاريخ الميزانية. أما الأصول النقدية فليس هناك حاجة إلى تعديلها باعتبارها تمثل نفس الأرقام الخاصة بها في تاريخ الميزانية إن أول إشارة لاعتماد محاسبة القوة الشرائية إلى جانب محاسبة التكلفة الجارية كانت سنة 1976. تأسيسا على ما سبق فقد قام VANCIL باستخدام مزيج من طريقة التكلفة الجارية وطريقة القوة الشرائية ويشكل خلط الطريقتين معا مدخلا جديدا للتقييم وفقاً لهذه الطريقة ينظر إلى مكاسب الحيازة على أنها الزيادة في التكلفة الجارية التي تزيد عن الزيادة في المستوى العام للأسعار، وتصنف هذه الزيادة كأحد عناصر قائمة الدخل، كما اقترح معالجة مكاسب أو خسائر

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 404.

² تيجاني بالقي، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 409.

القوة الشرائية كأحد بنود الدخل الصافي الذي يتضمن دخل التشغيل وصافي مكاسب أو خسائر الحياة وكذا مكاسب أو خسائر الحياة وكذلك مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.

وأصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في بداية سنة 1979 قائمة المعايير المعتمدة لإعداد ونشر القوائم الإضافية نتيجة لتغير في الأسعار، وترك حرية الاختيار لشركات بين الدولار الثابت أو التكلفة الجارية عند إعداد القوائم الإضافية، وذلك على النحو الذي يؤدي إلى إظهار القوائم بشكل أفضل، لكن الحدث الأهم في هذه المرحلة هو ما أصدره مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في نفس السنة، ويتعلق الأمر بالمعيار المحاسبي رقم 33 Statement والذي يعد من أهم التوصيات التي أصدرها المجلس وقد طلب المجلس من الشركات التي تزيد موجوداتها على بليون دولار بعد طرح الإهلاكات، أو أن مخزوناتهما وممتلكاتهما وتجهيزاتها قبل مخصص الاستهلاك تبلغ 125 مليون دولار في بداية السنة المالية التي تبدأ بعد 1979/12/25 أن تعد معلومات إضافية، تدعم القوائم المالية التقليدية وكانت مزيجا بين الأرقام القياسية والقيمة لحالية، وحسب هذا المعيار فإن التعديل يمر بمرحلتين¹:

المرحلة الأولى: يتم فيها معالجة أثر تغيرات الأسعار العامة من خلال تعديل البيانات التاريخية لتعكس التغير في المستوى العام.

المرحلة الثانية: يتم تحويل البيانات التي تم تعديلها في المرحلة الأولى لتعكس التغير في المستوى الخاص في الأسعار ويمكن حصر أهم معلومات إضافية التي يجب الإفصاح عنها كما يلي²:

- دخل التكلفة التاريخية معدلا لإظهار أثر تغيير مستويات الأسعار العامة والخاصة.
- الربح أو الخسارة في القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية؛
- التكلفة الجارية للمخزون والممتلكات والتجهيزات والمعدات عن السنة المنتهية؛
- التغيرات خلال العام في التكاليف الجارية المذكورة أعلاه، والمنسوبة إلى تغيرات السعر العام أو الخاص؛
- مقارنة لخمس سنوات بالنسبة للدخل الإجمالي، والدخل السنوي المكتسب لكل سهم، وصافي الأصول المعدلة لأجل التغيرات في مستويات الأسعار، وتوزيعات الأرباح على الأسهم، والسعر السوقي لكل سهم، ومتوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك لكل سنة من السنوات الخمس موضوع المقارنة؛
- تفسير البيانات المعلنة ومناقشة أهميتها.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 405.

² - حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 351.

وفيما يتعلق بالشركات ذات الأصول المتخصصة وحسب المعلومات التي يتضمنها هذا المعيار فإن المجلس *FASB* قرر ضرورة استثنائها وعليها نشر قوائمها على أساس التكلفة التاريخية بوحدة نقد ثابتة. ولقد واجهت هذا المعيار عدة انتقادات خاصة بعد الدراسات التي أجريت على العديد من الشركات وكانت النتائج متضاربة في حين كانت بعض النتائج الدراسات مؤكدة لفائدة مستخدمي البيانات، وخلاصة هذه الانتقادات نلخصها في النقاط التالية:

- عدم ملائمة بيانات التغير في الأسعار؛
- عدم دقة البيانات نتيجة أخطاء القياس وتقدير البيانات التغير في الأسعار؛
- التجنب المنتظم للبيانات من قبل المستخدمين والتي من المحتمل أن تكون ملائمة؛
- عيوب في تصميم البحوث في حد ذاتها.

خلاصة ما تقدم، يلاحظ أن المتطلبات الخاصة المعيار المحاسبي رقم 33 ما يلي:

أ. أبقى المعيار على القوائم المالية الأساسية دون تعديل، أي المحافظة على نموذج التكلفة التاريخية باستخدام الوحدات النقدية الاسمية دون تغيير، مع الإفصاح عن البيانات الخاصة بأثر رجعي في الأسعار في صورة معلومات ملحق؛

ب. لم يتبن المعيار أيًا من المفهومين للمحافظة على رأس المال والسابق الإشارة إليهما في الفصل السابق، ج. تطلب المعيار إفصاح إضافي عن المعلومات التالية:

- معلومات بالتكلفة التاريخية معدلة بالقوة الشرائية (ربح العمليات المستمرة عن السنة الحالية بالتكلفة التاريخية معدلة بالقوة الشرائية)؛
- معلومات بالتكلفة الجارية عن ربح العمليات المستمرة للسنة الحالية مقاسة بالتكلفة الجارية؛
- معلومات مقارنة عن 5 السنوات الأخيرة.

2- تجربة محاسبة التضخم في المملكة المتحدة

إن لتجربة التضخم في المملكة المتحدة وضع خاص، حيث نجدها سارعت في إعداد نظام محاسبي يستجيب لتقلبات في المستوى العام للأسعار، وهذا بسبب الظروف التضخمية التي عانت منها، وبصفة خاصة الأزمة الاقتصادية التي عاشتها سنة 1929 والأزمات الأخرى المتتالية، ولقد تم بناء النظام المذكور على مراحل نذكرها فيما يلي:

2-1 مرحلة التقويم حسب المعيار غير الرسمي SSAP7.

إن أول محاولة في بريطانيا تتعلق بمعالجة آثار التضخم كانت مع بداية السبعينات عندما وصل معدل التضخم 20%، وتجسدت المجهودات المبذولة في إيجاد طريقة لتعديل القوائم المالية من إثر تقلبات الأسعار في ظهور المعيار SSAP7، والذي يبدأ العمل به انطلاقاً من 30 جويلية 1974 ومن أهم مميزات هذا المعيار ما يلي¹:

- الحسابات المقيمة بالوحدة النقدية الثابتة تكون ملحقة بحسابات النقدية الجارية؛
- المعيار موجه بالخصوص إلى المنشأة الكبيرة لأسباب مرتبطة بأهمية المعلومة وتكلفة العملية؛
- يطبق على الحسابات السنوية وليس على المنشورات الدورية، وإذا قدمت المنشأة حساباتها مجمعة، فإن هذه الأخيرة تكون مرفقة بقوائم إضافية؛
- القوائم الإضافية يجب أن تقدم بوحدات آخر الفترة، ومرفقة بتعليق حول الطريقة المعتمدة، وكذلك دلالة الأرقام المبينة؛
- عند مقارنة أرقام السنوات السابقة يتم تحويلها لوحدات نهاية الفترة.

إن هذا المعيار لم يثبت نجاحه في ظروف الارتفاعات الحادة للأسعار مثل أزمة أسعار البترول سنة 1976 أين ارتفعت الأسعار بأربع أضعاف، مما أدى إلى البحث عن طريقة أخرى جديدة للتعامل مع مثل هذه الحالات.

2-2 مرحلة التقويم حسب تقرير سانديلاندز " SANDILANDS REPORT "

يمثل هذا التقرير خروجاً واضحاً عن طريقة التكلفة التاريخية التي لم تثبت فعاليتها في الظروف التضخمية، ومن أهم ما يعتمد عليه هذا التقرير ما يلي²:

- يقترح استخدام طريقة التكلفة الجارية.
- في أغلب الحالات تستخدم تكلفة الاستبدال (التي تتفرع عن التكلفة الجارية) عند التقويم.
- عند تقويم النتيجة يجب التمييز بين نتيجة الاستغلال والنتيجة الخصوصية المتأنتية من النشاط غير عادي (مثل التنازل عن الأصول) وكذلك نتيجة مكاسب أو خسائر حيازة هذه الأخيرة وحسب هذا التقرير يجب أن تدمج مع الاحتياطات ولا توزع وهذا من أجل المحافظة على رأس المال المادي للمنشأة.

¹Keith ROBSON, *Inflation accounting and action at a distance: The sandilands episode* University of Manchester Institute of Science and Technology, 20 May 2002, UK.

² جاء وحدو رضا، المحاسبة و التضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، ص180.

- تنشر القوائم الرسمية، بمحاسبة القيمة الجارية على أن تلحق قوائم الأصول والإهلاكات بالتكلفة التاريخية.

- يتم تقييم عناصر المركز المالي على أساس التكلفة الجارية.

- بالنسبة لعناصر قائمة الدخل فإن التقرير يتوقع تعديلين أساسيين:

▪ تكلفة البيع بدلالة التكلفة المتوسطة السنوية.

▪ الإهلاكات بدلالة وحدات آخر الفترة.

2-3 مرحلة التقويم حسب المعيار SSAP16.

إن العيوب التي يظهرها تطبيق تقرير سانديلاندز وخاصة في معالجة بعض عناصر الأصول في فترة التضخم، جعلت الحاجة إلى طريقة تأخذ بعين الاعتبار مزايا طريقة التقويم حسب المعيار غير الرسمي SSAP7 ومزايا تقرير "SANDILANDS REPORT" وبالفعل تم التوصل للمعيار رقم SSAP16¹ الذي من أهم موصفاته ما يلي:

- يطبق على الشركات الكبيرة.

- الشركات المعنية، عليها تقديم حساباتها بالقيمة الجارية وفقا لإحدى الأشكال التالية:

▪ إعداد القوائم المالية الأصلية للتكلفة التاريخية على أن تقدم بيانات التكلفة الجارية في شكل

قوائم تكميلية، وفي هذه الحالة فإن إعداد جدول التمويل يكون غير ضروري.

▪ عمل القوائم الأصلية طبقا للتكلفة الجارية مع عمل القوائم التكميلية طبقا للتكلفة التاريخية.

▪ عمل القوائم المالية طبقا للتكلفة الجارية فقط، على أن ترفقها معلومات كافية مبنية للتكلفة

التاريخية.

يتم تحديد النتيجة بالتكلفة الجارية على مرحلتين:

▪ تؤدي إلى تحديد النتيجة على النشاط دون الأخذ بعين الاعتبار لنمط التمويل وتقوم

على ثلاثة تعديلات: الإهلاكات، تكلفة المبيعات، رأس المال العامل.

▪ تؤدي إلى تحديد النتيجة المعدة للتوزيع، وهذا من خلال النتيجة السابقة مع الأخذ بعين

الاعتبار الفوائد والضرائب والتمويل الخارجي.

- الميزانية، يتم إعدادها وفقا لتقرير سانديلاندز، ومن ثم فإن مكاسب أو خسائر الحياة تسجل على

مستوى حساب الاحتياطات، هذه الأخيرة تمكن من توازن الميزانية.

¹ جاء وحدو رضا، المحاسبة و التضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، ص181

- الإهلاكات يتم تعديلها للمحافظة على رأس المال التقني للمؤسسة، ويتم هذا على أساس احتساب الفارق بين الإهلاك على أساس القيمة الجارية للأصول، والإهلاك على أساس التكلفة التاريخية، أما المؤشرات المعتمدة فهي تطور الحاصل في الأسعار لكل أصل من الأصول.

2-4 تقييم التجربة البريطانية

إن المتأمل في التجربة البريطانية يجدها تميزت بصور عدة معايير محاسبية، لمواجهة الظروف التضخمية الصعبة التي مر بها الاقتصاد، ويعتبر المعيار SSAP16 خلاصة التجربة البريطانية حيث كان يتصف بالواقعية وبراعي المفاهيم المحاسبية المختلفة مثل مبدأ الاستمرارية ومبدأ المقابلة، وصدر هذا المعيار جاء ليقضي على عيوب المعايير السابقة، ويرتكز هذا المعيار على استخدام التكلفة الجارية، مع توفير قدر من المرونة النسبية لشركات في قياس تلك التكاليف، فقد تستخدم الشركات أرقام قياسية تصدرها الحكومة أو أرقام تعدها الشركة بنفسها من خلال خبرتها في شراء، أو قد يستعمل أسلوب التقدير مباشر للتكاليف الجارية.

3- تجربة محاسبة التضخم في فرنسا

حتى قبل الحرب العالمية الثانية كانت فرنسا لم تتأثر بالموجات التضخم الكبيرة، كما حدث لجارتها الألمانية، لذلك فإن إشكالية التضخم في فرنسا، كان ينظر إليها من الزاوية الضريبية أكثر من المحاسبية، ففي هذه الفترة لم تكن علاقة التضخم بالمحاسبة من الأولويات. لكن بعد الحرب العالمية الثانية ونتيجة لتضخم الحاد الذي أصاب البلد، وبدأ الشعور بالخطر المتمثل في تشويه المعلومات المحاسبية، وفي العشرية من 1948 سنة إلى سنة 1958 تم نشر معاملات تصدرها الجهات المختصة يتم بواسطتها إعادة تقييم أصول الشركات، إلا أن هذه العملية كانت غير ملزمة لشركات ولم تتصف بالجدية الكافية، وتبعها صدور عدة نصوص تمثل أساس محاسبة التضخم نوجزها فيما يلي:¹

3-1 تقرير RAPPORT DELMAS-MARSALET

يهدف هذا التقرير الصادر سنة 1976 لوضع الاقتراحات والتوجيهات لمعالجة القوائم المالية من أثر التضخم، ويظهر ذلك في النقاط التالية:²

▪ تحديد أثار التضخم على المؤسسة والتي تحصر في عدم دقة تقويم الأصول، شكوك في

مصادقية النتيجة، ... إلخ

¹ جاء وحده رضا، المحاسبة و التضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، ص186.

² جاء وحده رضا، مرجع سبق ذكره، ص186.

- تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية.
 - عدم الفصل بين الربح الخاضع لضريبة والربح المعد لتوزيع.
 - يتم تقديم القوائم المحاسبية باستعمال طريقة التكلفة التاريخية على أن تكون مدعمة بوثائق مكملة معدة بطريقة التحويل.
 - النتيجة يتم تحديدها بعد خصم الإهلاكات المعاد تقويمها، مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون المحول لوحدات ثابتة.
 - النتيجة على العناصر النقدية تعتبر تابعة لنتيجة الإجمالية.
- وخلاصة هذا التقرير كانت محاولة إعلام مستعملي القوائم المالية للأخذ بعين الاعتبار آثار التضخم، وتكن هذه الطريقة بديلا كاملا عم المحاسبة التاريخية، إنما كان الهدف منها إعلامي أكثر منها اقتصادي ومحاسبي.

3-2 عملية إعادة التقويم لسنة 1977-1978.

- لقد تضمن قانون المالية لسنة 1977/1978 النصوص المنظمة لعملية إعادة تقويم استثمارات الشركات الكبرى ذات الأسهم المدرجة في البورصة، ويكون أساس التقويم هي المنفعة (أو مفهوم " القيمة ") التي يمكن أن تقدمها هذه الاستثمارات للشركة، وعليه فقد تم الاعتماد على القيمة المنفعية أو الإستعمالية المحسوبة على أساس التقدير وليس على أساس القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية.
- ولقد تميز مفهوم القيمة الذي أعتمد عليه قانون المالية بالموصفات التالية:
- تتحدد قيمة الأصل من طرف المؤسسة بالاستناد لمبدأ الحيطة والحذر، وهي القيمة التي تجعل المؤسسة تحافظ على أهدافها الأساسية أي المحافظة على نشاطها ووسائلها؛
 - تعتمد قيمة الدخل إي قيمة المبلغ الذي يدفع للحصول على نفس الأصل وليس على القيمة التي يمكن أن يباع بها الأصل (قيمة الخروج)؛
 - قيمة لها ارتباط وتناسق كبير مع محاسبة التكلفة التاريخية المؤشرة على الأقل بالنسبة للاستثمارات المتهلكة.

بالإضافة للموصفات السابقة الذكر والتي يقوم عليها مفهوم القيمة، فإن لهذه الطريقة أسس تقوم عليها ندرجها في مايلي :

- عملية إعادة التقويم عملية وقتية وليست دائمة أو مستمرة وتكون حسب القيمة الاستعمالية.
- تطبق هذه العملية على المؤسسات الكبيرة وفروعها وكذلك المؤسسات التي تمارس الادخار العمومي.
- إن الأصول المعنية بهذه العملية هي الاستثمارات المتهلكة وغير المتهلكة والتي تم جردها بتاريخ 1976/12/31، والتي هي في حوزة المؤسسة عند تاريخ إجراء عملية التقويم.
- لا يكون الهدف من عملية إعادة التقويم تغيير نتائج المؤسسة، بل تحسين المعلومة المرتبطة بتقويم الاستثمارات.
- يظهر هامش إعادة التقويم في قائمة لمركز المالي تحت حساب فرق إعادة التقويم، ويشكل هذا الفرق مصدر للمؤسسة يدمج مع الأموال المملوكة ولا يمكن توزيعه بأي صفة.

3-3 تقييم التجربة الفرنسية.

لقد تميزت التجربة الفرنسية في مجال محاسبة التضخم بالبساطة وسهولة التطبيق، بالمقارنة بالتجارب الدولية الأخرى، فهي تعتبر تجربة رائدة سواء أكان ذلك من حيث المنطق المحاسبي في تقييد وتوجيه المعلومات المحاسبية في فترة التضخم، أو من حيث سهولة تطبيق الطريقة، ذلك أنها لا تحتاج لمجهود كبير لفهمها، كما أن هذه التجربة أدخلت عدة تجديدات في مجال النظرية المحاسبية مثل المصطلحات المستعملة كمفهوم القيمة المنفعية، مما ساعد في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملي القوائم المالية.

لكن بالرغم من هذه المزايا التي تتصف بها التجربة، إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب التي نعددها فيما يلي:¹

- مفهوم القيمة التي تم الأخذ بها المتمثل في القيمة المنفعية غير واضح؛
- تطبيق المؤشرات العامة على الاستثمارات تولد عنه إختلالات كبيرة، خاصة من الجانب النظري؛
- يلاحظ في التجربة أن الإهتلاكات لا يتم تقييمها، ولم يتم اقتراح مفهوم جديد لرأس المال المحفوظ به؛
- إن عملية نشر المعلومات المحاسبية بطريقة التقويم الجديدة والمكاملة لتكلفة التاريخية كما يقرها تقرير إعادة التقويم لسنة 1978/1977، سيجعل من قراءة هذه القوائم عملية صعبة ومنتعبة؛

¹ + جاء وحدو رضا، المحاسبة و التضخم، مرجع سبق ذكره،، ص190.

- إن المؤشرات العامة المستخدمة في تصحيح الاستثمارات سيطرَح استخدامها إشكالية كبيرة خاصة عند إهلاك المؤسسة استثماراتها في الخارج.

3-4 تقييم تجربة الهيئة المحاسبية الدولية IAS

أولاً- المعيار الدولي رقم 15: معلومات تعكس آثار تغير الأسعار

فيما يتعلق بطريقة التكلفة الجارية: إن مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال يتطلب استخدام القيمة الجارية في تقييم الموجودات والمطالب وتحديد الأرباح الدورية، وهناك عدة طرق لحساب القيمة الجارية أهمها:

- أ- طريقة الرسمة أو القيمة الجارية.
- ب- طريقة تكلفة الاستبدال أو سعر الدخول.
- ت- طريقة صافي القيمة البيعية أو سعر الخروج.
- تتحدد قيمة الأصل بموجب طريقة القيمة الحالية وفق قدرته الكسبية المستقبلية أي قدرته في تحقيق الأرباح ويعبر عن قيمة الأصل بمجموع القيمة الحالية لكافة التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن هذا الأصل، أما الربح الدوري فيتحدد بمقارنة القيمة الحالية لمجموع الأصول في أول المدة مع قيمتها في آخر المدة بعد إضافة التدفق النقدي الناتج عن الأصول خلال الدورة.
- تتم المحافظة على الطاقة الإنتاجية وفق تكلفة الاستبدال بتقييم العناصر المستفيدة وفق تكلفة استبدالها بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات السعرية للسلع والتجهيزات الخاصة بالمنشأة موضوع البحث ويتم ذلك إما بشكل مباشر بمراعاة أسعار السلع والتجهيزات الواجب استبدالها أو بشكل غير مباشر باستخدام أرقام قياسية خاصة بقياس التغيرات السعرية في السلع وعوامل الإنتاج المماثلة من حيث الإمكانية الإنتاجية.
- يتم التقييم وفق الأسلوب الثالث على أساس المحافظة على القيمة البيعية للموجودات أي المحافظة على مقدار النقد الممكن الحصول عليه في تاريخ إعداد القوائم المالية إذا تم بيع الموجودات بقيمتها السوقية مطروحا منها المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع أي تتم المحافظة على صافي قيمة الموجودات مقيمة بسعر الخروج بين أول الدورة وآخرها ويتحدد الدخل الدوري بحساب التغير في صافي القيمة البيعية ومن القيمة الحالية تستخدم القيمة الأعلى من القيمتين الأخيرتين.
- تستخدم الأرقام القياسية للأسعار في تحديد التكلفة الجارية لعناصر الموجودات إذا لم تجر معاملات حديثة عليها أو لا توجد قوائم أسعار متاحة لها أو كان من المتعذر استخدام مثل هذه العناصر.
- تتطلب طرق التكلفة الجارية عادة إثبات تغير الأسعار على الإهلاكات وتكلفة المبيعات كما تتطلب معظم هذه الطرق إثبات تسويات تهدف إلى الأخذ بعين الاعتبار العلاقة المتبادلة بين تغير الأسعار وتحويل المشروع إلا أن الآراء مختلفة على شكل هذه التسويات.

- يتطلب بعض طرق التكلفة الجارية إجراء تسوية تعكس تغيرات الأسعار على جميع صافي العناصر النقدية بما في ذلك الديون طويلة الأجل الأمر الذي يؤدي إلى خسارة إذا احتفظت المنشأة بصافي موجودات نقدية وربح إذا احتفظت بصافي التزامات نقدية سالبة إذا ارتفعت الأسعار والعكس صحيح.

وبعض الطرق الأخرى تقتصر التسويات على العناصر النقدية الداخلة ضمن رأس المال العامل وإن هذين النوعين من التعديلات يدلان على أنه ليس فقط العناصر غير النقدية لها أثر على الطاقة الإنتاجية للمنشأة بل العناصر النقدية أيضا وبشكل عام تركز طرق التكلفة الجارية على مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

- تشير طريقة أخرى أنه ليس من الضروري تحميل قائمة الدخل بالتكلفة الإضافية لاستبدال الموجودات بقدر ما هي ممولة بقروض لذلك تقضي هذه الطريقة بأن الربح هو الذي يبقى بعد الاحتفاظ بالقوة الشرائية للموجودات الممولة من المساهمين ويتم حساب ذلك بتخفيض مجموع التسويات العائدة للإهلاكات وتكلفة المبيعات والعناصر النقدية في رأس المال العامل (إذا كانت الطريقة تدخل هذا العنصر الأخير) بنسب القروض إلى مجموع رأس المال الخاص والقروض.

- يطبق بعض طرق التكلفة الجارية الرقم القياسي العام لحقوق المساهمين وهذا الأمر يمكن من تحديد إلى أي حد تمت المحافظة على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين خلال نفس الفترة عندما يكون ارتفاع تكلفة الاستبدال أقل من خسارة القوة الشرائية العامة.

وفي بعض الأحيان لا يجري هذا الحساب إلا من أجل المقارنة بين قيمة صافي الموجودات معبرا عنها على أساس المستوى العام للأسعار أو على أساس الأسعار الجارية وفي طرق أخرى عندما يتم الاعتراف بالأرباح بعد الاحتفاظ بالقوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين يعتبر الفرق بين قيمة صافي الموجودات المحسوبة على أساس المستوى العام للأسعار وعلى أساس الأسعار الجارية بمثابة أرباح أو خسارة تحمل حقوق المساهمين.

ورغم عرض المعلومات المالية الخاصة بأثر التغير في الأسعار في القوائم الأساسية أو الملاحق الخاصة بالمنشآت فإنه لا يوجد إجماع دولي حول هذا الموضوع لذلك ترى لجنة المعايير المحاسبية ضرورة إجراء المزيد من الإجراءات والتجارب قبل إلزام المنشآت استخدام نظام واحد وشامل لمعالجة آثار تغير الأسعار في القوائم المالية، إلى أنه يتم ذلك فإن إعطاء معلومات عن أثر التغير في الأسعار كملحق للبيانات المالية الأساسية التي يجري إعدادها على أساس التكلفة التاريخية يساعد في التوصل إلى إجماع مقبول.

- إن الاقتراحات المتعلقة بالعناصر الواجب تضمينها للمعلومات الإضافية في الملاحق هي عديدة وتتراوح بين تعديل بعض بيانات الدخل إلى معالجة جميع عناصر كل من قائمة الدخل والميزانية. ومن المرغوب فيه أن يتم اتفاق على المستوى الدولي لتحديد حد أدنى من المعلومات الخاصة ببيانات المنشآت.

ثانياً-المعيار الدولي رقم 29: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع

أصدرت لجنة المعايير الدولية IAS المعيار الدولي رقم 29 الذي نشر في 1989، ويطلب هذا المعيار من الشركات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية ومما ورد في المعيار المذكور¹:

- أ. أنه يطبق على القوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي مشروع يعد قوائمها المالية في عملة (نقود) تتعرض إلى تضخم شديد؛
- ب. إن القوائم المالية (نتائج العمليات، والمركز المالي) في عملية يعاني اقتصادها من تضخم شديد لا فائدة لها، إلا إذ أعيد عرضها؛
- ت. إن مسألة حكم تلك التي تقرر ما إذا كانت إعادة عرض القوائم المالية ضرورية إذ يمكن تمييز التضخم الشديد عن طريق صفات يمكن تلمسها من الوسط الاقتصادي للدولة، والتي قد تتضمن المظاهر التالية:
 - ميل الجمهور إلى الاحتفاظ بثروته بأصول غير نقدية أو عملات أجنبية أكثر استقراراً.
 - قياس الجمهور المبالغ النقدية المحلية بعملات أجنبية أكثر استقراراً.
 - يؤخذ في الاعتبار عن الشراء في البيع لأجل تعويض تلك الخسائر الناتجة عن الانخفاض المتوقع بالقوة الشرائية للنقود خلال فترة التسليف حتى إذا كانت الفترة قصيرة.
 - تربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بالأرقام القياسية للأسعار.
 - يقارب المعدل المراكز خلال ثلاث سنوات 100% أو يزيد على ذلك.
 - يمكن في الاقتصاد شديد التضخم للقوائم المالية أن تصبح ذات فائدة فقط.
- ث. إذا تم التعبير عنها في مصطلحات وحدات جارية بتاريخ الميزانية سواء أكانت القوائم المالية معدة على أساس مدخل التكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية. ولا يسمح بعض القوائم المالية في مثل هذا الاقتصاد قيل تعديلها كما لا يسمح بعرض مرفقة بالقوائم المالية الأصلية؛
- ج. إن إعادة عرض القوائم المالية طبقاً لهذا المعيار يتطلب تطبيق إجراءات محددة وأحكام وإن التطبيق الدقيق المستمر لهذه الإجراءات والأحكام من فترة إلى أخرى أكثر أهمية من التطبيق الدقيق النتائج المشمولة في إعادة عرض القوائم المالية؛
- ح. يعاد عرض القوائم المالية عن طريق تطبيق الرقم القياسي العام؛
- خ. لإبعاد عرض المفردات النقدية إذا تم التعبير عنها ساق في مصطلحات نقدية جارية بتاريخ الميزانية، وإن المفردات النقدية هي نقود وبحوزة المنشأة أو مفردات أخرى ستستلم أو تدفع بالنقود؛
- د. الأصول والالتزامات المرتبطة باتفاقات مع تغيرات مستوى الأسعار كالأرقام القياسية المرتبطة بالسندات والقروض، تعدل طبقاً للاتفاق بحسب تاريخ القوائم المالية. وتحمل هذه المفردات في الميزانية بقيمتها المعدلة؛

1+ حسين القاضي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 353.

د. كل الأصول والالتزامات الأخرى هي غير نقدية بعضها يعرف بالمبالغ الجارية في تاريخ الميزانية لكافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة السوقية بحيث لا يعاد عرضها ويعاد عرض جميع العناصر غير النقدية؛

ر. معظم المفردات غير النقدية تحمل بالتكلفة أو التكلفة ناقصاً الاستهلاك وذلك لأنها تقاس بتكلفة حيازتها، ولذا يتم تحديد تكلفتها من أجل إعادة عرضها عن طريق معالجة تكلفتها التاريخية واستهلاكها المتراكم مع الرقم القياسي من تاريخ الحيازة إلى تاريخ القوائم المالية، وعلى ذلك فإن الممتلكات والآلات والمعدات والاستثمارات من مخزون المواد الأولية أو السلع أو الشهرة أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية والأصول المشابهة يعاد عرضها منذ تاريخ شرائها أو استحقاق تمويلها؛

ز. في الحالات النادرة التي يكون فيها تاريخ حيازة المعامل أو المعدات غير متاح أو قابل للتقدير، يصبح من ضروري في الفترة الأولى لتطبيق هذا البيان استخدام تقويم فهي مستقل لقيمة المفردة بتاريخ إعادة عرضها؛

س. عندما لا يكون الرقم القياسي العام متاحاً، يصبح من الضروري استخدام تقدير يعتمد على حركة معدلات التبادل بين العملة المقرر بها وعملة ثابتة نسبياً؛
ش. قد يعاد تقويم بعض المفردات في تاريخ لاحق لحيازتها وسابق لتاريخ الميزانية يستخدم عندئذٍ الرقم القياسي منذ تاريخ إعادة التقييم؛

ص. إن الكمية المعاد عرضها للمفردة غير النقدية تنخفض عندما تزيد هذه الكميات عن المقدار المتوقع الحصول عليه من الاستخدام المتوقع لهذه المفردة.

خلاصة القول، أن المعيار الدولي رقم 29 يطبق في الاقتصاديات ذات معدلات تضخمية مرتفعة، وتعد البيانات المالية المعدة سواء على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، مفيدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية. وكنتيجه لذلك يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الأساسية للمنشأة التي تعد تقاريرها في عملة الاقتصاد مرتفعة التضخم، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية للقوائم المالية غير المعاد بيانها.

ويجب التعبير عن البيانات المالية للمؤسسة التي تضع تقاريرها بعملة الاقتصاد ذو معدل التضخم المرتفع سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية، كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الخامس، المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، وأي معلومات بخصوص الفترات السابقة بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية . كما يجب شمول المكسب أو الخسارة الناجمة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل. وتتطلب تعديل البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب التقدير الشخصي. إن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والتقديرات من فترة لأخرى أكثر أهمية من دقة المبالغ الناتجة الظاهرة في البيانات المالية المعاد صياغتها.

المبحث الثاني

تجربة الجزائر في مجال تقييم الاستثمارات

إن الجزائر كباقي الدول التي مستها الموجات التضخمية، حيث قامت منذ مطلع السبعينيات بالاهتمام بمعالجة أثر التضخم على الاقتصاد الوطني بصفة عامة، وعلى نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة، وأول ظهور لمشروع يسمح للمؤسسات العمومية بإعادة تقييم استثماراتها كان في نهاية سنة 1971، وبعد هذا المشروع ظل النظام المحاسبي على حاله لفترة طويلة دون أي أعمال أو بحوث في اتجاه تصحيح حسابات المؤسسات من أثر التضخم، وقد يرجع السبب في هذا التأخر لاهتمام الحكومة بعملية التحويل المحاسبي من المخطط المحاسبي العام الفرنسي للمخطط المحاسبي الوطني هذا من جهة، ووضع النصوص القانونية المحاسبية وتهيئة المؤسسات لتتلاءم والنظام المحاسبي الوطني الجديد، من جهة أخرى.

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الدولة سنة 1988 وخاصة في ما يتعلق بالشق المحاسبي، حيث تم التطرق لإعادة تقييم الاستثمارات من أجل إعطاء مصداقية أكبر للقوائم المالية للمؤسسات.

لكن كذلك وابتداءً من التسعينيات، شهدت الجزائر في السنوات على التوالي 1990، 1993، 1996 و 2007 صدور سلسلة من النصوص والإجراءات القانونية والتي تعمل في مجملها للحد من أثر التضخم، وكانت مجمل هذه اللوائح تستهدف الاستثمارات فقط، دون غيرها من العناصر الأخرى من الأصول.

كما شرعت الجزائر في تبني معايير محاسبية جديدة تماشياً مع أعمال التوحيد المحاسبية الدولية، حيث سنت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، من ضمنها قانون النظام المالي والمحاسبي الجديد وبالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي سيشروع في تطبيقها ابتداءً من سنة 2010، مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغييرات وفهمها والجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد فيما تقييم عناصر الميزانية.

1- المراحل التي مرت بها محاسبة التضخم في الجزائر قبل سنة 1990

1-1 مرحلة الأولى: الأمر رقم 71-86 لسنة 1971

يعتبر صدور الأمر رقم 71-86 المؤرخ في 1971/12/31 أول نص قانوني يتطرق لمحاسبة التضخم في جزائرية، حيث فسخ المجال للمؤسسات الوطنية العمومية بإعادة تقويم لوسائل إنتاجها، بقيم تجديدها واستبدالها، من جهة أخرى الإهلاكات المقابلة لهذه الوسائل من جهة أخرى. حيث كان هذا النص القانوني يهدف إلى تحقيق ما يلي:¹

- السماح من خلال عملية إعادة التقويم التحديد الصحيح لمخصصات الإهلاك.
 - التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج، بما فيها مخصصات الإهلاك التي تعد من ضمن تكاليف الاستغلال، ومن ثم إعطاء سياسة فعالة للأسعار.
 - الحساب الدقيق لمردودية الاستثمارات.
- أما عملية إعادة التقويم في حد ذاتها، فيمكن إجراؤها على مرحلتين أساسيتين:
- تحديد القيمة الجديدة للاستثمارات، ويكون هذا إما من خلال الخبرة التقنية التي تسمح بمعرفة درجة قدم الاستثمارات أو من خلال قيمة الاستبدال باستثمارات مماثلة.
 - تحديد القيمة الجديدة للإهلاكات التي تم حسابها منذ الحصول على هذا الأصل، من خلال ضرب مبلغ هذه الإهلاكات في معامل ارتفاع قيمة الأصل (بالنسبة لقيمه الأصلية)

ومن ثم فإن "القيمة الإضافية الصافية لإعادة التقويم" تكون عبارة عن الفرق بين القيمة الجديدة للاستثمار مطروحا منها القيمة الجديدة للإهلاكات المحسوبة، وهذه القيمة الإضافية لا تدمج في النتيجة، وإنما تحول على حساب الاحتياطات غير الخاضعة للضريبة.

ويعاب على عملية إعادة تقييم في هذه المرحلة ما يلي:

- طابعها النظري أي أنها لم تلق قبول على مستوى المؤسسات الوطنية؛
- طابعها الاختياري أي أنها لم تجبر المؤسسات الوطنية على القيام بهذه العملية؛
- لم تكن هناك ضرورة للقيام بعملية إعادة التقويم لاستثماراتها؛
- اهتمامها بعنصر الاستثمارات الطويلة، دون غيرها من باقي عناصر الميزانية؛
- غياب التحديد الدقيق للتقنيات اللازمة لهذه العملية: حيث أن تحديد القيمة الجديدة للاستثمارات من خلال الخبرة التقنية أو قيمة الاستبدال لا يبدو سهلا وممكنًا، نظرا

¹ جاء وحده رضا المحاسبة و التضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، ص190.

لغياب أهم عنصر في تحديد القيم، ألا وهو السوق الذي من خلاله يتم تحديد سعر الاستثمار البديل.

2-1 المرحلة الثانية: إعادة التقويم بمناسبة الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988-1989

من أجل تحضير المؤسسات الوطنية للمرور لمرحلة الاستقلالية، وفي إطار القانون¹ رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 والمتعلق باستقلالية المؤسسات وكذلك التعليمات التي أتبعته، حيث تم وضع جملة من الإجراءات والتي تتمثل فيما يلي:²

▪ **إجراءات مالية:** تهدف إلى تطهير كل أو جزء من الخسارة السابقة (المتراكمة)، وكذلك إعادة تكوين أصول صافية إيجابية، ورأس مال عامل صافي يسمح بتعديل بنكيلة المؤسسة.

▪ **إجراءات محاسبية:** تهدف إلى إعادة معالجة كل حسابات الذمة للمؤسسة، ومطابقتها مع الموجودات المادية حسب الحقائق القانونية والاقتصادية. وقد ارتكزت على تحليل الحسابات في 1987/12/31، وعلى الجرد الحقيقي لنفس التاريخ، فإن التطهير المحاسبي قد اتجه خصوصا إلى حسابات الاستثمارات، المخزون وحسابات المستحقات. وفيما يخص الاستثمارات فإن هذه الإجراءات قد اهتمت بنوعين من التصحيح:

- تصحيح من نوع محاسبي تقليدي، ويهتم خصوصا بالتعبير المادي للأصول بمعنى تسجيل الاستثمارات التي بحوزة المؤسسة وغير مبينة في حساباتها، وإلغاء الاستثمارات المسجلة في حسابات المؤسسة، ولكن نفذ استعمالها.

- تصحيح من نوع اقتصادي، ويهتم بالتعبير النقدي لبعض الاستثمارات بمعنى إعادة تقويم الاستثمارات الملموسة والمهتلكة، وعليه فقد كان الهدف من هذه العملية، هو استغلال الفرصة التي تعرضها الإصلاحات الاقتصادية في مجال إعطاء دور أكثر فعال ومعلوماتي لميزانيات مؤسساتنا الوطنية، ولعل من الأسباب الرئيسية التي شجعت البحث على إجراءات لمعالجة آثار التضخم المحاسبي هي النقائص التالية:³

¹ الجريدة الرسمية رقم 02، صادرة في 1988/01/13

² جاء وحدو رضا، المحاسبة و التضخم، سبق ذكره، ص 195.

³ تيجاني بالري، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 4.

أ. ظهور بعض استثمارات الإنتاج في الميزانية بقيم معدومة أو رمزية، وهذا بالرغم من أنها

مازالت مستغلة من قبل المؤسسات وربما حتى لسنوات أخرى؛

ب. إهلاك بعض الاستثمارات بنسبة كبيرة بالرغم من أنها لم تدخل بعد عملية الاستغلال؛

ج. ضعف في تقييم ذمة المالية للمؤسسة والمغالاة في النتيجة المحاسبية والضريبية؛

د. الانخفاض في قيمة النقود ساهم وبدرجة كبيرة في التحديد الخاطئ للنتيجة؛

هـ. وقوع المؤسسات الوطنية في إشكالية عدم مطابقة كبيرة بين أقساط الإهلاك المحسوبة على

أساس القيمة الأصلية للاستثمارات وأسعارها.

خلاصة القول، أن الممارسات الناتجة عن التثبيت بمبادئ المحاسبة التقليدية والاستعمالات

المتعلقة بالامتلاك الخطي، قد أدى وبدرجة كبيرة إلى تهديم مؤسسات الوطنية خاصة من زاوية رأس

المال العامل.

2- المراحل التي مرت بها محاسبة التضخم في الجزائر بعد سنة 1990

لقد شهدت مع بداية التسعينيات عدة نصوص تشريعية منظمة لعمليات إعادة تقييم موجودات

المؤسسات الوطنية، وهي على التوالي المرسوم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990، المرسوم

93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 والمرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر

1996 وفيما يلي يتم التطرق لتفصيل المراسيم المذكورة:

1-2 المرسوم التنفيذي رقم 90-103 لسنة 1990.¹

لقد صدر المرسوم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 ليدعم ويكمل كل من وثيقة إعادة التقييم

لسنة 1988 وقانون المالية التكميلي لسنة 1988 لاسيما المادة 13 منه، حيث يجيز إعادة تقييم

التثبيات المادية القابلة للاستهلاك والوارد في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري

ضمن الشروط التي يحددها هذا المرسوم التي نوجزها فيما يلي:

■ يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، المؤسسات العمومية ذات الطابع

الصناعي والتجاري، وغيرها من الهيئات العمومية، منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها

على الشكل التجاري، أن تعيد تقييم تثبياتاتها المادية القابلة للاستهلاك.

■ تنطبق إعادة التقييم على القيمة الأصلية للتثبيات المادية كما تنطبق على

التخصيصات السنوية للاستهلاك المعمول طبقا للقانون.

¹ الجريدة الرسمية رقم 14، صادرة في 1990/04/04.

- تتكون القيمة الأصلية لتثبيت مادي من قيمة شرائها الحقيقية أو قيمة إنتاجها الحقيقية. وعندما تكون القيمة الأصلية للتثبيت المادي مجهولة فينبغي أن يعاد تكوينها حسب أراء الخبراء أو تستخلص استنادا إلى سلع مماثلة.
- يمثل صافي القيمة المحاسبية الجديدة الفرق بين القيمة الأصلية المعاد تقييمها والتخصيصات الممنوحة للاهلاك المعاد تقييمها، وتستخدم كقاعدة لحساب التخصيصات الجديدة للاهلاكات.
- يفهم من فائض القيمة من إعادة التقييم على أنه يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية الجديدة والقيمة المحاسبية الصافية القديمة.
- تتم إعادة التقييم الإلزامية حسب قواعد المحاسبة المعمول بها، وعندما يؤدي ذلك إلى فائض القيمة فإن هذا الأخير يسجل كإعفاء ضريبي في احتياطي خاص خارج الاستغلال.

2-2 المرسوم التنفيذي¹ رقم 93-250 لسنة 1993.

لقد صدر هذا المرسوم بتاريخ 1993/10/24 ليحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، ومن أهم ما جاء في هذا المرسوم ما يلي:

- البنود المعنية بإعادة التقييم هي التثبيتات المادية القابلة للاهلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- المؤسسات الاقتصادية العمومية، والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والمنظمات العمومية الأخرى، مجبرة على إعادة تقييم إستثماراتها الملموسة المهتلفة.
- تتمثل الشروط الواجب توافرها في الاستثمارات المعنية بعملية إعادة التقييم فيما يلي:
- * تطبق على الاستثمارات المهتلفة أو غير المهتلفة.
- * أن تكون واردة في حصيلة (ميزانية) آخر السنة المالية لسنة 1991.
- * إن تكون صالحة للاستعمال لمدة ثلاث سنوات على أقل ابتداء من هذا تاريخ .
- تتكون القيمة الأصلية للأصل من كلفته الحقيقية عند الشراء أو عند الإنتاج، وعند انعدام القيمة الأصلية للاستثمار يتم تقديرها من طرف خبير.
- يتم تطبيق عملية إعادة تقييم الاستثمارات حسب هذا المرسوم على :
- أ - القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأولى كما حددها المرسوم 90-103 لسنة 1990.
- ب- القيمة الأصلية للاستثمار في حالة العكس.

¹ الجريدة الرسمية رقم 69، صادرة في 93 / 10 / 27

- الفائض الناتج عن عملية إعادة التقييم يتم إثباته محاسبيا ضمن حساب احتياطات المؤسسة، ليدمج لاحقاً في رأس المال الاجتماعي أو يستعمل لامتنصاص الخسائر المتراكمة، وهو معفى من الضريبة.

2-3 المرسوم التنفيذي¹ رقم 96-336 لسنة 1996.

يمكن تلخيص أهم ما جاء في هذا المرسوم الصادر بتاريخ 12/12/1996 كما يلي:

- يتم حساب تخصيصات الإهلاكات بعد إعادة تقييم التثبيات كما يأتي:
 - تهتك التجهيزات المهتكة كليا في تاريخ آخر ميزانية ختامية مع أخذ مدة حياة ثلاث (03) سنوات كأقصى حد بعين الاعتبار.
 - تهتك التجهيزات التي هي في طريق الإهلاك على أساس مدة الحياة العادية المتبقية، أو على أساس مدة حياة 03 سنوات كأقصى حد، عندما تكون مدة الحياة المتبقية أقل من 03 سنوات.
 - تهتك الأملاك العقارية المهتكة كليا أو التي بقيت مدة حياتها الجارية أقل من عشرة سنوات كأقصى حد.
- يعاد كذلك تقييم التثبيات التي تحوزها المؤسسة والتي تم دمجها قانونيا في ذمتها المالية الخاصة بمجرد إثباتها المحاسبي.

- تتم إعادة تقييم التثبيات المادية القابلة للاهلاك بتطبيق المعاملات الآتية:

أ- التجهيزات

السنوات	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
- معامل القيمة المعدة للتقييم	5.15	5.17	4.42	3.86	4.32	2.94	2.46	2.21	1.41	1
- معامل القيمة الأصلية.	14.43	13.46	10.61	7.93	6.48	2.94	2.46	2.21	1.14	1

ب- العقارات

السنوات	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972
- معامل القيمة المعدة للتقييم	2.31	2.31	2.31	2.31	2.32	2.32	2.32	2.32	2.32	2.32
- معامل القيمة الأصلية.	46.33	42.86	39.39	36.40	33.65	30.87	28.55	26.24	24.39	22.31
السنوات	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
- معامل القيمة المعدة للتقييم	2.32	2.32	2.32	2.32	2.33	2.34	2.32	2.32	2.36	2.34
- معامل القيمة الأصلية.	20.68	19.06	17.68	16.18	14.94	13.11	12.28	10.21	10.13	9.84
السنوات	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
- معامل القيمة المعدة للتقييم	2.32	2.34	2.35	2.34	2.31	2.31	2.35	2.30	2.34	1.81
- معامل القيمة الأصلية.	9.29	9.13	8.92	8.43	8.10	7.65	6.60	4.15	2.34	1.81
السنوات	1993	1994	1995							
- معامل القيمة المعدة للتقييم	1.45	1.17	1.00							
- معامل القيمة الأصلية.	1.45	1.17	1.00							

¹ الجريدة الرسمية رقم 60، صادرة في 13 أكتوبر عام 96

- على القيم الأصلية المعاد تقييمها بالنسبة للتثبيات المادية القابلة للاهلاك وكذلك على الإهلاكات المطابقة (المناسبة)، بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي قامت بمختلف إعادة التقييمات المنظمة المقررة في المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 والمرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993.
- على القيم الأصلية غير المعادة تقييمها والهلاكات المطابقة، بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي لم تخضع لإعادة التقييم المتتالي لتثبيات منقولاتها المادية القابلة للاهلاك .

- حسب هذا المرسوم فإن التثبيات والهلاكات المطابقة والواردة في الميزانية الختامية بتاريخ 1995/12/31 يعاد تقييمها سواء كانت مهلكة أو لم تهلك.
- ما يميز هذه العملية عن سابقتها هو أن فرق إعادة التقييم هو خاضع للضريبة، تتم إعادة التقييم اعتمادا على ميزانية 1995 وتسجل نتائجها في ميزانية 1996.

4-2 المرسوم التنفيذي¹ رقم 07-210 لسنة 2007.

يعتبر هذا المرسوم الصادر بتاريخ 4 جويلية 2007 آخر نص متعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهلاك وغير القابلة للاهلاك والواردة في ميزانيات المقفلة في 2006/12/31 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، ولقد تميز هذا المرسوم عن بقية النصوص السابقة في الكثير من النقاط الجوهرية التالية:

- لقد حدد هذا المرسوم آجال أقصاه 2007/12/31 لقيام المؤسسات وهذا بناءً على قرار هيئاتهم الاجتماعية المباشرة بعملية إعادة تقييم أموالها الثابتة العينية القابلة للاهلاك والغير قابلة للاهلاك، دون الإخضاع لضريبة.
- تتم عملية إعادة التقييم على أساس جرد مادي للتثبيات المعنية بهذه العملية، كما تستبعد الأملاك المعفاة من الخدمة سواء كانت مهلكة أو غير مستعملة.
- تستعمل القيمة السوقية أو الإستبدلية عند إجراء عملية تقييم الأصول، وهذا من خلال تقرير مفصل يعده خبير تعينه المؤسسة وهذا يمثل خروجاً عن قاعدة القوة الشرائية العامة لنقود الممثلة بالمعاملات التي كانت تستعمل في المراحل السابقة.
- محافظ لحسابات الحالي مكلف بإعداد تقرير يوجه للهيئة الاجتماعية المختصة يبين فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا السبل والطرق المستعملة، وينشر هذا التقرير في حالة كون المؤسسة مسجلة في البورصة.

¹ الجريدة الرسمية رقم 44، صادرة في 08 جويلية 2007.

- تؤدي عملية إعادة تقييم موجودات المؤسسة إلى تسجيل زيادة في قيمة مجموع الأصول، يقابله ظهور حساب 150 يمثل فرق إعادة التقدير في جانب الخصوم من الميزانية وهو معفى من الضريبة، كما أن هذا الفارق يدمج ضمن رأس المال المؤسسة قبل آجال 2007/12/31 في إطار ما يسمى برفع رأس المال.
- يتم حساب مخصصات الإهلاك الخاصة بالأموال الثابتة العينية القابلة للاهلاك المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق الحياة المحاسبية المتبقية للأصل المعني، لكن وبصفة استثنائية، عندما يتبين بأن المدة النفعية للملك المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية، فإن مدة الإهلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية.
- في حالة التنازل عن أصل سبق وأن تم تقييمه، فإن الفائض الناتج عن التنازل يخضع للضريبة، ويتحدد الفائض بالفارق بين القيمة المعاد تقييمها وسعر التنازل بالنسبة للأصول الغير قابلة للاهلاك، وبين القيمة الصافية المحاسبية المعاد تقييمها وسعر التنازل بالنسبة للأصول القابلة للاهلاك.

2-5 نطاق تطبيق إعادة التقييم.

- من خلال النصوص القانونية المذكورة سابقا، يتضح أن حدود تطبيق عملية إعادة التقييم تتم من زاويتين هما المؤسسات المعنية وكذلك الاستثمارات المعنية.
- أ- المؤسسات المعنية بإعادة التقييم: تتمثل المؤسسات المعنية بإعادة تقييم الاستثمارات (المسموح لها بإجراء عملية إعادة التقييم) في:
- المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري وتتمثل في: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات ذات الأسهم، وكذلك المجمعات.
 - المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تؤخذ شكل الشركات التجارية (الشركات العمومية بالأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة)
- ب- الاستثمارات المعنية بإعادة التقييم: تطبق عملية التقييم على كل الاستثمارات المادية القابلة للإهلاك والمتمثلة في:
- التجهيزات: وتتمثل في المعدات والأدوات، معدات النقل، التجهيزات المكتبة، الغلافات المسترجعة.

▪ العقارات: وتتمثل في المقالع والمناجم، المباني، المنشآت الأساسية الهيكلية، المنشآت المركبة.

2-6 مفهوم إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهلاك: تهدف عملية إعادة تقييم الاستثمارات إلى تحديد قيمة جديدة لها، على أساس الأسعار الحالية (أسعار السائدة في السوق) والتي تعكس القوة الشرائية الحقيقية النقود، وذلك باستعمال معاملات إعادة التقييم الرسمية.

كما يمكن تعريف الفائض الناتج عن إعادة التقييم بأنه الزيادة في قيمة الخصوم مقابل إعادة تقييم الاستثمارات ويسجل فرق إعادة التقييم في الطرف الدائن لأحد الحسابات الفرعية للحساب 15) حساب فرق إعادة التقييم)، وهو كذلك الزيادة التي تحصل في جانب الخصوم نتيجة للتصحيح بالزيادة التي تطرأ على الاستثمارات (جانب الأصول)، ويحول هذا الهامش إلى رأس المال ومن ناحية القانون المحاسبي فإن هذا الهامش يعد قيمة مضافة وليس تدفق مالي ومن ثمة لا يمكن توزيعه كحصص للأرباح أو مكافآت للعمال وأي توزيع له يعد توزيع لحصص وهمية.

2-7 كيفية إعادة تقييم الاستثمارات: تتم عملية إعادة تقييم الاستثمارات من خلال حساب القيم الجديدة لكل من القيمة الأصلية للاستثمار أو القيمة الأصلية المقيمة (إذا كان الاستثمار قد تم تقييمه من قبل) والقيمة الجديدة لمجموع أقساط الإهلاكات الأصلية أو الأقساط المقيمة (إذا كانت الأقساط قد تم تقييمها من قبل).

أ- إعادة تقييم القيمة الإجمالية:

تتمثل القيمة الإجمالية لاستثمار ما في تكلفة الحياة (الشراء) أو الإنتاج أو التكلفة المقيمة. وتتم عملية إعادة التقييم عن طريق ضرب القيمة الإجمالية للاستثمار في المعامل المناسب لسنة الحياة (الشراء)، للحصول على القيمة الجديدة للأصل (القيمة المقيمة) أي:

$$\text{القيمة الإجمالية المقيمة (الجديدة)} = \text{القيمة الإجمالية الأصلية} \times \text{معامل سنة الحياة}$$

ب- إعادة تقييم الإهلاكات: يتم إعادة تقييم الإهلاكات بنفس الطريقة السابقة، بحيث يتم ضرب كل قسط إهلاك في المعامل المناسب لسنة تكوين هذا القسط، ليتم الحصول على القيمة الجديدة (المقيمة) لأقساط الإهلاك أي:

$$\text{القيمة المقيمة لقسط الإهلاك} = \text{القيمة الأصلية لقسط الإهلاك} \times \text{معامل سنة تكوين قسط الإهلاك}$$

يتم تقييم الإهلاك بضرب كل قسط بالمعامل المقابل لتاريخ تكوينه، ومن أجل الحصول على أقساط الإهلاك الجديدة لابد من تحديد من حياة كل استثمار بالشكل التالي:

■ بالنسبة للتجهيزات المتهلكة كلياً في تاريخ آخر ميزانية، يتم إهلاكها أخذاً بعين الاعتبار مدة مساوية لثلاث سنوات.

■ بالنسبة للتجهيزات المتهلكة جزئياً تهتك على أساس المدة المتبقية العادية أو على أساس مدة ثلاث سنوات عندما تكون المدة المتبقية أقل من 03 سنوات.

■ بالنسبة للعقارات المتهلكة كلياً أو مدتها أقل من 10 سنوات، يتم إهلاكها على أساس مدة أقصاها 10 سنوات.

مع العلم أنه في هذه الحالات فإن أقساط الاهتلاكات للفترة المتبقية تحسب على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها عن طريق تقسيم هذه الأخيرة على عدد السنوات المتبقية.

ج- التوجيه المحاسبي لفرق إعادة التقييم.

بعد الانتهاء من الحسابات الخاصة بعملية إعادة التقييم يتم الإثبات المحاسبي والذي يكون حسب القيود التالية:

أ- إذا كان الفرق خاضع الضريبة.

المبالغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
ص	س	ح/ الاستثمار (بالقيمة المضافة للاستثمار) ح/ إهلاك الاستثمار (بالقيمة المضافة للاهلاك)	29xx	24xx
ع		ح/ فرق إعادة التقييم	150	
ك	ك	ح/ فرق إعادة التقييم المدمج في النتيجة ح/ تحويل تكاليف الاستغلال (أعباء الإهلاك) يسجل نفس القيد في نهاية كل سنة من السنوات المتبقية للأصل	78	151
ع	ع	ح/ فرق إعادة التقييم ح/ فرق إعادة التقييم المدمج في النتيجة. يسجل هذا القيد في نهاية السنة الأخيرة من السنوات المتبقية للأصل	151	150

ملاحظة:

فرق إعادة التقييم (ع) = (القيمة المضافة للاستثمار) - (بالقيمة المضافة الإهلاك) = س - ص

فرق إعادة التقييم المدمج في النتيجة (ك) = وهو الجزء الذي يحول في نهاية كل سنة لنتيجة الدورة

ومساوياً لمبلغ فرق إعادة التقييم مقسوم على عدد سنوات المتبقية للأصل، يكون رصيد ح/151 في

نهاية السنة الأخيرة لدينا بمبلغ فرق إعادة التقييم ولهذا يتم ترصيده مع ح/150.

ب- إذا كان الفرق غير خاضع الضريبة.

المبالغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
ص	س	ح/ الاستثمار (بالقيمة المضافة للاستثمار) ح/ إهلاك الاستثمار (بالقيمة المضافة للاهلاك)	29xx	24xx
ع		ح/ فرق إعادة التقييم	150	
ع	ع	ح/ فرق إعادة التقييم ح/ رأس المال أو الاحتياطي	10 أو 13	150

3- تقييم تجربة الجزائر في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية¹:

إن المنتبج لحالة الجزائر في تصديها للتضخم وتأثيراته على القوائم المالية يستنتج جملة من الملاحظات نوجزها في الآتي:

- اتصاف هذه التجارب بالطابع الرسمي وهذا من خلال اللوائح والمراسيم التي صدرت في هذا المجال، وتزامنت كذلك مع دخول المؤسسات الوطنية في مرحلة الاستقلالية وفقا لاتجاه الإصلاح الاقتصادي العام.
- إن الداعم الأول للقيام بهذه التجارب هو الارتفاعات المحسوسة في معدلات التضخم، حيث كان الضغط التضخمي هو الدافع الرئيسي للبحث عن الطرق المحاسبية التي تتلاءم معه، وليست أسباب أخرى كتدهور القيمة التقنية للاستثمار بسبب التطور التكنولوجي.
- كل التجارب التي قامت بها الجزائر كانت تقوم على أساس المعاملات المستخدمة في إعادة التقييم والمستخرجة من مؤشرات المستويات العامة للأسعار، باستثناء طريقة

¹ انظر المواد المتعلقة باعادة تقييم الاستثمارات في الجزائر:

-المادة (13) من قانون المالية التكميلي لسنة 1988 ج ر عدد 1988/29.
-المادة (165) من قانون المالية لسنة 1992 ج ر عدد 1991/65.
-المادة (70) من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ج ر عدد 1992/15.
-المادة(6) من قانون المالية لسنة 1994 ج ر عدد 1993.88/
-المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في: 1990/03/27 ج ر عدد 14 سنة 1990.
-المرسوم التنفيذي 250/93 المؤرخ في 1993/10/24 ج ر عدد 69 سنة 1993.
-المرسوم التنفيذي رقم 96/336 المؤرخ في 1996/10/12 ج ر عدد 60 سنة 1996.
-المادة (71) من قانون المالية لسنة 2003 ج ر 2002.86/
-المادة (41) من قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 2004/85.

التقييم المنصوص عليها في المرسوم الصادر سنة 2007 والتي أخذت بطريقة تكلفة الاستبدال في تقييم الأصول.

- إن المعاملات المستعملة في تصحيح آثار التضخم لم تتغير (منذ سنة 1995 إلى يومنا هذا وهي على نفس القيم) بما يتلاءم وتغيرات معدلات التضخم الفعلية، ناهيك عن عدم الوضوح في الكيفية والأسس المعتمدة في تحديد قيمتها.
- لقد كانت تجارب تصحيح القوائم المالية تعمل كلها في اتجاه مشكلة الزيادة في الأسعار وتأثيراتها على عناصر الميزانية وقائمة الدخل، ولم يتم بحث تأثير انخفاض بعض الأسعار على نفس العناصر.
- لقد ركزت هذه التجارب فقط على الاستثمارات الملموسة، دون غيرها من الأصول الأخرى خاصة أن هذه الأخيرة قد تشكل نسبة معتبرة من مجموع أصول المؤسسة.
- تطبيق معامل موحد على مجموعة من أصناف الاستثمارات يخلق من الناحية النظرية إختلالات كبيرة ذلك أن نفس المعدل الذي طبق على حساب وسائل النقل، يطبق على المعدات، لكن في الواقع ارتفاعات في أسعار الأصول تختلف من أصل إلى آخر.
- عدم تماشي هذه العملية وواقع أهداف غالبية المؤسسات الوطنية، حيث أن هذه العملية تكون أكثر استفادة منها المؤسسات التي تحقق أرباح، من خلال ارتفاع أرباح، مخصصات الإهلاك (ومن ثم انخفاض الضريبة على الأرباح). أما المؤسسات الخاسرة - والتي تمثل غالبية مؤسساتنا الوطنية- سترى خسرتها متجهة نحو الارتفاع (بسبب ارتفاع مخصصات الإهلاك) وفي هذه النقطة بالذات، لا يفوتنا الإقرار بأن هامش إعادة التقييم الناتج عن عملية إعادة التقييم، سوف يرحل بعد سنوات لاحقة نحو حساب الخسارة، وهذا ما يمثل "تأجيل للخسارة فقط"

و بالإضافة لما تقدم من نقائص، يمكن إرجاع فشل التجربة الجزائرية في إيجاد طريقة لإظهار القوائم المالية بصورة صادقة ومعبرة عن الوضع الاقتصادي السائد، بحيث تبين أثر التضخم لمستعمل هذه القوائم، لعدم وجود نظام محاسبي وطني مستقل يأخذ بعين الاعتبار واقع الاقتصاد الجزائري، كما أن النظام المحاسبي الفرنسي الذي ارتبطت به الجزائر هو الآخر لم يجد حلاً جادة لظاهرة التضخم، وبحكم هذا الارتباط لم تظهر أي مبادرة جادة على المستوى الوطني، إلا أنه مع بروز العولمة المالية وانتشار الشركات العابرة للحدود الدولية، باسرة الجزائر كبقية الكثير من الدول في التفكير لتغيير النظام

المحاسبي القديم برمته، بحيث يكون النظام الجديد يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية وخاصة منها المعايير المتعلقة بالإفصاح عن تأثيرات التضخمية.

4- مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية.

يعتبر صدور القانون رقم 07-11 أول وثيقة رسمية تتطرق لوضع القواعد الجديد للمحاسبية المالية، ثم تلاها المرسوم التنفيذي 08-156¹ الذي يتضمن كيفية تطبيق أحكام القانون السابق الذكر، ويمثل هذا القانون خروجاً جذرياً وشاملاً عن النظام المحاسبي السابق وتحول إلى قواعد ومبادئ جديدة تشكل في مجملها تغيير لكافة قواعد ممارسة المهنة المحاسبية، و تتميز هذه القواعد بمسايرتها ومواكبتها للمتغيرات الاقتصادية على المستوى الوطني والدولي².

إن هذا التغيير في المنظومة المحاسبية جاء استجابة للتحديات التي تواجهها المؤسسات الجزائرية تجبرها على التأقلم في وقت قياسي مع المعطيات الدولية الجديدة عن طريق تطبيق قواعد ولغة محاسبية موحدة دولياً تساعد في استيعاب وفهم القوائم المالية بنفس الطريقة بين جميع الدول، وتتمثل هذه القواعد الموحدة في ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في:

) International Accounting Standards(- IAS

) International Financial Reporting Standard (- IFRS

ولقد كثفت الجزائر من تحضيراتها للعمل بالمعايير الجديدة وهذا من خلال عقد الملتقيات التكوينية لمسؤولي وإطارات المؤسسات والشركات العمومية والمهنيين وكل المهتمين، والهدف هو بدء العمل بهذا النظام الجديد بحلول جانفي 2009، لكن التأخر في الاستعدادات لبعض المؤسسات العمومية مثال إدارة الضرائب سيحول دون تطبيقه في الموعد وتم تأجيل الموعد لبداية 2010، كما يجب مراعاة توافق تطبيق هذه المعايير الدولية للمحاسبة مع النصوص التشريعية والقواعد الضريبية التي تعكس السيادة الوطنية. ولقد أبرزت المعايير المحاسبية الدولية بشكل واضح أهمية التقييم سواء بالنسبة للعنصر المادي أو العنصر المعنوي وأصبحت الفكرة تتمحور حول³:

- القيمة الحقيقية لكل عنصر من عناصر ميزانية المؤسسة (La Juste Valeur).
- الصورة الفعلية للمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة على المستوى الدولي عن طريق تقديم معطيات شفافة وكاملة وهذا لإمكانية الحكم على الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ثم اتخاذ قرار الاستثمار.

¹ المريدة الرسمية رقم 27، صادرة في 28 ماي 2008.

² المريدة الرسمية رقم 74، صادرة في 25 نوفمبر 2007.

³ تيجاني بالرقبي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 429.

ماهية القيمة العادلة

أصبح من الواضح أنه في ظل المحاسبة التقليدية فإن القيم المالية في الميزانية العامة وفي بيان الدخل لا تقدم جواباً كافياً للإيفاء بضرورات المستثمرين وحاجاتهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة المستندة إلى معلومات عادلة تعكس الوقائع الاقتصادية . ذلك لأن البيانات المالية تسجل الماضي ولا تأخذ الحاضر والمستقبل في الاعتبار . ومن هنا بدأت المحاولات لإيجاد تقارب بين القيم المالية التي تعكسها المحاسبة والقيم بموجب المفاهيم الاقتصادية ، وقد جرت محاولات في الماضي للتخفيف من اثر هذا الاختلاف بين القيمتين عند وضع محاسبة القيمة الحالية التي ما لبث أن تم تعليقها نظراً لانخفاض معدلات التضخم ولأنها معلومات إضافية ولم تتجذر في المفاهيم والممارسات المحاسبية¹.

من أهم التعريفات للقيمة العادلة كما يلي:

- (1) هي المبلغ الذي يتم فيه مبادلة أصل ما أو تسديد التزام ما بين الطرفين على إطلاع ورغبة في عملية البيع والشراء ولا يوجد بينهم مصالح².
- (2) هي المبلغ الذي يتم الاتفاق عليه لاستبدال الموجودات (بيع) أو تسويه (دفع) مطلوبات بين طرفين على إطلاع ورغبة وليسوا ذوي مصلحة . (السعافين - 2004 ، ص27).
- (3) هي المبلغ الذي يمكن أن يباع ويشترى به الأصل في عملية تجارية حقيقية بين طرفين راغبين على أن لا تكون حالة تصفية³ (دهمش، 2003، ص8).

أهداف القيمة العادلة: إن لاستخدام القيمة العادلة أهداف جديدة يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

يهدف مفهوم القيمة العادلة⁴ إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل أما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطر للبيع . (السعافين، 2003، ص13).

1 - Ian P.N. Hague et Diana W. Willis, *Que choisir, coût historique ou juste valeur?*, « RECHERCHE ET NORMES », camagazine / janvier-février 1999, p46.

2- السعافين، هيثم، 2003، الاتجاهات المحاسبية الحديثة في تقييم الموجودات (معيان المحاسبة الدولي رقم (39) ورقم (40) وأثرها على القرارات الاستثمارية لشركات التأمين، المدقق، العدد 52-53، ص13.

3 - دهمش، نعيم، 2003، الجديد في المعالجات المحاسبية للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، المدقق، العدد 52-53، ص8.

4- Norme IAS 32 (1995), *Instruments financiers : Informations à fournir et présentation*. De son côté, la norme SFAS 107 (1991), *Disclosures about Fair Value of Financial Instruments* donne la définition suivante : « **la juste valeur est le montant contre lequel un actif peut être échangé dans le cadre d'une transaction courante entre deux parties volontaires, en dehors de tout contexte de vente ou de liquidation forcées** »

وبحدة مشكلة قياس القيمة العادلة، فقد تعددت التعريفات العلمية لها وتبعثرت في المعايير المحاسبية، ما أفقدها ميزة الثبات وأصبحت ثغرة نفذت منها مجالس الإدارات للتلاعب بالأرباح وتضخيم الأصول، لذلك وبعد جدل طويل تم اعتماد المعيار رقم 157 بعنوان قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement . ووفقا للمعيار الدولي 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس ، فإن القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل ، وعلي بيئة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة. أما حسب المعيار الأمريكي 157 مقاييس القيمة العادلة ، فإن القيمة العادلة هو السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو لتسوية التزام (سعر الخروج) في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق ، في تاريخ القياس.

لقد بدأت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بإصدار معايير وتعديلات موجهة نحو القيمة العادلة، ومن بعض الأمثلة التي حدثت مؤخرا والتي سيناقشها الباحثان ما يلي:

- المعيار الدولي رقم (39) الخاص بطرق (الاعتراف) القياس والإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية والصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- المعيار الأمريكي رقم (142) الخاص بشهرة المحل والأصول غير الملموسة.

- المعيار الأمريكي رقم (143) والخاص بالتخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل.

إن المعيار الأمريكي رقم (157) والمعيار الدولي رقم (39) يعالجان قياس الأصول والالتزامات المالية، عن طريق الاعتماد بشكل رئيسي على مؤشرات الأسواق المالية كانت أسهم أو سندات متداولة يتوافر فيها صفات النشاط والتسييل، فعندما انهارت هذه المؤشرات تنادت الهيئات التنفيذية والتشريعية لوقف تطبيق هذه المعايير لأن تطبيقها الآن لا يعكس القيم الحقيقية لهذه الأصول المالية، بالإضافة لزيادة فزع الأسواق والمستثمرين كلما حصل شطب جديد لأصول جديدة، مما يؤدي إلى انهيارات أخرى متتالية. إن التدخل الدولي الحالي لتحقيق العدالة الاقتصادية، يجب أن لا يكون فقط عندما تنهار الأسواق والاقتصاديات ، بل يجب أن يكون هناك تدخل وقائي يبدأ عندما تصبح الأسواق مضخمة وغير حقيقية وغير عادلة، بدءا من السياسات النقدية للبنوك المركزية والسياسات المالية للحكومات، انتهاء بوجود أنظمة رقابية محكمة تراقب الأسواق المالية والمؤسسات وصناديق الاستثمار والتحوط.

كان النقاش دائما وباستمرار بين مستخدمي البيانات المالية يتناول القيمة ، وفيما إذا كانت الكلفة التاريخية في الميزانية العامة تعبر عن الحقائق الاقتصادية وتسمح لمستخدمي البيانات المالية من فهم

الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية. حيث أن أهداف البيانات المالية هي تقديم معلومات مفيدة ومناسبة للأطراف العديدة في المجتمع والتي تعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراتها الاقتصادية ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الإدارة عن الأموال الموكولة إليها واتخاذ القرارات المناسبة ، فإنه والحالة هذه لابد من إظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنها أكثر نفعا وفائدة لمستخدمي البيانات المالية من الكلفة التاريخية.

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبية الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب، نذكر منها:

- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام، إذ ما زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية. وفي اعتقادنا، يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر؛

- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة و النظام الضريبي من جهة أخرى. إذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الإهلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الإهلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط. كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصرا هامشيا ((Résiduel، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول و الخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي؛ - صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادلة وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالنقص وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها؛

- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين ، فما زالت المقررات المحاسبية وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

وخلاصة القول، أن محاسبة القيمة العادلة جاءت لتضييق الاختلاف بين القيمة الاقتصادية والقيمة المحاسبية وساعدت أن تتلاقى المفاهيم حول القيمة بين الاقتصاديين والمحاسبين. وعلى الرغم من أن مبدأ القيمة العادلة لا يعارض بقوة الطريقة التي يتم تطبيقها من خلال الأزمات. وفي هذه الظروف، لا تعود القيمة السوقية قيمة عادلة بسبب الانخفاض الكبير في حجم المعاملات. ويقصد بذلك أن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية هو خدمة كافة الأطراف دون أي تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة دون الأخرى، وهذا لا يعني أن يكون تأثير هذه المعلومات على الأفراد وسلوكهم بشكل متساوٍ ؛ ويعني الحياد أو عدم التحيز أنه يجب عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل أو محاباة جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى، أي أن هذه الصفة تهتم بما إذا كانت بيانات القوائم المالية متحيزة أم لا (كون القوائم المالية تعرض بشكل يخدم أغراضاً عامة وليس لطرف محدد بذاته). إن الأزمة الحالية ستؤدي إلى إضعاف دور أنواع كثيرة من المنتجات المالية التقليدية وحتى المهجنة منها، وظهور أخرى كالصكوك الإسلامية والتي بدأت بعض الدول مثل اليابان وبعض الدول الأوروبية بالتمويل عن طريقها، والتي أثبتت فعاليتها في تحقيق المردود المناسب والحد الأدنى من الرأسمالية الاجتماعية¹.

¹ Helmi HAMMAMI , Olfa ZRAMDINI ; *La Réévaluation des Immobilisations :Référentiel International et Etude du Contexte Tunisien*; ISCAE-Tunis, www.oect.org.tn/reevaluation.pdf.

خلاصة الفصل الرابع

خلاصة لما تقدم، لقد تبين لنا خلال هذا الفصل أن هناك تجارب كثيرة في عدة دول وعلى رأسها التجربة الأمريكية والفرنسية والبريطانية، كما أن التوصيات التي كانت تصدرها الهيئات المهنية في هذه البلدان والمتمثلة في ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية كان لها دفع كبير في معالجة المشكلة، إلا أن نتائج هذه التجارب كانت تتميز بالنسبية وعدم الدقة، حيث لا توجد تجربة متكاملة للتعبير بموضوعية عن أثار تغيرات الأسعار على القوائم المالية، ولقد تم عرض مزايا وعيوب كل تجربة. وترك المجال مفتوح للباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل في مجال محاسبة التضخم.

ولقد توصل الباحث بأن البيانات المالية تعد من أهم المصادر لعملية اتخاذ وترشيد القرارات، كما أن القوائم المالية المعدة وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية غير ملائمة وإن إظهار معالجة آثار التضخم لبيانات القوائم المالية توفر المعلومات الملائمة لمستخدميها.

كما أن تأثير لمحاسبة القيمة العادلة على الاقتصاد، واستقراره أو نموه، لأنها محاسبة تعتمد على الحقائق الاقتصادية، وليس على الفرضيات المحاسبية التقليدية، وقد ساهمت المحاسبة الجديدة في تقريب مفهوم القيمة من المنظور الاقتصادي مع مفهوم القيمة من المنظور المحاسبي.

فيما يخص التجربة الجزائرية، يمكن القول بأن المشكلة لم تعالج التضخم بشكل جوهري واقتصرت على تصحيح الأصول الثابتة فقط دون غيرها من الأصول وهذا باستعمال أرقام قياسية عامة يشوبها الكثير من الانتقادات مما يجعلها لا تعكس حقيقة التضخم، ومع هذا النقص الكبير في البحوث في هذا مجال، يبقى الرهان معلق على نتائج الإصلاح المحاسبي الذي انتهجته الجزائر والذي يركز في أسسه على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمنتظر تطبيقه مع بداية سنة 2010.

الفصل الخامس

تقييم الاستثمارات في مجمع الرياض سطيف.
دراسة تطبيقية

الفصل الخامس

تقييم الاستثمارات في مجمع الرياض سطيف. دراسة تطبيقية

تمهيد

لقد تم الوقوف في الفصل السابق على أهم التجارب الدولية في مجال محاسبة التضخم ، كما تطرقنا كذلك للمراحل التي مرت بها التجربة الجزائرية في المجال نفسه، حيث كانت كل تجارب المعروضة تعالج المشكل من الناحية النظرية، وحتى لا تبقى هذه الدراسة محصورة في الجانب النظري المحض، سوف يتم في هذا الفصل استخدام البيانات المستخرجة من الواقع الحقيقي لأحدى أهم الشركات التي تنشط في مجال تحويل القمح وصناعة المواد المشتقة ألا وهي شركة الرياض بمدينة سطيف وذلك من أجل للوقوف على تجربة هذه الشركة في إعادة تقييم موجوداتها وفقا للنصوص واللوائح الصادرة في هذا المجال، مراحل إعادة التقييم في الجزائر:

لقد مرت عملية إعادة التقييم للاستثمارات في الجزائر بثلاثة مراحل :

1-عملية إعادة التقييم لسنة 1990: إن المرسوم التنفيذي رقم 90 -103 المؤرخ في 1990/04/04 ينص على إعادة تقييم الاستثمارات الظاهرة بالميزانية، بتاريخ 1987/12/31 كما ينص المرسوم على أن الاستثمارات المحصل عليها سنة 1987 لا تطبق عليها عملية إعادة التقييم .

2- عملية إعادة التقييم لسنة 1993: عن الانخفاض المستمر لقيمة الدينار جعل المصالح العمومية، تحدد شروط إعادة تقييم ثنائية للاستثمارات، والتي تسمح للمؤسسات بإعادة توازنها من ناحية وضعيتها المالية، التي كانت في حالة خطيرة بفعل انخفاض في قيمة العملة الوطنية، وقد جاء ذلك نتيجة صدور المرسوم التنفيذي رقم 93-250 بتاريخ: 1993/10/24 وهي تهم الاستثمارات القابلة للإهلاك والظاهرة في لميزانية الختامية، بداية من تاريخ التطبيق لسنة 1991 والدورات اللاحقة لمدة ثلاث سنوات في ما بعد هذه العملية فصلت بين التجهيزات والموجودات العقارية، وهذا لم يستعمل من قبل، وبخصوص الموجودات العقارية، فعملية إعادة التقييم كانت غير مقيدة لحساب مدة الحياة الاقتصادية للموجودات المصرحة والمعتمدة من سنة 1963.

3- عملية إعادة التقييم لسنة 1996 : لقد وضعت عملية إعادة تقييم الاستثمارات الأخيرة، والتي نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 96 -336 بتاريخ : 1996/01/13، الشروط الأساسية التي يجب إتباعها من أجل تصحيح قيم نشاطات المؤسسة بفعل الانخفاض الهام لقيمة العملة الوطنية .

وهذا من خلال استعراض النقاط التالية:

المبحث الأول: تعريف بالمجمع - نشأته، أهدافه ووضعيته الحالية

المبحث الثاني: تجربة مجمع الرياض لعملية إعادة تقييم الاستثمارات

المبحث الثالث: التقييم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الأول

تعريف بالمجمع - نشأته، أهدافه ووضعيته الحالية

1- ظروف نشأة مجموعة الرياض - سطيف.

بتاريخ 25 مارس 1965 صدر المرسوم¹¹⁷ رقم 65-89 وهو أول نص قانوني يخص مؤسسة الرياض ويتعلق باستحداث الشركة الوطنية للمطاحن ومصانع السميد والعجين والكسكسى ، ثم أتبع هذا المرسوم بالمرسوم¹¹⁸ رقم 68-99 المؤرخ في 26 أبريل 1968 وجاء ليتم ويعدل النص السابق ، وكانت هذه الشركة آنذاك تنتهج سلوك الشركات المسيرة مركزيا، حيث كانت كل الوحدات التابعة لها والمنتشرة عبر التراب الوطني تسيير مركزيا من طرف المديرية المركزية بالجزائر العاصمة، وفي تاريخ 27-12-1982 صدر المرسوم¹¹⁹ رقم 82/376 المتضمن تحويل الشركة الوطنية للمطاحن ومصانع السميد والعجين والكسكسى (سмбаك) إلى مؤسسة اشتراكية ذات طابع اقتصادي تجاري تسمى مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها وتخضع لمبادئ التنظيم الاشتراكي وتتولى مهمة تطوير المنتجات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها واستثمارها وخزنها ونقلها وتوزيعها، وتم فيما بعد إعادة هيكلة المؤسسة وانبثقت عنها خمسة شركات عمومية اقتصادية مستقلة، على المستوى الوطني وتتكفل كل شركة بتغطية جزء من الحاجيات الوطنية، وهي الرياض سطيف، الرياض الجزائر ، الرياض قسنطينة، الرياض بلعباس، والرياض تيارت، وتضم كل شركة وحدات إنتاج وحدات للتوزيع بالإضافة للعديد من المخازن التابعة لها، لكن مع فشل السياسة المركزية للتسيير، ومع عمليات التطهير المالي والمحاسبي التي كان يملها قانون المتعلق باستقلالية المؤسسات الصادر في 1988 وكشفت عملية التطهير هذه نقائص كبيرة¹²⁰، خاصة منها عدم تطابق البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وواقع المؤسسة بمعنى آخر وجود فروقات بين الجرد المادي والمحاسبي لبعض عناصر المركز المالي، وفي هذه مرحلة تم دمج وحدات الإنتاج مع وحدات التوزيع لخلق ما يسمى بالوحدات الإنتاجية التجارية والتخلي عن الوظائف الثانوية، كما نتج عن هذه الإصلاحات تحولت شركة الرياض سطيف إلى شركة مساهمة تخضع للقانون التجاري ابتداء من 02 أبريل 1990 برأسمال قدره 100 مليون

¹¹⁷ الجريدة الرسمية رقم 31، الصادرة في 13 أبريل 1965.

¹¹⁸ الجريدة الرسمية رقم 64، الصادرة في 03 ماي 1968.

¹¹⁹ الجريدة الرسمية رقم 48، الصادرة في 30 نوفمبر 1982.

¹²⁰ بصير هدى، توطيد حسابات شركات المجموعة، جامعة فرحات عباس ، ص152

دينار مقسم على 1000 سهم بقيمة أسمية 100 ألف دينار لسهم الواحد، مملوك من طرف المساهمين كما يلي:

- صندوق المساهمة للصناعات الغذائية = 350 سهم.
- صندوق المساهمة للصناعات المتنوعة = 250 سهم.
- صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه = 200 سهم.
- صندوق المساهمة = 200 سهم.

وفي سنة 1992 تم رفع رأسمال الاجتماعي للشركة بمبلغ 450 مليون دينار ليصبح مساويا لـ 550 مليون دينار وتلتها عملية رفع أخرى في سنة 1993 وذلك من خلال إصدار أسهم نقدية وتحويل الاحتياطات ليلبلغ رأسمالها 850 مليون دينار.

بتاريخ 04 ماي 1994 حول رأسمال الشركة كليا لفائدة صندوق المساهمة للصناعات الزراعية والغذائية وهذا بموجب الأمر رقم 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس المنقولة للدولة وفي 28 أبريل 1997 تحولت أسهم الشركة كلية لفائدة الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، حيث تم رفع رأسمالها من 850 مليون دينار ليلبلغ 4000 مليون دينار وتشكلت المجموعة اعتبارا من 1997/10/01. حصل المجمع على موافقة لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها¹²¹ COSOB تحت رقم 98/01 بتاريخ 15 ديسمبر 1998 وتم طرح مليون سهم بقيمة أسمية قدرها 1000 دينار وبعد إقفال العملية تبين أنه تم الاكتتاب في جميع الأسهم المصدرة من طرف الجمهور من خلال الادخار العلني، وتمثل هذه الزيادة 20 % من رأسمال الجديد للمجمع والبالغ 5000 مليون دينار (5.000.000 سهم بقيمة أسمية 1000 دينار للسهم الواحد)، يصبح عدد المساهمين في رأس المال 5180 مساهم مابين شخص معنوي وطبيعي.

وبموجب القانون 04/03 المؤرخ في 17 فيفري 2003 تأسست هذه الهيئة، وهي هيئة مالية تمارس مهامها في شكل شركة ذات أسهم برأس مال قدره 65.000.000 دج من مساهمات مؤسسيه، وهم الشركات الثلاث المسعرة في البورصة؛ صيدال، رياض سطيف، مؤسسة تسيير فندق الأوراسي، . تم رفع رأس مال مجمع رياض سطيف سنة 1994 ليصل إلى 850 مليون دينار جزائري، وألحقت كل أسهمها لصالح الشركة القابضة لصناعات الغذائية الأساسية،

وبموجب المرسوم 95/25 المتعلق بتسيير الأموال العمومية، وفي إطار برنامج خوصصة المؤسسات العمومية أعطى المجلس الوطني لمساهمات الدولة آنذاك موافقته على إدخال الشركة إلى البورصة عن

¹²¹ - www.cosob.org.

طريق رفع رأس مالها الاجتماعي. وبناء على هذه الموافقة وبانعقاد الجمعية العامة غير العادية لمجمع رياض سطيف بتاريخ 29 أبريل 1998، تم اتخاذ قرار رفع رأس المال الشركة عن طريق الإعلان العام للادخار من جهة، وإدخال الشركة في البورصة من جهة أخرى، وكان مبلغ رأس المال المسموح برفعه يعادل مليار دينار جزائري، أي ما يقارب 1.000.000 سهم بقيمة 1000 دينار للسهم. والأسهم موضوع الإصدار تمثل أسهم عادية محررة كلية عند الاكتتاب، قيمتها الاسمية 1000 دينار للسهم، وحدد سعر الإصدار بقيمة 2300 دج وتعتبر أسهمها اسمية، ويمنح لحاملها كل الحقوق المقررة من طرف القانون التجاري لاسيما التصويت وحق الحصول على التوزيعات وتم فتح عملية الاكتتاب في 02 نوفمبر 1998 واستمرت إلى 15 ديسمبر 1998 .

2- مهمة المجمع وأهدافه:

لقد تم وضع جملة من المهام والأهداف والتي تتلاءم مع حجم وقدرة المجمع ونذكر منها:

2-1 مهام وأنشطة المجمع:

يحتل مجمع الرياض دوراً كبيراً في الاقتصاد الوطني ، وهذا من خلال المهام المتكفل بها والتي تتمثل أساس في استحوذته على جزء كبير من قطاع تحويل الحبوب في الجزائر، وإنتاج مشتقات عالية الجودة، وبصفة عامة يمكن تعداد مهام المجمع كما يلي:

- طحن الحبوب (القمح الصلب واللين) .

- إنتاج وتسويق السميد - الدقيق.

- إنتاج العجائن الغذائية بكل أصنافها.

- إنتاج الكسكسي وبقايا الطحن.

- إنتاج المنتجات ذات الطابع الصحي العلاجي (منتجات الخالية من الغلوتين) .

بالإضافة لأنشطة أخرى لا تقال أهمية ، تقوم بها المجموعة وتتعلق أساسا بنقل البضائع والإنجاز والصيانة الصناعية واستصلاح واستغلال الأراضي (المساحة المستغلة 544 هكتار) في الجنوب لزراعة الحبوب ، الخضر ،إنتاج التمور وتربية المواشي.

كما أن مصادر الأموال الناتجة عن عملية رفع رأس مال التي حصلت في السنوات الأخيرة تم

استثمارها في تحسين الطاقات الإنتاجية للمجمع وتوسيع في منتجاته،و هذا من خلال:

- إدخال تعديلات وعصرنه المطاحن القديمة لشركات المجمع.

- تجديد الحظيرة الخاصة بنقل البضائع.

- تحسين نوعية الإنتاج بأحسن طحن.

- الترقية والتكفل بمشاريع الاستثمارات اللامركزية.

- إنتاج النخالة المكعبة والمنتجات النصف المصنعة الموجهة لتغذية الأنعام.

2-2 أهداف المجمع :

يمكن تلخيص أهداف المجمع فيما يلي:

- العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير مكانته في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية الموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك. وتطوير نوعية ومردودية المنتجات من خلال اهتمامه بدراسة تطورات السوق من أجل الحفاظ على مركزه في السوق الوطنية؛
- استعمال وسائل تقنية جديدة لتحقيق الخطط والبرامج الإنتاجية في أوقات محددة والقيام بعمليات ومشاريع في الجنوب من أجل استصلاح أكبر مساحة ممكنة من الأراضي الزراعية؛
- إيجاد منافذ ومكانة في السوق، وذلك من خلال المجهودات المبذولة التي شرع فيها المجمع لإعادة الهيكلة التقنية والتجارية المتمثلة في الرقابة، والحد من تآكل نصيب المجمع في السوق، والتحسين المستمر لعلامة الجودة والسعي لدخول السوق الخارجية وذلك من خلال تصدير مادة النخلة المكعبة؛
- رفع مستوى المجمع وتوطيد إمكانياته الإنتاجية من خلال انتهاز استراتيجيات مختلفة الاستثمار وترقية الإنتاج ووسائله وتحديث طرق التسيير لهذه الصناعة.
- التحكم في وحدات الإنتاج بتوفير وسائل الضرورية ، كنقل والصيانة، وتكوين العمال وتحسين مستواهم باستعمال الوسائل الذاتية؛
- ترسيخ وتحسين ظروف تراكم الأرباح على المدى الطويل وذلك من خلال رفع رأس المال الذي قام به المجمع والذي يهدف إلى جلب الادخار العمومي الوطني.

ويهدف الموضوع الاجتماعي لرياض سطيف إلى:

- أ- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التمويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتنويع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية. والتموين والتوزيع على كافة المراحل، وصيانة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية.
- ب- تطبيق استراتيجيات التنمية الصناعية، التكنولوجية، التجارية وترقية منتجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في شراكة مع شركات أخرى وإنشاء شركات أخرى تابعة.
- ت- ممارسة الأنشطة الصناعية، التجارية والمالية بما في ذلك نشاط التجارة الخارجية واكتساب، إنجاز أو التنازل عن براءات الاختراع والعلامات التجارية التي تمس بصفة مباشرة وغير مباشرة ميدان منتجات الصناعات الغذائية والقابلة لتسهيل النمو والتنمية بصفة مثلى للمؤسسة.

2-3 الطاقة الإنتاجية للمجمع:

لبلوغ الأهداف التي وضعها المجمع تم تصخير 10 شركات تابعة تعمل منها 07 في مجال تحويل القمح الصلب واللين وتعمل بطاقة إنتاج حقيقية موضحة بالجدول التالي:

طاقة اليومية للإنتاج بالقنطار	طبيعة المنتج
32200	- السميد من القمح الصلب
11800	- الدقيق من القمح اللين
600	- العجائن الغذائية
120	- الكسكسي
60	- العجائن بدون الغلوتين
60	- الدقيق اللبني للأطفال

بالإضافة لشركة النقل التابعة والتي تملك 207 وحدة نقل متحركة بطاقة حمولة تقدر 2360 طن ، واستغلال مساحة أراضي زراعية تقدر بـ 544 هكتار مخصصة لإنتاج الحبوب والبقول وتربية المواشي.

3- تنظيم المجمع.

يعتبر مجمع الرياض من بين أكبر المجمعات الاقتصادية في الجزائر، وذلك بالنظر للعدد الكبير لشركات التي يتكون منها وفيما يلي يأتي ذكرها:

- **الشركة الأم** وهي شركة الرياض سطيف ، تسمى (مؤسسة الصناعات من الحبوب ومشتقاتها) ، تأسست بتاريخ 02 أبريل 1990 لمدة 99 سنة في شكلها القانوني شركة مساهمة برأسمال قدره 5.000 مليون دينار ، يقع مقرها الاجتماعي بدينة سطيف، وتتولى الشركة الأم المهام التالية:
- تسيير محفظة الأسهم.
- تسهر على تطبيق إستراتيجية وبرامج المسطرة من طرف الشركة القابضة.
- مراقبة التسيير وتقييم أنشطة الشركات التابعة.
- التكفل بالعمليات التي تسند لها من طرف الشركة القابضة، وممارسة هذه المهام من خلال الشركات التابعة.

و من أجل التكفل الجيد بهذه المهام تم وضع الهيكل التنظيمي لشركة الأم الموضح بالشكل رقم المرفق.

▪ الشركات التابعة:

اعتبارا من بداية أكتوبر 1997 أصبح عدد الشركات التابعة للمجمع 10 شركات أسهم برأسمال قدره 2709.5 مليون دينار تمتلك الشركة الأم 100 % من رأس مالها، ولقد انتشرت هذه الشركات التابعة في مناطق عديدة ومتنوعة الأنشطة بما يتلاءم وأهداف المجمع، فالعدد الأكبر منها كان يتخصص في طحن الحبوب، والبعض الآخر متخصص في استصلاح الزراعي والنقل والصيانة، و فيما يلي نتعرف على موقع ونشاط كل شركة تابعة:

أ- شركات طحن الحبوب

وعدها سبعة شركات مساهمة تابعة، مهمتها الرئيسية طحن الحبوب وتحويلها لمنتجات غذائية وهي:

- **مطاحن الهضاب العليا سطيف:** شركة ذات أسهم رأسمالها 265 مليون دينار، مقرها ولاية سطيف، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 تتكون من مطحنة ومسمدة تتولى إنتاج السميد العادي والممتاز والكسكسي والعجائن الغذائية، قدرتها التخزينية 6.080 طن.
- **مطاحن البيان برج بوعريش:** شركة ذات أسهم رأسمالها 627 مليون دينار، مقرها ولاية برج بوعريش، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 تتكون من مطحنة ومسمدة تتولى إنتاج السميد العادي والممتاز والدقيق الممتاز مخلفات الطحن (النخالة) ،قدرتها التخزينية 125.000 طن.
- **مطاحن الصومام بسيدي عيش ولاية بجاية:** شركة ذات أسهم رأسمالها 528 مليون دينار، مقرها بسيدي عيش ، بدائرة خراطة ،ولاية بجاية، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 تتكون من مطحنة ومسمدة، تتولى إنتاج السميد العادي والممتاز والدقيق الممتاز مخلفات الطحن (النخالة) ،قدرتها التخزينية 85.000 طن.
- **مطاحن الزيبان ببسكرة:** شركة ذات أسهم رأسمالها 235 مليون دينار، تتواجد بالقنطرة ولاية بسكرة، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 ، تتكون من مطحنة ومسمدة بالإضافة توسيع مطحنة، تتولى إنتاج السميد العادي والممتاز والدقيق الممتاز ومخلفات الطحن (النخالة) ،قدرتها التخزينية 45.000 طن
- **مطاحن الحضنة بالمسيلة:** شركة ذات أسهم رأسمالها 479 مليون دينار، تتواجد بولاية المسيلة، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 ، تتكون من مطحنة ومسمدة، تتولى إنتاج السميد العادي والممتاز والدقيق الممتاز ومخلفات الطحن (النخالة) ،قدرتها التخزينية 12.500 طن.
- **مطاحن سيدي عيسى بالمسيلة:** شركة ذات أسهم رأسمالها 81 مليون دينار، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 ، تتكون من مطحنة ومسمدة، تتواجد بسيدي عيسى ولاية المسيلة، تتولى إنتاج

السميد العادي والممتاز والدقيق الممتاز ومخلفات الطحن (النخالة) ،قدرتها التخزينية 12.500 طن.

- **مطاحن الواحات بتوقرت:** شركة ذات أسهم، رأسمالها 261 مليون دينار، تتواجد بالمنطقة الصناعية توقرت، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 ،تتكون من مطحنة ومسمدة، تتولى إنتاج السميد العادي والممتاز والدقيق الممتاز ومخلفات الطحن (النخالة) ،قدرتها التخزينية 12.500 طن.

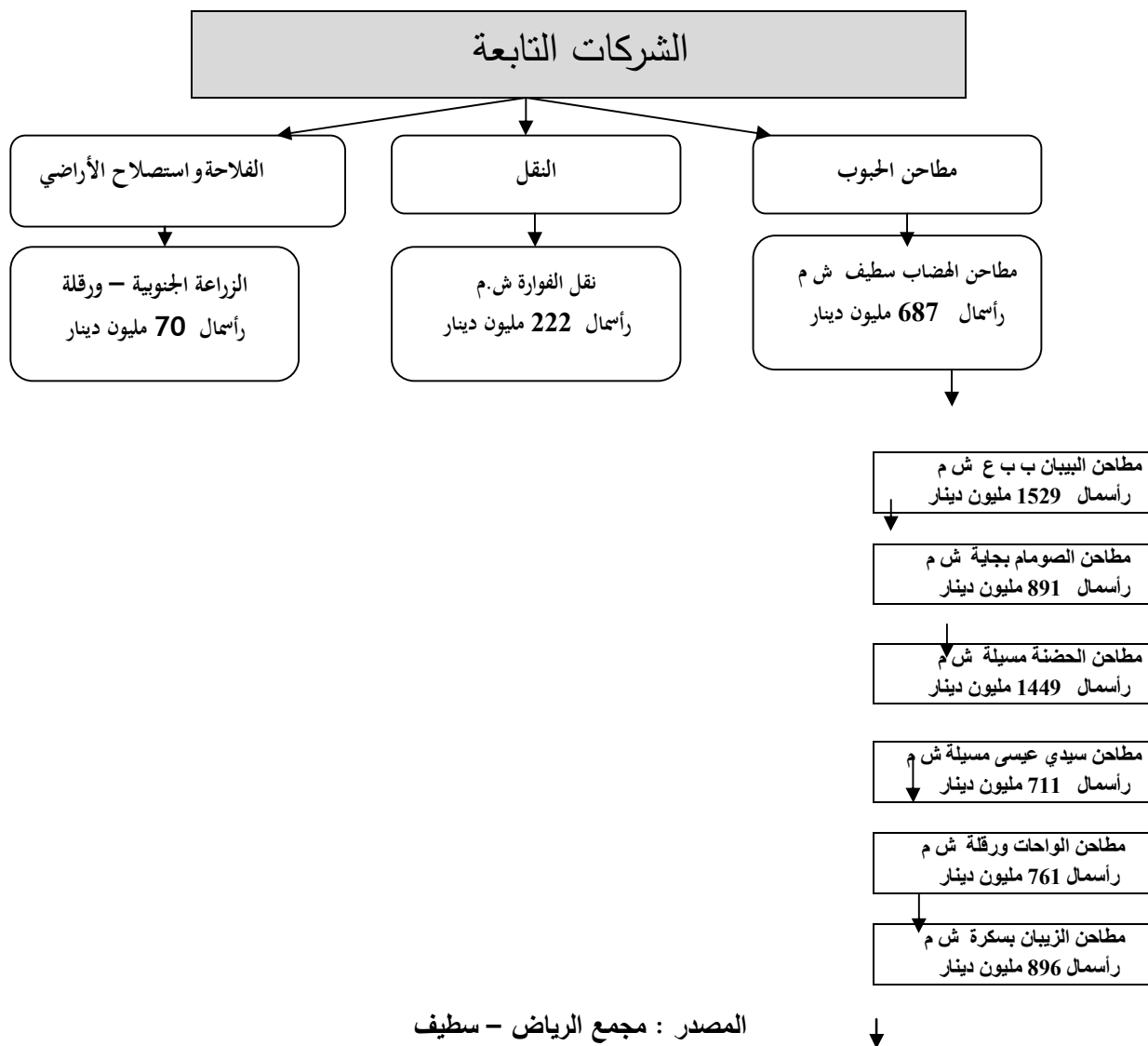
ب - شركة استصلاح الأراضي - فلاحية الجنوب:

- شركة ذات أسهم ،رأسمالها 70 مليون دينار، تتواجد بالمنطقة الصناعية ولاية ورقلة، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 ، من خلال هذه الشركة التابعة، ينمي المجمع نشاط استصلاح واستغلال الأراضي في الجنوب، حيث يمتلك 1.284 هكتار منه 544 مساحة مستغلة لفلاحية الحبوب ومسقية بالمرشات المحورية التي يبلغ عددها 17 مرش، و 1431 نخلة يتوقع وصول عددها في المستقبل إلى 5000 نخلة.

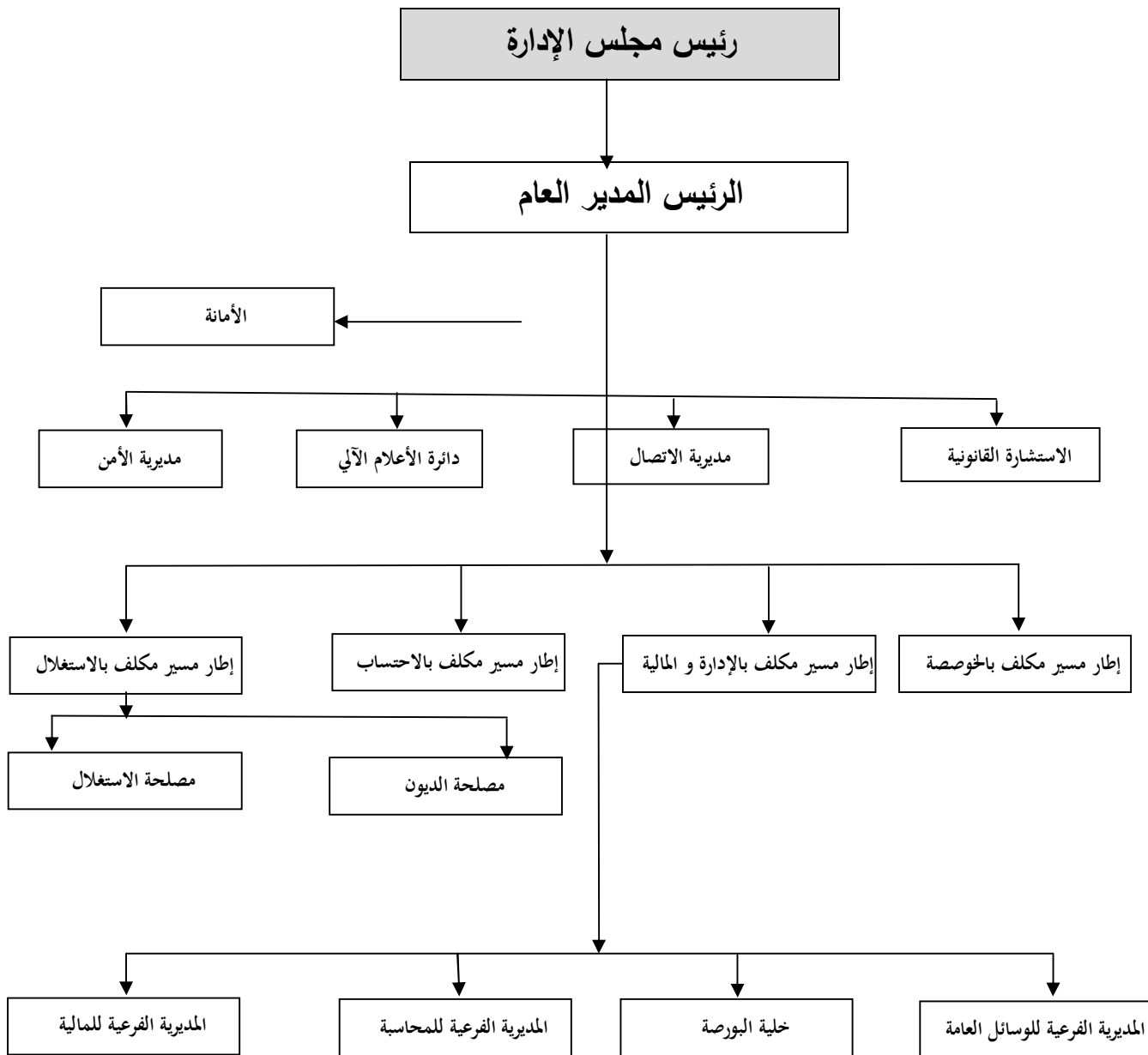
ج - شركة نقل الفوارة : شركة ذات أسهم ،رأسمالها 205 مليون دينار، تتواجد بولاية سطيف، تم إنشاؤها في أكتوبر 1997 ،نشاطها الرئيسي يتمثل في نقل المواد الأولية والبضائع، طاقة حملتها 2.500 طن وهذا من خلال 135 شاحنة مسطحة و 40 شاحنة حبوب و 05 شاحنات مبردة.

د - شركة الإنجاز والصيانة - صوري: شركة ذات أسهم، رأسمالها 3.5 مليون دينار، تتواجد بولاية سطيف، وهي شركة متخصصة في الإنجاز والصيانة الصناعية.
و بصفة عامة يمكن تلخيص كل ما تقدم بالمخطط التالي.

الشكل رقم 10: مخطط الشركات التابعة لمجمع الرياض - سطيف.



الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي للشركة الأم لمجمع الرياض - سطيف.



المصدر : مجمع الرياض - سطيف

4- الوضعية المالية لمجمع الرياض

إن المتفحص للقوائم المالية الأساسية للمجمع، لفترة الستة السنوات الأخيرة، لاسيما قائمة المركز المالي وجدول الحسابات يلاحظ أن المجمع تحمل خسائر خلال هذه الدورات كما هو موضح فيما يلي:

جدول رقم 08: تطور نتيجة الدورة من 2002 الى 2007 الوحدة = 1.000 دج

السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007
نتيجة الدورة	812.873	1.394.556	897.744	1.174.207	2.010.588	486.923

و يرجع سبب تراكم هذه الخسائر لضعف الحاصل في إنتاجية الشركة في ظل وجود منافسة

شديدة من طرف القطاع الخاص الذي استثمر بكثرة في قطاع إنتاج الحبوب والسميد والمطاحن، وما يدل

على تدهور الإنتاجية هو التناقص الواضح في رقم الأعمال من سنة لأخرى .

جدول رقم 09: الميزانية - الأصول (2002-2007) الوحدة = 1.000 دج

ر.ح	الحسابات	2002/12/31	2003/12/31	2004/12/31	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31
2	الاستثمارات						
20	المصاريف الإعدادية	20.189	6.274				
21	القيم المعنوية	216.592	235.807	235.837	235.837	42.806	42.806
22	الأراضي	442.463	466.057	468.359	468.359	464.841	1.147.821
23	المزروعات	565	565	565	565	823	823
24	تجهيزات الإنتاج	4.005.539	3.518.348	3.078.995	2.571.737	2.447.096	5.893.084
25	تجهيزات الاجتماعية	91.088	85.358	82.600	79.745	74.340	72.210
26	الحيوانات						
27	استثمارات قيد الإنجاز مخططة	15.545					
28	استثمارات قيد الإنجاز	192.942	166.119	89.813	45.875	17.530	17.530
	مجموع (2)	4.984.923	4.478.528	3.956.169	3.402.118	3.047.436	7.174.274
3	المخزونات						
30	البضائع	657	44	37.683	-3	19	83
31	المواد الأولية	1.448.981	658.296	656.779	624.110	482.261	547.374
33	منتجات نصف مصنعة		312			2.955	4.957
34	أشغال قيد التنفيذ	222		8.670			
35	منتجات تامة الصنع	399.445	202.858	284.487	255.532	83.597	86.800
36	فضلات ومهمات	116	321	88	31	54	7
37	مخزون لدى الغير	2.512	232	15	15	5.372	42
	مجموع (3)	1.851.933	862.285	987.722	879.685	574.258	639.263
4	الذمم						
41	مدینوا شبه الضرائب	3.023.879	3.040.556	3.049.840	3.049.840	3.049.840	3.049.840
42	مدینوا الاستثمارات	5.603.986	5.214.403	4.562.266	4.581.426	3.368.867	3.340.575
43	مدینوا المخزونات	64.925	40.930	40.779	87.929	51.863	50.821
44	مدینوا الشركاء والشركات الشقيقة	29.000	29.000	29.065	29.407	29.021	29.000
45	تسبيقات على الحساب	67.363	48.537	42.772	38.229	29.889	34.446
46	تسبيقات على الاستغلال	1.058.396	834.504	554.763	521.796	494.242	372.683
47	ديوان الزبائن	1.002.300	1.526.219	1.285.115	1.171.642	1.057.755	1.063.513
48	النقدیات	909.776	674.309	1.053.378	617.988	532.866	690.458
40	حسابات الخصوم المدينة	18.808	12	177	531	1.271	290
	مجموع (4)	11.778.433	11.408.470	10.618.155	10.098.788	7.447.103	7.453.438
	نتيجة الدورة	812.873	1.394.556	897.744	1.174.207	2.010.588	486.923
	المجموع العام	19.428.162	18.143.839	16.459.790	15.554.798	13.079.385	15.753.898

جدول رقم 10: الميزانية - الخصوم (2007-2002) الوحدة = 1,000 دج

2007/12/31	2006/12/31	2005/12/31	2004/12/31	2003/12/31	2002/12/31	الحسابات	ر.ح
						الأموال الخاصة	1
4.054.530	4.054.530	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	الأموال الجماعية	10
827.265	827.265	1.300.000	1.300.000	1.300.000	1.300.000	علاوات الإصدار	12
1.589.569	418.742	331.716	1.226.848	3.018.272	4.203.113	الاحتياطيات	13
						إعانات الاستثمار	14
						فرق إعادة التقييم	15
6.616.852	2.148.622	2.148.622	2.148.622	2.148.622	2.148.622	أموال خاصة أخرى	16
						تحويلات بين الوحدات	17
-4.246.574	-1.066.038	1.836	3.795	5.422	6.506	نتائج رهن التخصيص	18
69.791	65.487	53.254	87.854	132.671	120.775	مؤونة تكاليف والخسائر المحتملة	19
6.911.432	6.448.608	8.835.428	9.767.119	11.604.986	12.779.016	مجموع (1)	
						الديون	5
3.579.812	3.579.812	3.579.812	3.579.812	3.571.739	3.559.350	ديون شبه ضريبية	51
1.359.811	1.362.708	1.363.149	1.296.337	1.296.337	1.296.337	قروض	520
			70.735	71.393	63.493	ديون الاستثمارات	521
171.811	104.192	205.653	228.150	122.280	191.573	ديون المخزون	53
288.487	274.203	288.360	303.946	306.752	310.255	محجوزات للغير	54
16.193	16.715	58.929	79.767	61.087	66.664	ديون الشركاء وشركات الشقيقة	55
1.414.123	1.284.819	1.187.426	1.120.151	1.050.386	1.099.170	ديون الاستغلال	56
12.051	7.503	8.293	6.435	10.149	10.143	تسبيقات على الاستغلال	57
	727	26.972	6.538	47.774	50.659	تسبيقات مصرفية	58
178	98	777	797	956	1.502	حسابات الأصول الدائنة	50
6.842.486	6.630.777	6.719.371	6.692.671	6.538.853	6.649.146	مجموع (5)	
						نتيجة الدورة	
15.753.898	13.079.385	15.554.798	16.459.790	18.143.839	19.428.162	المجموع العام	

الوحدة = 1.000 دج

جدول رقم 11: حسابات النتائج (2007-2002)

2007/12/31	2006/12/31	2005/12/31	2004/12/31	2003/12/31	2002/12/31	الحسابات	رج
	183	175	3.739	30.828	18.811	مبيعات بضائع	70
	127	-607	-3.192	-31.359	-24.210	بضائع مستهلكة	60
	56	-431	547	-531	-5.399	هامش الإجمالي	80
	56	-431	547	-531	-5.399	هامش الإجمالي	80
3.562.524	2.986.955	4.296.987	4.405.824	6.174.570	8.162.937	إنتاج مباع	71
5.156	-167.926	-108.013	129.315	-203.929	249.401	إنتاج بالمخزن	72
828	6.053	683	1.549	4.404	24.576	إنتاج المؤسسة لاستخدمها الذاتي	73
71.614	81.585	265.681	272.821	238.598	188.314	خدمات مقدمة	74
17.204	8.405	9.378	10.495	8.575	9.886	تحويل تكاليف الإنتاج	75
2.904.041	-2.584.717	-3.921.492	-4.333.180	-5.766.856	-7.027.166	مواد أولية مستهلكة	61
-88.561	-94.104	-103.787	-96.502	-127.547	-221.090	خدمات	62
88.561	236.991	439.004	-390.869	327.285	1.381.459	القيمة المضافة	81
88.561	236.991	439.004	-390.869	327.285	1.384.459	القيمة المضافة	81
			9.284	16.677	31.339	تعويضات شبه جنائية	76
58.296	103.671	110.649	244.734	324.418	420.634	نواتج مختلفة	77
42.215	3.355	7.746	7.916	18.776	36.891	تحويل تكاليف الاستغلال	78
-755.211	-616.950	-683.663	-626.874	-684.993	-896.614	مصاريف المستخدمين	63
-66.101	-50.099	-78.066	-81.584	-112.934	-150.582	ضرائب ورسوم	64
-80.085	-99.847	-82.134	-81.686	-89.728	-99.840	مصاريف المالية	65
-20.877	23.149	-31.486	-34.789	-31.295	-28.729	مصاريف مختلفة	66
			-8.073	-12.389	-17.226	ضرائب شبه جنائية	67
-351.881	-362.980	-388.704	-549.390	-570.633	-951.659	مصاريف	68
-508.920	-809.007	-706.654	-729.593	-814.815	-274.327		83
3.159.511	-3.222.580	-1.905.799	1.418.318	1.690.382	648.830	نواتج خارج الاستغلال	79
-3.137.514	-4.424.161	-2.373.353	-1.586.114	-2.268.480	-1.129.196	مصاريف خارج الاستغلال	69
21.997	-1.201.580	-467.554	-167.796	-578.097	-480.367	نتيجة خارج الاستغلال	84
-508.920	-809.007	-706.654	-729.593	-814.815	-274.327	نتيجة الاستغلال	83
21.997	-1.201.580	-467.554	-167.796	-578.097	-480.367	نتيجة خارج الاستغلال	84
-486.923	-2.010.587	-1.174.207	-897.389	-1.392.912	-754.694	نتيجة الإجمالية للدورة	880
			-355	-1.463	-58.178	ضرائب / أرباح الشركات	889
-486.923	-2.010.587	-1.174.207	-897.744	-1.394.556	-812.873	نتيجة الدورة	88

الوحدة = 1.000 دج

المبحث الثاني

تجربة مجمع الرياض لعملية إعادة تقييم الاستثمارات

لقد قامت الدولة الجزائرية منذ بداية السبعينيات بوضع اللوائح والتشريعات التي تتعلق بظاهرة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية، حيث سمحت آنذاك لمؤسساتها العمومية بالقيام بإعادة تقييم وسائلها الإنتاجية، ثم تلتها فترة طويلة لم تهتم فيها الدولة بتصحيح حسابات المؤسسات من الآثار التضخمية، حتى نهاية الثمانينات قامت الدولة بالإصلاحات الاقتصادية وبرزت كذلك الإصلاحات المحاسبية كضرورة لإنجاح هذه الإصلاحات الاقتصادية الشاملة، وأصبح التفكير في كيفية إعطاء الدور الحقيقي للقوائم المالية التي تصدرها المؤسسة، وضرورة الاهتمام بالآثر التضخمي على حساباتها، ونتيجة لذلك صدرت العديد من النصوص القانونية والتعليمات التطبيقية .

عمليات إعادة التقييم في الجزائر: إن عملية إعادة التقييم في الجزائر تتم بناء على قانون يحدد بواسطته المشرع تاريخ بدء العملية وشروط إجرائها، وهكذا فإن تدخلات المشرع الخاصة بعملية إعادة التقييم كانت كالتالي:

- **عملية إعادة تقييم الأولى :** وكانت إلزامية وتمت بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 1988، وشملت التجهيزات القابلة للإهلاك ما عدا المباني. إن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة.

- **عملية إعادة التقييم الثانية:** وهي غير إلزامية، وتمت بموجب المادة 165 من قانون المالية لسنة 1992، وقد شملت المباني إضافة إلى التجهيزات القابلة للإهلاك. وبالنسبة لفرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية فهو أيضا معفى من الضريبة.

- **عملية إعادة التقييم الثالثة:** وجاءت بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1996، ولقد شملت كذلك المباني وتجهيزات الإنتاج، إن ما يميز هذه العملية عن سابقتها هو أن فرق إعادة التقييم خاضع للضريبة. تتم إعادة التقييم اعتمادا على ميزانية 1995 وتسجل نتائجها في ميزانية 1996. إن معاملات إعادة التقييم الخاصة بهذه العملية معطاة في نهاية هذا الفصل .

5- فرق إعادة التقييم وقانون الضرائب المباشرة : إن المواد 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة قد تعرضت لإعادة تقييم الاستثمارات ونصت على ما يلي :

المادة 185 : "الاستثمارات القابلة للإهلاك , للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري , يمكن إعادة تقييمها طبقا للشروط المحددة بواسطة التنظيم " .

المادة 186 " إن الزيادة في القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للإهلاك تسجل في حساب احتياطي خاص يظهر في جانب الخصوم.

إن هذه الزيادة في القيمة يعاد دمجها في النتيجة الخاضعة للضريبة بأقساط متساوية ومساوية لأقساط الإهلاك الإضافية السنوية الناتجة عن إعادة التقييم."

ومجمع الرياض بسطيف، كباقي المؤسسات الاقتصادية حاول من خلال تطبيقه للنصوص القانونية المتعلقة بتأثير التضخم، إظهار تغيرات الأسعار على قوائمه المالية، حيث باشر عملية إعادة تقييم استثماراته والتي سوف نقوم بتتبع مراحلها المختلفة وكذا تقييم نتائجها ،و هذا من خلال ما سوف يتم عرضه في هذا المبحث.

1- عملية إعادة التقييم الأولى.

تعتبر أول عملية لإعادة تقييم الاستثمارات قام بها المجمع ، هي تلك التي يحكمها المرسوم 90-103 المؤرخ في 27/03/1990، وجاءت هذه العملية لتكمل عملية التطهير المالي والمحاسبي ، خاصة ما تعلق بجانب الاستثمارات حيث كان الهدف هو التحديد الحقيقي لاستثمارات المجمع وذلك بحصر كل الاستثمارات بما فيها إضافة الاستثمارات الغير مقيدة محاسبيا والغير ظاهرة في قوائم الجرد بتاريخ 31/12/1987، وبعد الانتهاء من حصر كل الاستثمارات التي بحوزة المجمع وتحديد كل المعلومات الخاصة بكل أصل والضرورية لإجراء عملية إعادة التقدير منها تاريخ ومبلغ الحصول على الاستثمار، معدل الإهلاك المطبق وحالة الأصل والعمر المتبقي المقدّر...الخ، بوشر في عملية إعادة التقييم بما يتطابق المعايير التقنية التي حددها المرسوم، خاصة فيما يتعلق بتطبيق المعاملات المشار إليها في المرسوم المذكور سابقا والتي كانت كما يلي:

السنوات	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
المعامل	1.50	1.45	1.35	1.30	1.25	1.20	1.15	1.10
السنوات	1986	1987	1988	1989				
المعامل	1	1	1	1				

فيما يلي حالة عملية لإعادة تقييم أحد استثمارات المجمع:

معلومات حول الإستثمار:

تسمية الاستثمار : Armoire Métallique :

رقم الحساب : 2450000 :

التكلفة الاكتساب : 1.100.00

معدل الإهلاك : 20.00 %

عمر الاستثمار : 5.00 سنوات.

تاريخ الاكتساب : 1983/01/01

بطاقة إعادة التقييم

السنة	القيم قبل التقييم	معاملات التقييم	القيم بعد التقييم	الفروقات
القيمة الإجمالية	1100.00	1.20	1.320.00	220.00
1983	220.00	1.20	264.00	
1984	220.00	1.15	253.00	
1985	220.00	1.10	242.00	
1986	220.00	1.00	220.00	
1987	220.00	1.00	220.00	
1988		1.00		
1989		1.00		
1990		1.00		
1996		1.00		
1997		1.00		
1998		1.00		
مجموع أقساط الإهلاك	1100.00	/	1.199.00	99.00
القيمة الصافية	0.00	/	121.00	121.00

القيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم = 1.320.00

مجموع أقساط الإهلاك بعد إعادة التقييم = 1.199.00

فرق إعادة التقييم = 121.00

يكون قسط الإهلاك لسنوات الثلاث المتبقية (المقدرة) = $3/121.00 = 40.33$

ملاحظة : فرق إعادة التقييم 121.00 يتم إثباته على مستوى الحساب رقم 150 (ح/ فرق إعادة التقييم) ليرصد لاحقا في حساب الأموال الخاصة.

2- عملية إعادة التقييم الثانية.

و هي العملية التي يحكمها المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 1993/10/24 وتتميز بإجبارية التطبيق على المؤسسات الاقتصادية العمومية، والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والمنظمات العمومية الأخرى، و مجمع الرياض التزم بتطبيق هذا المرسوم وقام بإعادة تقييم استثماراته وفيما يلي حالة عملية تتعلق بعينة من الاستثمارات المعاد تقييمها.

معلومات حول الاستثمار:

تسمية الاستثمار : Bâtiment Administratif

رقم الحساب : 2403000

التكلفة الاكتساب : 8.680.375.22

معدل الإهلاك : 02.00 %

تاريخ الاكتساب : 1988/01/01

بطاقة إعادة التقييم

السنة	القيم قبل التقييم	معاملات التقييم	القيم بعد التقييم	الفروقات
القيمة الإجمالية	8.680.375.22	3.30	28.645.238.23	19.964.863.01
1988	578.112.99	3.30	1.907.772.87	
1989	578.112.99	2.80	1.618.716.37	
1990	578.112.99	1.80	1.040.603.38	
1991	578.112.99	1.00	578.112.99	
1992	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1993	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1994	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1995	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1996	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1997	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1998	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
1999	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
2000	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
2001	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
2002	1.175.001.63	1.00	1.175.001.63	
2003	240.341.24	1.00	240.341.24	
2004	240.341.24	1.00	240.341.24	
2005	240.341.24	1.00	240.341.24	
2006	240.341.24	1.00	240.341.24	
2007	240.341.24	1.00	240.341.24	
مجموع أقساط الإهلاك	16.439.176.09		19.271.929.74	2.832.753.65
القيمة الصافية	-7.758.800.87		9.373.308.49	17.132.109.36

القيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم = 28.645.238.23

مجموع أقساط الإهلاك بعد إعادة التقييم = 11.513.128.87 = (7.758.800.87 - 19.271.929.74) .

فرق إعادة التقييم = 17.132.109.36

يكون قسط الإهلاك لسنوات الثلاث المتبقية (المقدرة) = 30 سنة.

ملاحظة : فرق إعادة التقييم 17.132.109.36 يتم إثباته على مستوى الحساب رقم 150 (ح / فرق إعادة التقييم) ليرصد لاحقا في حساب الأموال الخاصة.

3- عملية إعادة التقييم الثالثة.

لقد تميز المرسوم التنفيذي رقم 96-336 الصادر بتاريخ 1996/12/12 والمتعلق بإعادة التقييم للتشبيات المادية القابلة للاهلاك بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، عن المراسيم السابقة هو أن فرق إعادة التقييم خاضع للضريبة، وتتم إعادة التقييم اعتمادا على ميزانية 1995 وتسجل نتائجها في ميزانية 1996، كما أن العملية تتصف بصفة الإلزام حيث يجب على المؤسسات القيام بها، ولقد باشر مجمع الرياض هذه العملية في الوقت المحدد وفيما يأتي حالة عملية تتعلق بإعادة تقييم إحدى استثمارات المجمع:

معلومات حول الاستثمار:

تسمية الاستثمار : Destructeur de papier

رقم الحساب : 2451000

التكلفة الاكتساب : 2.392.00

معدل الإهلاك : 20.00 %

تاريخ الاكتساب : 1983/01/01

بطاقة إعادة التقييم

السنة	القيم قبل التقييم	معاملات التقييم	القيم بعد التقييم	الفروقات
القيمة الإجمالية	2.870.40	5.15	14.782.56	11.912.16
1983	574.07	5.15	2.956.51	
1984	550.16	5.15	2.833.32	
1985	526.24	5.15	2.710.13	
1986	478.40	5.15	2.463.76	
1987	478.40	5.17	2.473.33	
1988	87.71	4.42	387.68	
1989	87.71	3.86	338.56	
1990	87.71	4.32	378.91	
1991	/	1.00	/	
1992	/	1.00	/	
1993	/	1.00	/	
1994	/	1.00	/	
1995	/	1.00	/	
مجموع أقساط الإهلاك	2.870.40	/	14.542.20	11.671.80
القيمة الصافية	0.00	/	240.36	240.36

- يلاحظ وجود فرق إعادة التقييم = 240.36 ، وعليه يكون قسط الإهلاك لسنوات الثلاث المتبقية (96-97-98) = 240.36 / 3 = 80.12

- يخضع فرق إعادة التقييم لضريبة ويقيد في حساب رقم 150 (ح/ فرق إعادة التقييم) ، ويحول فرق إعادة التقييم على شكل أقساط في نهاية كل سنة من السنوات المتبقية ل يتم إخضاعه لضريبة وذلك من خلال إثباته في مدين حساب رقم 151 (فرق إعادة التقييم المدمج في النتيجة) وفي نهاية السنة الأخيرة يرصد مع الحساب 151 المدين مع الحساب 150 الدائن.

4- عملية إعادة التقييم الرابعة (الأخيرة) .

تختلف هذه العملية عن باقي العمليات السابقة المتعلقة بإعادة تقييم موجودات المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، من حيث شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهلاك وغير القابلة للاهلاك والوارد في ميزانيات المقفلة في 2006/12/31 ، إذ ينص المرسوم التنفيذي رقم 07-210 الصادر بتاريخ 4 جويلية 2007 على استعمال القيمة السوقية أو الإستبدالية عند إجراء عملية تقييم الأصول، وهذا من خلال تقرير مفصل يعده خبير تعينه المؤسسة ، و هذا يمثل خروجاً عن قاعدة القوة الشرائية العامة للنقود الممثلة بالمعاملات التي كانت تستعمل في عمليات التقييم السابقة، ولقد التزم مجمع الرياض بتطبيق القواعد التي جاءت في هذا المرسوم عند إعادة تقييم موجوداته.

وفيما يلي دراسة قامت بها المركز الوطني لدراسات والتحليل البشرية والتنمية (CNEEAP)، بتكليف من المجمع من أجل إعادة تقييم الأصول الثابتة لشركة التابعة مطاحن الزيبان ببسكرة، حيث قام مركز الدراسات بمباشرة بهذه المهمة المتفق عليها، وتم التأكد من خاصية الوجود والملكية من خلال معاينة الأصول وتعرف عنها ماديا، وتجمع كل ما يتعلق بمستندات ملكية الأصول من عقود ومخططات.

4-1 تعيين الأصول المعنية بإعادة التقييم

تتمثل الأصول المعنية بإعادة التقييم في موقعين متجاورين ، الأول وهو مكان تواجد الشركة والوحدة الإنتاجية والثاني يمثل مكان تواجد السكنات الاجتماعية ويفصل الطريق الوطني رقم 3 بين الموقعين.

أ- الموقع الأول:

يشمل على الأراضي مقام عليها مباني إدارية وورشات الوحدة الإنتاجية، وتبلغ المساحة الكلية للموقع 53 052 م² تم اكتسابها بتاريخ 1998/06/02 بتكلفة قدرها 2.652.600 دج ، فيما يخص المباني والورشات فهي تشغل مساحة قدرها 11 158 م² من المساحة الكلية للموقع ،القيمة صافية الدفترية للبنائيات والورشات تقدر بـ 234 764 542,00 دج.

ب- الموقع الثاني:

يشمل الأراضي المقام عليها سكنات اجتماعية، وتبلغ المساحة الكلية للموقع 15 642 م² تم اكتسابها بتاريخ 1998/06/09 بتكلفة قدرها 782.100 دج ، فيما يخص السكنات الاجتماعية فهي تشغل مساحة قدرها 1 376 م² من المساحة الكلية للموقع،القيمة الصافية الدفترية للسكنات تقدر بـ 10 941 192.93 دج.

4-2 كيفية التقييم.

في ظل غياب سوق متخصصة تمد المتعاملين بالقيمة السوقية للعقارات، فإنه تم الاعتماد على الأسعار المصرح بها من طرف الوكالات العقارية ومصالح الدومين في تقييم العقارات المذكورة.

- بالنسبة للأراضي:

فيما يخص تقييم الأراضي فإنه تم اعتماد على سعر السوق مع الأخذ بعين الاعتبار الأسعار المطبقة من طرف مصالح أملاك الدولة، وكذلك الطريقة الجديدة المستعملة من طرف محافظة أملاك الدولة للمنطقة والتي تقضي باستشارة الأشخاص المهتمين بشراء وبيع العقارات وفي الأخير تم تحديد سعر 300.00 دج للمتر المربع الواحد للأراضي الغير مبنية، وتخفيض % 20 مقابل تكلفة الهدم،

وعليه تم تحديد مبلغ 16 486 560.00 دج كقيمة سوقية لمجموع الأراضي والجدول التالي يوضح ذلك:

البيان	المساحة م ²	سعر م ²	القيمة	تخفيض	القيمة النهائية
الأرضي المبنية في الموقع 1	11.158	300.00	33.347.475.00	66.669.495.00	26.677.980.00
الأرضي الغير المبنية في الموقع 1	41894	300.00	12.568.125.00		12.568.125.00
الأرضي المبنية في الموقع 2	1376	300.00	413.067.00	82.613.40	330.453.60
الأرضي الغير المبنية في الموقع 2	14266	300.00	4.279.533.00		4.279.533.00
المجموع	68.694	300.00	20.608.200.00	4.121.640.40	16.486.559.60

- بالنسبة للمباني :

لقد أعتمد المركز في مهمته المتعلقة بتقييم المباني بكل أصنافها في الموقعين المذكورين على أسعار المتر المربع الواحد المبنية المطبقة في المنطقة من طرف المتعاملين الخواص والعموميين، خلال فترة التقييم أي سنة 2007 ، وكانت أسعار كتالي:

- 25.000.00 دج /م² بالنسبة للبنىات المنجزة بواسطة الخرسانة.

- 30.000.00 دج/م² بالنسبة للبنىات المنجزة بواسطة أعمدة الحديدية.

- 8.000.00 دج/م² بالنسبة للبنىات المنجزة بواسطة الخشب.

كما تم الأخذ بعين الاعتبار تخفيض المتعلق بتدهور وتقدم المباني بنسبة 10 % فيما يخص البنىات المنجزة خلال سنة 1984 ونسبة 6 % فيما يخص البنىات المنجزة خلال سنة 1994 ، فيما يلي نورد على سبيل المثال بعض العقارات وتبيان كيفية تقييمها على ضوء ما سبق شرحه:

البيان	سنة الإنجاز	الهيكل	المساحة	القيمة م ²	القيمة	% التخفيض	القيمة الجديدة
Poste Electric	1984	خرسانة	126م ²	25.000	3.150.000	10	2.835.000
مخبا استقبال الشاحنات	1984	حديد	119م ²	30.000	3.570.000	10	3.213.000
مركز الفوترة	1994	خرسانة	95م ²	25.000	2.375.000	6	2.232.500

وبنفس الطريقة تقيم كل عقارات المتواجدة في الموقعين ونحصل على المجاميع التالية:

البيان	المساحة	القيمة قبل التقييم	القيمة بعد التقييم	مبلغ التخفيض	القيمة الجديدة	فرق إعادة التقييم
المباني	12.535	245.705.734.93	980.052.120.00	97.071.870.00	882.980.250.00	634.274.515.74

و في خلاصة عملية التقييم نجد أن القيمة الجديدة للموقعين (أراضي + العقارات) التي في حوزة لشركة التابعة مطاحن الزيبان ببسكرة تساوي = 899.466.809.60 دج، وفرق إعادة تقدير مساويا لـ 647.326.374.67 كما يوضحه الملخص التالي:

البيان	المساحة	القيمة قبل التقييم	القيمة بعد التقييم	مبلغ التخفيض	القيمة الجديدة	فرق إعادة التقييم
المباني	12.535	245.705.734.93	980.052.120.00	97.071.870.00	882.980.250.00	637.274.515.07
الأراضي	69.694	3.434.700.00	20.608200.00	4.121.640.40	16.486.559.60	13.051.859.60
المجاميع	69.694	249.140.434.93	1.000.660.320.00	101.193.510.00	899.466.809.60	647.326.374.67

5- تقييم عملية إعادة تقييم الاستثمارات لمجمع الرياض - سطيف.

لقد استجابة مؤسسة الرياض سطيف كباقي المؤسسات الوطنية لإلزامية تطبيق النصوص المتعلقة بإعادة تقييم الاستثمارات محاولة بذلك إبعاد الآثار التضخمية عن قوائمها المالية، حيث قامت بإعادة تقييم استثماراتها على المراحل والفترات التي أتسمت بالارتفاعات الشديدة في الأسعار وهذا ما ينطبق مع محتوى المراسيم التنفيذية الصادرة في هذا الشأن، لكن تطبيق هذه المراسيم على أرض الواقع ترتب عنه عدة نقائص نوجز أهمها فيما يلي:

- أ- اقتصار عمليات إعادة التقييم على الاستثمارات المادية فقط دون غيرها من الموجودات، في حين أن المؤسسة تملك موجودات أخرى لا تقل أهمية عن الاستثمارات؛
- ب- الاستثمارات المعنية بإعادة التقييم تعتبر في غالب الحالات مهتلفة كلياً؛
- ت- معاملات إعادة التقييم المطبقة على الاستثمارات المعنية بالتقييم تعتبر ضعيفة مقارنة بمعدلات التضخم؛
- ث- تطبيق نفس معاملات إعادة التقييم على جميع الاستثمارات في حين أن الاستثمارات لا تتأثر بالتضخم بنفس الدرجة، فمثلاً أسعار المعدات والأدوات لا ترتفع بنفس قدر ارتفاع وسائل النقل؛
- ج- توقيت إجراء عمليات إعادة التقييم كانت تخص سنوات معينة ولا تمس كل السنوات، في حين أن التضخم في الجزائر تميز بالاستمرارية والحدة، فاقتصر عملية إعادة التقييم على فترات بعينها تجعل من نتائج إعادة التقييم غير صحيحة؛
- ح- عملية إعادة التقييم الرابعة كانت في رأينا أقرب للحقيقة الاقتصادية، وذلك باستبعادها تطبيق طريقة المعاملات واعتمادها على طريقة التكلفة الجارية، كما أن الأصول الثابتة سوى كانت قابلة الإهلاك أو غير قابلة الإهلاك كلها معنية بإعادة التقييم. وهذا من خلال تقرير مفصل يعده خبير تعينه المؤسسة، وهذا يمثل خروجاً عن قاعدة القوة الشرائية العامة للنقود الممثلة بالمعاملات التي كانت تستعمل في عمليات التقييم السابقة، ولقد حسد مجمع الرياض تطبيق هذه الطريقة كما هو موضح أعلاه في إعادة تقييم الأصول الثابتة للشركة التابعة مطاحن الزيبان ببسكرة، لكن يعاب على هذه الطريقة عدم وجود أسواق نظامية متخصصة لتحديد أسعار الموجودات المراد إعادة

تقييمها على استعمال القيمة السوقية أو الاستبدالية عند إجراء عملية تقييم الأصول، وهذا من خلال تقرير مفصل يعده خبير تعينه المؤسسة، وهذا يمثل خروجاً عن قاعدة القوة الشرائية العامة لنقود الممثلة بالمعاملات التي كانت تستعمل في عمليات التقييم السابقة، ولقد التزم مجمع الرياض بتطبيق القواعد التي جاءت في هذا المرسوم عند إعادة تقييم موجوداته.

لكي تتفادى الشركة الآثار الناجمة عن التضخم لابد من إعداد قوائم إضافية تعبر عن حقيقة

المؤسسة و ذلك لأنها تعتمد على الاستثمار مع الشركاء، وذلك يكون كما يلي:

- إن إعادة التقييم تكون دورية حسب الحاجة إليها ولا تتعدى خمس سنوات على الأقل لأن المستوى العام للأسعار في تغير مستمر، التي تنتج آثاراً تضخمية تتضمنها الميزانية و بذلك تكون الميزانية غير حقيقية، أي لا تعبر عن حقيقة المؤسسة الفعلية؛
- الإفصاح عن صافي المبيعات والإيرادات الأخرى المتولدة من عمليات مقومة بوحدة نقدية متجانسة؛
- الإفصاح عن الدخل من العمليات المستمرة وفقاً لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة؛
- الإفصاح عن صافي الأصول في نهاية كل سنة مالية وفقاً لأساس التكاليف الجارية باستخدام وحدة نقدية متجانسة يقصد بالأصول هنا (المخزون العقاري)؛
- الإفصاح عن صافي الزيادة أو النقص في التكاليف الجارية للمخزون والعقارات والمعدات بعد استبعاد آثار التضخم (أي أرباح أو خسائر الحيازة)؛
- الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر في القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية؛
- بالإضافة إلى ما سبق يجب أن تتضمن القوائم الإضافية معلومات توضيحية على الأسس والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعدادها.

المبحث الثالث

التقييم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

لقد أدت عوامل عديدة كان لها التأثير الكبير في بيئة المؤسسة على المستوى الدولي والمحلي، للمطالبة من طرف مستعملي القوائم المالية، بإعادة النظر في النظام المحاسبي القديم، وتبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمتطلبات الوطنية والدولية، فخلال العشرية الأخيرة من القرن الماضي كانت هناك جهود كبيرة، من أجل تطوير وإعداد معايير محاسبية دولية، وأسفرت عن نتائج تم تلخيصها في توحيد الطرق والأساليب المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك بتبني معايير الصادرة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية IAS وكذلك من مجلس المعايير المحاسبية الدولي IFRS.

ولقد أدت المستجدات المحاسبية الدولية، بالإضافة للتحويلات التي عرفها الاقتصاد الوطني، إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، من أجل تحقيق توافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، بهدف تسهيل المعاملات المالية والتجارية الدولية وتمكين المستثمر الأجنبي من التأقلم مع النظام المحاسبي الجديد، لكن التحدي الذي يواجهه هذه الإصلاحات المحاسبية من تحقيق أهدافها، تكمن الصعوبات التي تواجهها المؤسسات والهيئات لتبني النظام الجديد.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي الجديد ومجال تطبيقه

إن المستعرض لتاريخ النظم المحاسبية في الجزائر منذ الاستقلال يقف على حقيقة مهمة وهي العقم الشديد في النظم المحاسبية، حيث طبقت الجزائر عند استقلالها ما ورثته من المستعمر وهو النظام المحاسبي الفرنسي (PCG المخطط المحاسبي العام) واستمرت في العمل به لحين (صدور الدليل الوطني المحاسبي PCN) بتاريخ 1975/04/29 والذي بدأ العمل به 1976/01/01 واستمر العمل بهذا الدليل المحاسبي الوطني إلى أن صدر القانون المؤرخ في 2009/03/25 (الجريدة الرسمية رقم 19) الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد SCF والذي شرع العمل به في 2010/01/01 ويستمد هذا النظام المحاسبي والمالي الجديد إطاره التصوري من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، خلافا لنظام السابق الذي يستجيب فقط للمتطلبات الإدارية والجبائية الوطنية.

1-1 تعريف النظام المحاسبي والمالي

أ - من الناحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتسجيلها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الحالة المالية وممتلكات المؤسسة ووضعيتها خزيتها في نهاية السنة¹²².

ب - من الناحية القانونية: نظام المحاسبة المالية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتعارف عنها¹²³.

بتكليف من وزارة المالية قام مجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بإعداد مشروع المحاسبة المالية (فيفري 2005) بالاستعانة بخدمات خبراء فرنسيين وكان تمويل هذا المشروع بواسطة إعانة من طرف البنك العالمي، بتاريخ 26 ماي 2008 قرار حيث يحدد كفاءات تطبيق أحكام القانون المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية الذي يشتمل على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IAS/IFRS.
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات.
- تعريف وعرض محتوى الكشوفات المالية.
- مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

1-2 مجال تطبيق النظام المحاسبي والمالي:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 05 ، 04 ، 02 من القانون رقم 07-11 ، مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

¹²² المادة 3 من مشروع قانون المحاسبة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة فيفري 2005.

¹²³ المادة 6 من مشروع قانون المحاسبة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة فيفري 2005.

2- الإطار المرجعي للنظام المحاسبي المالي

يحدد الإطار المرجعي للنظام المحاسبي والمالي الجديد المستمد من المعايير IAS/IFRS، الأهداف المتوخاة من القوائم المالية ولمن توجه هذه القوائم، و يعطي قائمة محددة للمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها، التي تمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسة، بالإضافة لذلك يوضح الإطار المرجعي قواعد التسجيل وتقييم التعاريف اللازمة، وهذا ما لم يكن متوفر في النظام القديم (الدليل الوطني المحاسبي PCN) الذي يتصف بغياب إطاره المرجعي.

2-1 القوائم المالية :

القوائم المالية (التي ينص عليها المعيار IAS1) تشكل الجزء الأساسي من النظام المعلومات المالية، ويجب على كل كيان يدخل في نطاق تطبيق النظام المحاسبي والمالي أن يتولى إعداد جملة من الكشوفات المالية تشمل:

- جدول الميزانية.
- جدول حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

2-2 المبادئ والفرضيات المحاسبية:

حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد فإن يجب التفرقة بين مايلي¹²⁴:

2-2-1 الفرضيات الأساسية:

يتعلق الأمر بفرضيتين أساسيتين هما محاسبة الالتزام واستمرارية الاستغلال.

أ - محاسبة الالتزام: حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو الدفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

ب- استمرارية الاستغلال: يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

¹²⁴ C.Maillat-Baudrier & A.Le Manh, *Normes Comptables internationales IAS/IFRS*, Berti Edition alger 2007,P22

2-2-2 الخصائص النوعية للقوائم المالية.

تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في المميزات التي تتصف بها والتي تمكن مستعملها من الاستفادة من المعلومات المالية التي تحويها، ويمكن تلخيصها في أربعة خصائص نوعية أساسية هي¹²⁵:

أ- خاصية الملاءمة.

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

ب- خاصية المصادقية.

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة.
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.
- الحياد.
- الحيطة والحذر.
- الشمولية.

ج- خاصية سهولة الفهم.

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة وسهلة الفهم من قبل مستعملها، بما يمكنهم من اتخاذ القرار في الوقت والسرعة الملائمة.

د- خاصية إمكانية المقارنة.

يتم إعداد القوائم المالية في ظل احترام مبدأ استمرارية الطرق، وهذا ما يمكن للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

2-2-3 المبادئ المحاسبية.

يقوم النظام المحاسبي المالي الجديد على جملة من المبادئ المحاسبية المعروفة والتي نوجزها في مايلي:

- مبدأ الدورية.

حسب هذا المبدأ فإن حياة المؤسسة تقسم إلى فترات متساوية ، تسمى الدورة المحاسبية مدتها اثنتا

عشر شهرا ، تبدأ الدورة المحاسبية في $1/1/N$ وتنتهي في $N/12/31$

- مبدأ استقلالية الدورات

¹²⁵ -C.Mailliet-Baudrier & A.Le Manh, *Normes Comptables internationales IAS/IFRS*, Berti Edition alger 2007,P 23

وفق هذا المبدأ فإنه يجب الفصل بين الدورات المحاسبية، بحيث تتحمل كل دورة التكاليف والنواتج المرتبطة بها،

- مبدأ الكينونة.

حسب هذا المبدأ فإنه لا يجوز الخلط بين تصرفات المؤسسة ككيان وتصرفات مالكيها، فيجب الفصل بين أفعال المؤسسة وأفعال الشخصية لأصحابها.

- مبدأ الأهمية النسبية.

تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

- مبدأ انتظام الطرق.

وفق هذا المبدأ فإنه يجب إتباع نفس الطرق المطبقة من دورة إلى دورة أخرى، وكل خروج عن المبدأ يجب أن يشار إليه في الملحق المخصص في القوائم المالية.

- مبدأ الحيطة والحذر.

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم إفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف

- مبدأ عدم المقاصة.

حسب هذا المبدأ لا يسمح بالمقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حساب النتيجة، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها بنص قانوني محدد.

- مبدأ تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني.

وفق النظام المحاسبي المالي الجديد فإنه يجب تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الحقيقة القانونية، حتى وإن كانت بعض الأفعال التي تقوم بها المؤسسة متناقضة من حيث الحقيقة الاقتصادية والحقيقة القانونية، مثل عقود التمويل الإيجاري، فأصول السأجرة تسجل على أساس أنها ممتلكات وتدرج ضمن أصول المؤسسة، بغض النظر عن أصل ملكيتها.

- مبدأ التكلفة التاريخية.

يتم إثبات كل من عناصر الأصول والخصوم بالقيمة المدفوعة بتاريخ الحصول عليها، وهذا استنادا لما يبررها من سند قانوني، وهذا لا يمنع في بعض الحالات اللجوء لتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة.

3- أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد

إن هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وللهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية :

- إعطاء صورة صادقة للوضع المالية، وأداء وتغيرات الوضع المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها.
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.
- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء، إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص انتظامهم صدقهم وشفافيتهم .
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجموعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية.
- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يركز على أسس مشتركة وكذلك لتكوين المهنيين المختصين، الأحرار أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب
- على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.
- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية إعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط (بفضل نظام ترقيمي متعدد).

4- قواعد التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

لقد أخذ النظام المحاسبي والمالي الجديد عند التسجيل والتقييم بالمعطيات الاقتصادية بغض النظر عن القيود القانونية والضريبية، وهذا بهدف تقديم قوائم مالية تفيد المستثمرون من حيث الشفافية والمصدقية ومن ثم معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4-1 قواعد عامة للتقييم: يتم تقييم العناصر المقيمة في الحسابات كقاعدة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، في حين يتم الاعتماد على بعض الشروط التي يحددها التنظيم، إلى إجراء مراجعة للتقييم الأولي على أساس¹²⁶:

- القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية (تقابل المبلغ الواجب الآن دفعه للحصول على نفس الأصل).
 - قيمة الإنجاز أو التحقيق (تقابل المبلغ التحصل عليه في الحال من بيع الأصل).
 - القيمة المحدثة أو قيمة المنفعة (تقابل القيمة الحالية للمداخل الصافية المستقبلية المتولدة من استعمال الأصل بصورة عادية).
- عند حيازة الأصل لأول مرة فيتم تقييمه بتكلفة شرائه بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة بالوسائل الذاتية للمؤسسة.

4-2 قواعد خاصة بالتقييم

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها فيما يلي:

4-2-1 بالنسبة للأصول الثابتة المادية والمعنوية¹²⁷.

- الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.
- الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال: شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى... الخ.
- تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى.
- تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.
- النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

- إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل في التكاليف؛
 - إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات تسجل في الأصول الثابتة.
- وعلى سبيل المثال، نذكر بعض التحسينات التي تقضي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية:
- تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
 - وتحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها؛

¹²⁶ النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 7

¹²⁷ النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 8

- تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية.

- الاهتلاك:

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني.

- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة؛

- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل؛

- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات

والتنبؤات السابقة، فإنه يجب أن تتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة؛

- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

- نفقات التنمية:

تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في

الحالات الآتية:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.

- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.

- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

- نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما

تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

4-2-2 بالنسبة للتبثبات المالية.

تتمثل في السندات والحقوق لأكثر من سنة، ومملوكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في¹²⁸:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.

- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية.

- سندات ثابتة أخرى المتمثل في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل

- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير.

¹²⁸ - النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص 11.

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين، يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

وتسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي غير مملوكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

4-2-3 المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

استندا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق؛ تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO وما بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج¹²⁹.

5- التحديات التي تواجه المؤسسة الوطنية الجزائرية بسبب التحول للنظام الجديد :

إن اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من المعايير المحاسبية المالية الدولية، يعد خطوة كبيرة من أجل تقريب الممارسات المالية والمحاسبية مع واقع الممارسات الدولي، ومن أجل إنجاح عملية تبني هذا النظام قام مجمع الرياض بسطيف على غرار المؤسسات الوطنية الجزائرية بجملة من الترتيبات نوجزها فيما يلي:

- تكوين ورسكلة العنصر البشري وتأهيلهم للعمل بهذا النظام الجديد.
- تنظيم العديد من المنتديات والملتقيات لتوضيح معالم هذا النظام.
- دراسة واقع المؤسسة وتأهيل مختلف أنظمة التسيير.
- تم تخصيص مبالغ مالية لتغطية تكاليف المرتبطة بإعداد النظام الجديد.

لكن يجب التنبيه أن النظام المحاسبي الجديد مازال قيد الاختبار قد لا يحقق الفوائد والأهداف المرجوة منه وذلك بسبب عوامل عديدة نلخصها فيما يلي¹³⁰:

- ضعف استعداد العديد من المؤسسات الجزائرية بسبب تخلف أنظمة المعلومات، وعدم فعالية العنصر البشري الغير مؤهل لتطبيق النظام الجديد المستمد من المعايير الدولية.

¹²⁹ الجريدة الرسمية رقم 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 13

¹³⁰ www.ta3line.com/montada/showthread.php تاريخ 2010/06/16

- غياب سوق المال الكفاء لتداول الأسهم والسندات ومشتقاتها ، مما ترتب عنه عدم إمكانية تقييم هذه الأسهم والسندات وفق القيمة العادلة لها.
- عدم ربط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على كل من القانون التجاري وقانون الضرائب، فعلى عكس النظام القديم ، فمثلا الإهلاكات في النظام الجديد لا تتأثر بالتشريعات الجبائية بل العكس صحيح أي يجب إخضاع نظام الضرائب لمسايرة المعايير محاسبية الدولية.
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، بسبب غياب المنافسة العادية وعدم توافر الأسواق المتخصصة لبعض الأنواع من الأصول الثابتة مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع في قيمتها السوقية.
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالشفافية والمصداقية، وهذا ما تتطلبه عملية التقييم من معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والجارية من أجل تقييمها وفق طريقة القيمة العادلة،
- بطء عملية تدريب العنصر البشري على مستوى المؤسسات الجزائرية للعمل وفق المعايير المحاسبية المالية الدولية ، كما أن مقررات التعليم والتكوين على مستوى الجامعات والمراكز التكوين لم تتغير ومازال يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا لغياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة للمحاسبة على أنها تقنية وليست علم قائم بذاته.

خلاصة الفصل الخامس

نخلص في نهاية هذا الفصل أن الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم التي تم عرضها ورغم اختلاف التقنية التي يعتمد عليها كل أسلوب فإنها جاءت بالشئ الجديد وأضافت على المبادئ المحاسبية بعض التعديلات، حيث أخذت بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار وجعلت عناصر القوائم المالية تقيم بطريقة جديدة حسب كل أسلوب محاولة إعطاء صدقا أكثر لأنها تستبعد أثر التضخم.

غير أن هذه الأساليب لم تغير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولم تخرج في أغلبها عن مبدأ وأساس التكلفة التاريخية، هذه يدفعنا للقول بأن المجال ما زال مفتوحا أما المحاسبين والباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل في محاسبة التضخم.

فلكل أسلوب من الأساليب السابقة كانت له عيوبه التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبية الهقة والاستعمال والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، إذا لا يوجد أسلوب كامل متكامل للتعبير بدقة وموضوعية على أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية ويوصلنا إلى النتائج المرجوة، رغم أن كل الأساليب تعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

أما فيما يخص مجمع الرياض فقد اعتمدت في إعادة تقييم أصولها حسب القوانين الصادرة عن الحكومة. إعادة التقييم لم تمس كل حسابات الميزانية، وذلك لأن المؤسسة اعتمدت على الأصول القابلة للإهلاك فقط. وطريقة إعادة التقييم تشبه مدخل التكلفة الجارية بوحدة نقد اسمية. ومن خلال كل هذا نجد وضع التضخم في ظل هذه البرامج قد أخذ حقا في الانخفاض لكن طبعا بوجود آثار اقتصادية و اجتماعية ليست بالضرورة ايجابية على مستويات أخرى.

الخاتمة

خلاصة الرسالة

تلخيصاً لما تقدم عن ظاهرة التضخم يمكن حوصلتها في اتجاهين، الأول يرى الظاهرة بأنها نقدية بحتة تعود أسبابها ونشأتها إلى عوامل نقدية، ولقد ارتبط هذا التحليل بحالة الدول المتقدمة على اعتبارها كانت تعاني من المشكلة النقدية والمالية، أما الاتجاه الآخر يرجع حدوث الظاهرة لأسباب عينية ترتبط بالهيكل الاقتصادي ومتطلبات تنفيذ خطة التنمية للدول الأخذه بالنمو، وسواء كان التضخم مالي أو عيني فإنه يتطلب من أجل علاجه والتحكم فيه حصر أسبابه وأنواعه وتحديد ماهيته وهذا ما تم تبياناه في بداية هذا البحث.

وتعمل الدولة في مختلف البلدان المتقدمة والنامية على تحقيق النمو بعيداً عن مشاكل التضخم، فلا بد لها من التدخل المباشر أو الغير المباشر في مجريات الأمور، وفي المتغيرات الأساسية للنظام الاقتصادي بأكمله، كالتدخل بواسطة الأساليب المختلفة مثل تحديد سعر الصرف، سعر إعادة الخصم واستعمال سياسة السوق المفتوحة من طرف البنك المركزي وكذا توجيه الإنفاق العام من خلال السياسات الضريبية، إن استعمال هذه الوسائل من طرف الدولة لتحقيق الاستقرار وتحقيق التنمية، يعتبر من صميم اختصاص السياستين النقدية والمالية.

والجزائر كباقي دول العالم، عملت على إحداث التوازنات الاقتصادية الكلية، وتحقيق مؤشرات اقتصادية مقبولة، وعلى رأسها تخفيض معدل التضخم، وباشرت إصلاحات ذاتية وأخرى متفق عنها مع مؤسسات النقد الدولية في إطار اتفاقيات صندوق النقد الدولي، وكانت تهدف إلى وضع أسس جديدة للممارسات النقدية والمالية، وبرغم ما ترتب عن الإصلاحات الاقتصادية من نتائج إيجابية على مستوى مؤشرات التوازن النقدي، والاستقرار الذي حصل في التوازنات الاقتصادية الكلية، إلا أن بالمقابل كانت التكلفة الاجتماعية لهذه الإصلاحات باهظة والتي مست شريحة كبيرة من المجتمع، مثل ارتفاع معدلات البطالة ووزيادة الفقر وانتشار الآفات الاجتماعية.

أما على مستوى الوحدة الاقتصادية، فالنظام المعلوماتي المحاسبي يتولى من خلال مخرجاته المتمثلة في القوائم المالية قياس نشاط وأداء المؤسسة، ويعتبر في ذلك وحدة قياس محاسبية هي وحدة النقد، ويشترط في صحة نتائج القياس ثبات وحدة القياس، ففي فترات الاستقرار الاقتصادي والنقدي تكون نتائج القياس صحيحة ومعبرة عن الوضعية الصادقة للمؤسسة، أما في فترات التضخم يكون شرط ثبات وحدة النقد كوحدة قياس أمر غير واقعي، بسبب أن التقلبات المستمرة في الأسعار ينتج عنها تغير في القوة الشرائية للنقود، وعند استخدام هذه الأخيرة كوحدة للقياس المحاسبي تعطي نتائج قياس خاطئة ويستوجب تعديلها بما يتناسب مع معدل التضخم السائد.

إن عدم ثبات القوة الشرائية للنقد بسبب الارتفاع العام في الأسعار يجعل التكاليف التاريخية لأصول المؤسسة منخفضة بدرجة ملحوظة عن القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المستخدمة، ومعبّر عنها بوحدات نقد مختلفة، تجميعها لا يكون له دلالة معينة، وينتج عن ذلك إثبات مخصصات إهلاك وتكاليف أقل من قيمتها، يتبعه ظهور أرباح بأكثر من قيمتها الحقيقية أي أرباح وهمية يترتب عنها دفع ضرائب عالية، وتوزيعات للأرباح لا تخرج عن كونها مدفوعات من رأس المال، بالإضافة إلى العجز في التمويل الذاتي.

لقد أثارت وضعية القوائم المالية المعدة حسب النظام التقليدي في ظل تأثير التغيرات العامة للأسعار اهتمام كل من القائمين على إعداد هذه القوائم ومستخدمي بيانات هذه القوائم ، وما زاد من اهتمام الجميع هو قناعتهم بأن التضخم لم يعد بالظاهرة العابرة بل أمسى واقعا معاشا ودائما، وأمام الاختلالات التي يحدثها التضخم على عمل النظام المحاسبي، قامت الكثير من المنظمات المهنية والحكومية في العديد من دول العالم وبصورة اخص المملكة المتحدة وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية بالبحث عن الطرق المحاسبية الملائمة للقياس في الظروف التضخمية، وأهم هذه الطرق هي كل من طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة التكلفة الجارية، حيث تقوم الطريقة الأولى على تثبيت وحدة القياس، و توصف بياناتها بالموضوعية والموثوقية بعيدة عن الذاتية، ونتائج قياسها تتميز بالطابع المحاسبي القانوني أكثر من ما هو اقتصادي، أما الطريقة الثانية فتتميز ببياناتها بالفعالية العالية في قياس الأداء وتقييم الأصول وتعتبر هذه الطريقة أكثر كفاءة من الطريقة الأولى غير أن تطبيقها يتطلب مستوى أعلى من البيانات الإحصائية وهذا من حيث الكم والنوع، ووجوب توافر هياكل وإطارات متخصصة ذات الكفاءة المقبولة، مثل توافر الأسواق النظامية التي تتميز بالتخصص والشفافية خاصة ما يتعلق بإمكانية تقديم المعلومات عن الأسعار.

لقد فرض مفهوم العولمة وثورة الاتصالات وتحول العالم إلى مفهوم القرية الواحدة، وانفتاح الأسواق واتساع حركة رؤوس الأموال، وتلاشي الحدود التجارية بين الدول، وتحرير التجارة الخارجية وكذلك رفع القيود الحكومية على الأسواق بشتى أنواعها، كل هذه الظروف عجلت بضرورة وضع معايير مالية ومحاسبية دولية (IAS/IFRS) مقبولة من طرف جميع المتعاملين الاقتصاديين في جميع دول العالم ، تمكن هذه المعايير تسهيل فهم القوائم المالية من طرف الجميع، مع خاصية مقارنتها بين المؤسسات في نفس القطاع ومن سنة لأخرى.

أمام هذه المعطيات الجديدة وجدت الجزائر نفسها مضطرة للانضمام للمعاهدات الدولية وهذا ضمن بعض الشروط، ومن بينها ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات العاملة فيها، كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية والحصول على استثمارات أجنبية، وتسويق سلعها ضمن دول القرية العالمية الواحدة، والتزاما من الدولة الجزائرية بتطبيق المعايير المذكورة تم تقرير العمل

بنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية وهذا اعتباراً من أول جانفي 2010 ، ليحل محل النظام المحاسبي القديم (الدليل المحاسبي الوطني) وتم تهيئة الظروف اللازمة لهذا التحول من وضع النصوص القانونية (قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 وأتبعه صدور القرار المؤرخ في 26/07/2008) وإجراء الدورات التكوينية.

الاستنتاجات

يمكن إيجاز أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- اعتبار نظام المعلوماتي المحاسبي من الأنظمة الفرعية التابع لنظام الإداري للمؤسسة، مهمته تقديم القوائم المالية التي يسترشد بها في اتخاذ القرار الاقتصادي، ويتوقف نجاح هذه القرارات في الوصول لأهدافها على صحة البيانات التي تحويها هذه القوائم.
- القوائم المالية هي الأداة التي يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة (سنة)، وتتوقف فعالية هذه القوائم في تقديم هذا الإيضاح لمن يهمهم أمر المؤسسة على مدى صحة المبادئ المستخدمة في إعدادها، ويطلق عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتبين أن البيانات التي تتضمنها القوائم المالية لا تعطي الصورة الحقيقية عن المؤسسة وتشوبها نقائص كبيرة، عندما يتم إعدادها في ظروف تتسم بالتضخم، ووفق المبادئ المذكورة.
- من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات الصلة بموضوع التضخم، والتي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية هي اتخاذ وحدة النقد كوحدة قياس وتجاهل التغيرات التي في قيمة وحدة القياس هذه، وكذلك اعتماد التكلفة التاريخية عند إجراء تقييم عناصر المركز المالي للمؤسسة.
- إن استمرار الالتزام بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل الظروف التضخمية يؤدي إلى الإخلال مبدأ الإفصاح وتشويه وعدم دقة البيانات الظاهرة في ميزانية المؤسسة وذلك للأسباب التالية:

- تقييم عناصر الأصول الواردة في الميزانية بأقل من قيمتها الفعلية بسبب الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية عند إجراء التقييم؛
- كل عنصر من عناصر الميزانية مكون من جمع عدد من القيم ذات وحدات القياس المختلفة وهذا التجميع على الغير متجانس لا تكون له دلالة معينة.

- فيما يتعلق بتأثير التضخم على جدول حسابات النتائج، يظهر ذلك واضحاً من خلال صعوبة تقييم أداء وجدوى العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ويكمن السبب في عدم دقة البيانات المتعلقة بالتكاليف وذلك لاحتسابها على أساس التكلفة التاريخية، بينما يتم تقييم النواتج بالأسعار الحالية المتضخمة مما يترتب عنه ظهور أرباح متضخمة وغير حقيقية، تخل بمصادقية جدول حسابات النتائج، وباعتبار أن التكاليف تمثل أما انخفاض في الأصول أو زيادة في الديون، والنواتج

تمثل كذلك أما زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، من هذه العلاقة يتبين انه بمجرد تأثر عناصر الميزانية بالتضخم فإن ذلك التأثير يمتد بصورة مباشرة على حسابات النتائج.

- إن القصور الكبير في البيانات المحاسبية المعدة في ظل التضخم، ووفق المبادئ المحاسبية التقليدية دفع بالكثير من المهتمين بأمر القوائم المالية للمطالبة باعتماد مبادئ وأسس بديلة تمكن من استبعاد آثار التضخم على البيانات المحاسبية، و يجب أن نشير إلى أن عملية اعتماد نظام محاسبي جديد للتضخم بدلا عن النظام التقليدي عملية مكلفة وتتطلب تحضيرات ومجهودات كبيرة مثل توافر الهيئات والأسواق التي تتصف بالتخصص والشفافية والتي تتكفل بتقديم المعلومات اللازمة، وكذلك إعداد الإطار القانوني المتمثل في التشريعات واللوائح اللازمة، والقيام بتكوين الأطارات المتخصصة ذات الكفاءة المقبولة، ومما زاد في ضرورة إجراء هذا التغيير هو اتساع نطاق التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال أو ما يسمى بالعملة المالية ، ترتب عنه ضرورة توافر موصفات معينة للقوائم المالية مثل الشفافية، إمكانية المقارنة والتجميع، سهولة الفهم، مقروءة بلغة موحدة، مفصحة على النشاط، مطابقة للحقيقة الاقتصادية (خالية من آثار التضخم) وهذا ما يراهن عليه الكثير من دول العالم من خلال المعايير المحاسبية المالية الدولية (IAS/IFRS).

- على مستوى الاقتصاد الوطني يكاد يكون البحث في إشكالية التضخم وتأثيراتها على القوائم المالية منعما سواء على المستوى النظري أو التطبيقي، ما عدا بعض المحاولات التي قام بها بعض المهنيين والتي تنحصر في شرح اللوائح والقرارات التي أصدرتها الحكومة والموجهة للمؤسسات العمومية والتي كانت تقتصر على إعادة تقييم الاستثمارات دون سواها من الموجودات وهذا للسنوات التي شهدت ظروف تضخمية حادة، خلال هذه الفترات ظهر بوضوح الشرح بين واقع المعطيات الاقتصادية وواقع القوائم المحاسبية التقليدية، بعد ذلك أصبح الكل يشعر بأهمية العلاقة بين التضخم والمحاسبة، وفي السنوات الأخيرة بدأت الدولة تتجه نحو نظام محاسبي مالي جديد مستوحى من المعايير الدولية والمرتبب منه القضاء الشرح بين المعطيات الاقتصادية والمحاسبية.

- أما على المستوى الجزئي، يمكن تلخيص أهم نتائج دراستنا التطبيقية لمشكلة البحث والتي تمت على مستوى مجمع الرياض بسطيف، كما يلي:

• لم تولي المؤسسة الأهمية اللازمة لتخليص قوائمها المالية من آثار التضخم، شأنها في ذلك شأن الكثير من المؤسسات الجزائرية، وكان الجهد البسيط المبذول يركز فقط على عملية إعادة

تقييم الاستثمارات، هذه العملية يمكن القول أنها لم تحقق الأهداف المرجوة من الجانب الاقتصادي خاصة ما تعلق بتحسين المردودية وتنفيذ برامج تجديد الاستثمارات، إنما كانت لها نتائج قانونية فقط (الاستجابة لتطبيق اللوائح المتعلقة بإعادة التقييم)، تتعلق بتصنيف المؤسسة من خلال الحصول أصول صافية إيجابية؛

- جزئية العملية، بمعنى اقتصارها على الاستثمارات المادية دون غيرها من الموجودات، وبحكم أن المؤسسة ذات أسهم ومدرجة بالبورصة فإن تقييم جميع عناصر الميزانية لتصبح مطابقة لقيمتها العادلة، أمر ضروري ولا بد منه لإعطاء شفافية أكبر للبيانات التي تحويها القوائم المالية؛
- توقيت إجراء العملية، أي أن إعادة التقييم تأتي تخص سنوات معينة ولا تمس كل السنوات، في حين أن التضخم في الجزائر تميز بالاستمرارية والحدة، فاقصر عملية إعادة التقييم على فترات بعينها تجعل من نتائج إعادة التقييم غير صحيحة؛

- معاملات إعادة التقييم المطبقة على الاستثمارات المعنية بالتقييم تعتبر ضعيفة مقارنة بمعدلات التضخم، بالإضافة لتطبيقها على جميع الاستثمارات في حين أن الاستثمارات لا تتأثر بالتضخم بنفس الدرجة.

- يتبين من الدراسة وجود العديد من التجارب الدولية المتعلقة بمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، خاصة ما قامت به الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وفرنسا، وتعددت البدائل والخيارات بحسب الخلفية النظرية لتلك الدول، لكن يظهر بوضوح شبه اتفاق وتوجه الجميع نحو استبدال النظام المحاسبي التقليدي بنظام محاسبة التكلفة الجارية. أما فيما يتعلق بالتجربة الجزائرية لمحاسبة التضخم فتكاد تكون منعدمة، باستثناء بعض المحاولات التي لا تعدو أن تكون سوى شرح للنصوص القانونية التي أصدرتها الحكومة والموجهة للمؤسسات العمومية والمتعلقة بإعادة تقييم الاستثمارات.

يتضح مما تقدم من استنتاجات تأكيد الفرضيات التي بني عليها هذا البحث وهي:

الفرضية الأولى: إن استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل ظروف يسودها التضخم يضر كثيرا بفعالية القوائم المالية باعتبارها أداة للتحليل الاقتصادي وترشيد القرارات.

الفرضية الثانية: في ظل الظروف التضخمية، يعمل نظام المعلومات المحاسبية التقليدي بصورة خاطئة ويعطي نتائج غير صادقة لا تتلاءم مع مبدأ الإفصاح المحاسبي.

الفرضية الثالثة: أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية والهدف المطلوب من استخدامها تلعب دوراً مهماً في تحديد البديل المختار من بين البدائل المحاسبية المتاحة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.

التوصيات.

- ضرورة مواصلة العمل لتطوير وتحسين جودة وشفافية مخرجات النظام المحاسبي بما يفي باحتياجات لمتخذي القرارات وبصورة خاصة في الظروف التضخمية.
- ضرورة تدخل الدولة بشكل أكبر في محاربة التضخم وذلك من خلال السياسات المالية والاقتصادية المناسبة والتأكيد على دور المهنيين المحاسبين في المساهمة في الأبحاث المتعلقة بوضع المبادئ والمعايير المحاسبية و لمالية التي تساهم في استبعاد الآثار التضخمية من القوائم المالية.
- ضرورة إعادة النظر في برامج التعليم والتكوين في المجال المحاسبي، بحيث تشمل على برنامج خاص بمادة محاسبة التضخم، لتمكين الطلبة والمحاسبين إتقان المبادئ والطرق المحاسبية في ظل الظروف التضخمية.
- ضرورة تكثيف الأبحاث في هذا المضمار لمواجهة ظاهرة التضخم والتغلب عليها مع الاتصال الدائم بالهيئات المحاسبية الدولية، من أجل تبادل المعارف والخبرات في ميدان محاسبة التضخم.
- ضرورة العمل على تشريع قوانين مهنية تلزم المنشآت باستخدام محاسبة التضخم لإعداد قوائمها الختامية على أنه يجب مراعاة القاعدة القائلة بوجود أن تكون المنفعة أكبر من التكلفة.
- ضرورة التقيد بما يصدر عن الهيئات الدولية والمحلية المحاسبية بصورة وافية و بما يتناسب مع قوانين الدولة النافذة.
- ضرورة إعادة النظر في التشريع الضريبي بما يتوافق مع محاسبة التضخم التي تؤمن أولاً وأخيراً المصلحة العامة للوطن وفقاً للقاعدة الماسية التي تقول "العدل أساس التكليف"

ونسأل الله جل وعلا التوفيق والسداد

الفهرس

المراجع

الملاحق

قائمة المراجع و المصادر باللغة العربية

أ- الكتب

1. البسام، خالد عبد الرحمن، المصادر الداخلية والخارجية للتضخم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، 1999.
2. إ. بلجوك، ترجمة علي محمد تقي عبد الحسين القزويني، الأزمات الاقتصادية للرأسمالية المعاصرة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.
3. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002-2003.
4. أحمد رجب عبد العال، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، 1994.
5. أحمد هني، العملة والنقد، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر 2006.
6. أد حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة و النشر، عمان، 2007.
7. الأمين وباشا، عبد الوهاب، زكريا عبد المجيد، مبادئ الاقتصاد. الجزء الثاني. الاقتصاد الكلي. دار المعرفة. الكويت. 1983.
8. البازعي، حمد سليمان، مجلة الإدارة العامة - الانتقال الدولي للتضخم - العدد الأول - 1997م.
9. بلعزوز بن علي، محاضرات في النظرية و السياسات النقدية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر 2006.
10. بول أ. سامويلسون، ترجمة مصطفى موفق، المفاهيم الاقتصادية الأساسية، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
11. بول أ. سامويلسون، ترجمة مصطفى موفق، الأسعار و النقود، ج3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
12. جميل أحمد توفيق و د. محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية، دار الجامعات المصرية.
13. جون كينيث جالبريث، ترجمة أمجد فؤاد بلع، تاريخ الفكر الاقتصادي الماضي صورة الحاضر، مطابع الرسالة، الكويت، 2000.
14. حسين صغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
15. حميدات محمود، النظريات و السياسات النقدية، دار الملكية للطباعة و الأعلام و النشر و التوزيع، الجزائر 1996.
16. رضوان حالوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل لنشر و التوزيع، عمان، 2003.
17. رضوان حالوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل لنشر و التوزيع، عمان، 2002.
18. رضوان محمد العناني، "مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها"، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن، 2001.
19. رمزي زكي، الاقتصاد السياسي للبطالة، مطابع الرسالة، الكويت، 1998.
20. رمزي و د. عبد الفتاح العموص، التضخم في العالم العربي، دار الشباب للنشر، بيروت 1986.
21. ستفن أ موسكوف و مارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ الرياض 1989.
22. صبحي تادرس قريضة ومدحت محمود العقاد، "النقد و العلاقات الاقتصادية الدولية"، بيروت، دار النهضة العربية، 1983.
23. ضياء مجيد الموسوي، الإصلاح النقدي. دار الفكر، ط1، الجزائر 1993.

24. الطاهر لطرش، تقنيات البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر 2004.
25. طلال البابا، قضايا التخلف و التنمية في العالم الثالث، دار الطليعة-بيروت، 1983.
26. عبد الحلي مرعي، النظام المحاسبي الموحد، مؤسسة الشباب الجامعة، الإسكندرية، 1985.
27. عبد الحلي مرعي، د.سمير الصبان و د.محمد الفيومي محمد، أصول القياس و الإتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت 1988.
28. عبد الحلي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
29. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الشروق للدعاية والإعلان والتسويق - عمان 1998.
30. عبد العزيز هيكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية، دار النهضة العربية، لبنان، ط2، عام 1406هـ.
31. عبد المجيد قدي و قادة أقاسم، المحاسبة الوطنية، ديوان المطبوعات الجامعية 1994.
32. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية 2003.
33. عماري أحمد، النظام القانوني للوحدات الاقتصادية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1984.
34. عمر حسنين، "تطور الفكر المحاسبي"، دار الجامعات المصرية، مصر 1976.
35. العمر، حسين، تأثير عرض النقد وسعر الصرف على التضخم في الاقتصاد الكويتي - مجلة جامعة الملك سعود - 1416هـ.
36. غازي عناية، التضخم المالي، دار الشهاب، باتنة 1986.
37. غازي عناية، تمويل التنمية الاقتصادية بالتضخم المالي، دار الجيل، بيروت 1991.
38. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد النقدي، الدار الجامعة، الإسكندرية 1990.
39. فالتر ميجس و روبرت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ الرياض 1989.
40. كمال الدين الدهراوي، "تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
41. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة، عمان الأردن، 1995.
42. محمد الشريف إلمان، محاضرات في التحليل الاقتصادي الكلي، منشورات برقي، الجزائر، 1994.
43. محمد الفيومي محمد، تصميم و تشغيل نظم المعلومات المحاسبية، دمنهور 1999.
44. محمد رياض الأبرش و د.نبيل مرزوق، الخصخصة، أفاقها وأبعادها، دار الفكر المعاصر، دمشق 2002.
45. محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
46. محمد عبد الفضيل، مشكلة التضخم في الاقتصاد العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، ط1، عام 1982م).
47. محمود السيد الناجي، "دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية"، المكتبة العصرية، 2002.
48. محمود السيد محجوب، "التضخم في العالم العربي"، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، بيروت، 1986.

49. محمود حميدات، مدخل للتحليل النقدي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر 2005.
50. مروان عطوان، النظريات النقدية، دار البعث، قسنطينة 1989.
51. مروان عطوان، الأسواق النقدية و المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، ج1، الجزائر، 1993.
52. وليد شعبان، أصول المراجعة، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، حلب 1971.
- 53.

ب - الدوريات و البحوث

- د. صالح ياسر حسن، السياسة النقدية وأثار تخفيض العملة الوطنية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد 12، 1999، ص 81-94.
- عقاري مصطفى، "مفهوم الدخل واستخداماته"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، العدد 13، 2005، ص 131.

ج - مواقع على الأنترنت

www.bank-of-algeria.dz	موقع بنك الجزائر
www.ons.dz	موقع الديوان الوطني للإحصاء.
http://www.mf.gov.dz	موقع رئاسة الحكومة الجزائرية
www.onecc.dz	موقع المصف الوطني لخبراء المحاسبين و محافظوا الحسابات
www.wordbank.org	موقع البنك الدولي
www.imf.org	موقع صندوق النقد الدولي
www.ufc-dw.com	موقع جامعة التكوين المتواصل
www.arabic.xinhuanet.com	موقع منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.
www.islamfin.go-forum.net/	موقع منتديات الاقتصاد و التمويل الاسلامي.
www.mondiploar.com	موقع " لومند ديبلوماتيك "
www.cosob.org	موقع لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها
www.cnes.dz	موقع المجلس الوطني الاقتصادي

د- الرسائل العلمية

1. تيجاني بالرقى، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2006.
2. محمودي أحمد، الأسباب والآثار الاقتصادية للتضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، 1993-1994.
3. جاء وحدو رضا، المحاسبة والتضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عنابة، 1994-1995.
4. أحمد محمد صالح الجلال، دور السياسات المالية و النقدية في مكافحة التضخم في البلدان النامية، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
5. درحمن هلال نظام معلومات لتسيير و مساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2004-2005.
6. سلال عبد السلام، دراسة تحليلية و تنبؤية على المدى القصير لحالة التضخم في الجزائر، العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

7. لكل عمار، التضخم المالي والأساليب المحاسبية لمعالجة أثره على القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 / 2005.
8. بصير هدى، توظيف حسابات شركات المجموعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سنة 2002-2003.
9. قدي عبد المجيد، التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية - دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 88-95، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، 1995.
10. عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سنة 2004.

هـ - القوانين و الجرائد الرسمية.

1. الجريدة الرسمية لسنة 1980، عدد 41، الصادر في 07/10/1980 مرسوم رقم 242-80 المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات.
2. الجريدة الرسمية لسنة 1990، عدد 14، الصادر في 27/03/1990 مرسوم رقم 103-90 المتعلق بشروط إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاستهلاك.
3. الجريدة الرسمية لسنة 1991، عدد 20، الصادر في 01/05/1991 مرسوم رقم 08-91 المتعلق بممارسة مهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
4. الجريدة الرسمية لسنة 1993، عدد 69، الصادر في 27/10/1993 مرسوم رقم 250-93 المتعلق المؤرخ في المتعلق بشروط إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاستهلاك للمؤسسات التجارية.
5. الجريدة الرسمية لسنة 1996، عدد 60، الصادر في 13/10/1996، مرسوم رقم 336-96 المتعلق بشروط إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاستهلاك للمؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
6. الجريدة الرسمية لسنة 2007، عدد 44، الصادر في 08/07/2007، مرسوم رقم 210-07 المتعلق بشروط إعادة تقييم للاموال الثابتة العينية، للمؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
7. الجريدة الرسمية لسنة 1989، عدد 29، الصادر في 29/07/1989، قانون رقم 12-89 المتعلق بالأسعار.
8. الجريدة الرسمية لسنة 2007، عدد 74، الصادر في 25/11/2007، قانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
9. الجريدة الرسمية لسنة 2008، عدد 27، الصادر في 28/05/2008، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع و المصادر باللغة الأجنبية

A- Les Ouvrages

- YVES CROZET, " Inflation ou déflation", 3^e édition, NATHAN ,1998.
- VIAU et J.-M.ALBERTINI, " L'INFLATION ", édition du seuil, 1975.
- HAMID BALI, " INFLATION ET MAL-DEVELOPPEMENT EN ALGERIE ", Alger édition, OPU 1993.

- Richard G. SCHROEDER, Myrtle W. CLARK; and Jack M. CATHEY, **ACCOUNTING THEORY AND ANALYSES**, John Wiley & Sons, Inc. 2001.
- DOMINIQUE PLIHON, " LA MONAIE ET SES MECANISMES ", édition CASBAH, Alger 2004.
- GILBERT RIEBOLD, " **LES METHIDES AMERICAINES D'EVALUATION DES ENTREPRISE**", édition des hommes et techniques, Suresnes 1973.
- JEAN BRILMAN, CLAUDE MAIRE",**MANUEL D'EVALUATION DES ENTREPRISE**", les éditions d'organisation, 1993.
- Michel Marchesnay, "**MANAGEMENT STRATEGIQUE**", les éditions Chihab ,1997.
- GILBERT LECOINTRE ,"**LA COMPTABILITE D'INFLATION**"
Édition BORDAS paris 1977.
- Mokhtar BELAIBOUD, Gestion" **Stratégique de l'entreprise publique algérienne**", OPU, Alger.
- Ahmed BOUYACOUB," **LA GESTION DE L'ENTREPRISE INDUSTRIELLE PUBLIQUE EN ALGERIE** ", V1, OPU, Alger 1987.
- Ahmed BOUYACOUB," **LA GESTION DE L'ENTREPRISE INDUSTRIELLE PUBLIQUE EN ALGERIE** ", V2, OPU, Alger 1988.
- J.CSANCHEZARNAU, " **DETTE ET DEVELOPPEMENT**, OPU, ALGER, 1981
- Games C.VanHorne, " **Gestion et politique financière** ", T1, Edition Dunod, 1972.
- Pierre Gensse, " **Système Comptable et Variations Monétaires** ", Edition Economica, Paris, 1985.
- Henri savall, Véronique Zadet," **Maitriser les Couts et Performances Caches**", Edition Economica, Paris, 2007.
- Pascal Narneto," **NORMES IFRS** " ,EDITIONDUNOD, PARIS, 2006.

B– PUBLICATION

- J.P Helfer, **Pour une nouvelle Pratique comptable a l'égard des depenses Publicitaire**, Revue Financière de comptabilité, 1977, N° 77.
- Jean Claude SCHEID, **INFLATION REMPLACEMENT ET NOUVELLE COMPTABILITE EN GRAND BRETAGANE ET ETATS–UNIS**, Revue Financière de comptabilité, 1980, N° 106.
- GERARD VALIN, **Comptabilité et Inflation Incidences sur L'équilibre Financier de Compagnies D'assurances**, Revue Financière de comptabilité, 1982, N° 125.
- Dang Pham, Encyclopédie de Gestion 1997, Article N° 13

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور الكلي لمؤشر أسعار الاستهلاك الوطني من 1987-2006	31
02	نمو كل من الكتلة النقدية والدخل الوطني	33
03	تطور كتلة الأجور للفترة ما سنة 2002 - 2006	33
04	تطور الواردات و الصادرات في الفترة 1994-2006	35
05	تطور المديونية الخارجية و خدمة الدين في الفترة 1994-2005	36
06	تطور معدل التضخم خلال الفترة 1990-2009	37
07	البنود النقدية و الغير النقدية في قائمة المركز المالي	111
08	تطور نتيجة الدورة من 2002 الى 2007	169
09	الميزانية الجمع الخاصة بالأصول (2002-2007)	169
10	الميزانية المجمع الخاصة بالخصوم (2002-2007)	170
11	حسابات النتائج للمجمع من (2002-2007)	171

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الفجوة التضخمية	16
02	المؤسسة و الأنظمة البيئية	41
03	المؤسسة كنظام	44
04	: المؤسسة و الأنظمة المكونة لها	45
05	توصيل المعلومات المحاسبية	48
06	مسار المراجعة في المحاسبة المالية	49
07	المتغيرات المحاسبية و انواع المحاسبات	63
09	الافعال الاقتصادية و مدى قابليتها للقياس	67
08	خطوات الدورة المحاسبية	70
09	مخطط الشركات التابعة لمجمع الرياض – سطيف	167
10	الهيكل التنظيمي للشركة الأم لمجمع الرياض – سطيف	168

رقم الصفحة	الموضوع
أ-ي	المقدمة
	الفصل الأول
	دراسة شاملة لتضخم كظاهرة اقتصادية
1	تمهيد
2	المبحث الأول: التفسيرات النظرية لظاهرة التضخم .
2	1 - مفاهيم و تعاريف خاصة بالتضخم.
3	1-1 أسس تعاريف التضخم
3	1-1-1 التعريف المبني على الأسباب المنشئة للتضخم.
6	1-1-2 التعريف المبني على خصائص التضخم.
6	2-1 عرض لأنواع وأسباب التضخم.
7	1-2-1 أنواع التضخم.
13	2-2-1 أسباب التضخم.
14	3-2-1 قياس و تقدير التضخم.
17	4-2-1 الآثار الاقتصادية و الاجتماعية لتضخم.
18	2- النقود و علاقتها بالتضخم.
18	1-2 المفاهيم الخاصة بالنقود
18	1-1-2 النقود كمعيار للقيمة
20	2-1-2 الوظائف الأساسية للنقود
21	3-1-2 قيمة النقود.
22	2-2 علاقة تغيير لقيمة النقود على إحداث الظواهر التضخمية.
23	المبحث الثاني: التضخم وعلاقته بالتنمية الاقتصادية
	1 - التضخم في البلدان النامية.
23	1-1 النظرية النقدية كمفسر الظاهرة التضخم في البلدان النامية.
24	2-1 النظرية الهيكلية كمفسر الظاهرة التضخم في البلدان النامية.
24	3-1 التضخم كعامل محفز للتنمية في البلدان النامية.
26	2- طبيعة التضخم في الجزائر.
26	1-2 سياسة الأسعار في الجزائر.
26	1-1-2 نظام الأسعار قبل سنة 1970.
27	2-1-2 نظام الأسعار لفترة 1970-1977.
28	3-1-2 نظام الأسعار لفترة مابين 1977-1980.
28	4-1-2 نظام الأسعار في الثمانينات.
29	5-1-2 نظام الأسعار الحرة - ما بعد 1989.
30	2-2 تطور مؤشرات الأسعار في الجزائر.
32	3-2 أسباب التضخم في لجزائر.
32	1-3-2 الأسباب الداخلية.
34	2-3-2 الأسباب الخارجية.
38	خلاصة الفصل الأول

	الفصل الثاني نظام المعلوماتي الحاسبي أساسيات النظام وخصائصه
39	تمهيد.....
40	المبحث الأول : مفاهيم خاصة بنظرية النظام العام
40	1- ماهية النظام.....
42	2- مكونات النظام.....
42	3- الخصائص الأساسية لنظام.....
42	1-3 العلاقة المتبادلة بين مكونات النظام.....
43	2-3 الشمولية.....
43	3-3 الاستهداف.....
43	4-3 المدخلات والمخرجات.....
43	5-3 عملية التحويل.....
43	6-3 الهرمية في ترتيب أجزاء النظام.....
43	7-3 التخصص.....
43	4- المؤسسة كنظام مفتوح.....
45	5- القيمة الاقتصادية للمعلومات الحاسوبية.....
47	المبحث الثاني: أساسيات نظام المعلومات الحاسوبية.
47	1- تعريف نظام المعلومات الحاسوبية.....
48	2- الحاسوب كنظام ينتج المعلومات الحاسوبية.....
50	3- أهداف نظام المعلومات الحاسوبية.....
53	المبحث الثالث : خصائص نظام المعلومات الحاسوبية.
53	1- الخصائص الهيكلية لنظام المعلومات الحاسوبية.....
53	المبادئ الحاسوبية المقبولة قبولا عاما.....
59	المشاكل والمحددات المتعلقة بالخصائص النوعية النوعية.....
61	1-3 المتغيرات الحاسوبية.....
61	1-3 أنواع الحاسبات.....
63	1-4 العلاقات الحاسوبية.....
65	2- الخصائص الوظيفية لنظام المعلومات الحاسوبية.....
65	1-2 نطاق نظام المعلومات الحاسوبية.....
67	2-2 حدود المجال الحاسبي.....
68	1-2-2 الأحداث الاقتصادية التي لم يتم قياسها.....
69	2-2-2 الأحداث الاقتصادية الغير قابلة للقياس.....
69	2-2-2 الأحداث غير الاقتصادية الغير قابلة للقياس.....
69	2-3 خطوات عمل نظام المعلومات الحاسوبية.....
78	خلاصة الفصل الثاني.....
	الفصل الثالث إختلالات عمل نظام المعلوماتي الحاسبي في ظل الظروف التضخمية و التصحيحات المقترحة
79	تمهيد.....
80	المبحث الأول : أثر التضخم على نظام المعلومات الحاسوبية في ظل مبدأ التكلفة التاريخية
80	1- التكلفة التاريخية.....
81	2- التقلبات في المستوى العام للأسعار.....
82	1-2 أثر التقلبات في المستوى العام للأسعار على قياس المركز المالي.....

83	2-2 أثر التقلبات في المستوى العام للأسعار على قياس نتيجة الأعمال.....
84	3- التقلبات في المستوى الخاص للأسعار.....
85	1-3 عدم التمييز بين الدخل المحاسبي و الدخل الاقتصادي.....
86	1-1-3 الدخل الاقتصادي.....
86	2-1-3 الدخل المحاسبي.....
87	3-1-3 التفرقة بين الدخل القابل للاستهلاك و رأس المال.....
89	4-1-3 قياس كفاية استغلال الموارد.....
96	5-1-3 قياس كفاية الإدارة و ترشيد قراراتها.....
97	6-1-3 التنبؤ بالمستقبل.....
97	4- مشكلة القياس على أساس التكلفة التاريخية.....
98	1-4 افتراضات التكلفة التاريخية.....
98	1-1-4 افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود.....
98	2-1-4 مبدأ التكلفة التاريخية.....
99	2-4 التكلفة التاريخية و تقويم الأصول.....
99	1-2-4 تعريف الأصول.....
100	2-2-4 خصائص الأصل.....
100	3-2-4 قياس الأصل في تاريخ اقتنائه.....
102	4-2-4 قياس الأصل بعد تاريخ اقتنائه.....
102	3-4 التكلفة التاريخية و قياس الخصوم.....
103	4-4 مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.....
104	5-4 مزايا و عيوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.....
104	1-5-4 مزايا تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.....
105	2-5-4 عيوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.....
107	لمبحث الثاني : الطرق المحاسبية المتاحة في فترة التضخم .
107	1- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.....
108	1-1 أسس تعديل القوائم المالية.....
109	2-1 خطوات تعديل القوائم المالية.....
110	3-1 تصنيف العناصر النقدية و الغير نقدية.....
111	4-1 حساب و معالجة مكاسب و الخسائر المستوى العام للأسعار للبند النقدية.....
113	5-1 تعديل العناصر غير النقدية.....
114	1-5-1 تعديل عناصر الغير النقدية في الميزانية.....
115	1-1-5-1 إعادة تقييم الأصول الثابتة.....
115	2-1-5-1 تعديل إهلاكات الأصول الثابتة.....
115	3-1-5-1 تعديل حسابات المخزون.....
116	4-1-5-1 إعادة تقييم الخصوم.....
117	2-5-1 تعديل جدول حسابات النتائج.....
117	6-1 تقييم طريقة التكلفة المعدلة.....
118	1-6-1 إيجابيات طريقة التكلفة المعدلة.....
119	2-6-1 سلبيات طريقة التكلفة المعدلة.....
119	2- طريقة التكلفة الجارية.....
119	1-2 أسس طريقة التكلفة الجارية.....
120	2-2 طرق التكلفة الجارية.....
120	1-2-2 طريقة القيمة الحالية.....
120	2-2-2 طريقة صافي القيمة البيعية.....
121	3-2-2 طريقة تكلفة الاستبدال.....
122	1-3-2-2 طريقة تكلفة الاستبدال في معالجة الأصول الثابتة.....

123	 2-3-2-2 طريقة القيمة الاستبدالية في معالجة الاهتلاك والمخزون
123	 3-3-2-2 كيفية احتساب أرباح و خسائر الحيازة
124	 3-2 تقييم طريقة تكلفة الجارية
125	 خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع محاسبة التضخم والتجارب الدولية المحققة	
126	 تمهيد
127	المبحث الأول: التجارب الدولية في مجال محاسبة التضخم.
127	1- تجربة محاسبة التضخم في الولايات المتحدة الأمريكية
127	1-1 مرحلة اعتماد التكلفة الجارية لبعض الموجودات
129	2-1 مرحلة اعتماد القوة الشرائية الحالية الجارية
131	2- تجربة محاسبة التضخم في المملكة المتحدة (بريطانيا)
132	1-2 مرحلة التقويم حسب المعيار الغير الرسمي SSAP7
132	2-2 مرحلة التقويم حسب تقرير سانديلانز " SANDILANDS REPORT "
132	3-2 مرحلة التقويم حسب المعيار SSAP16
134	4-2 تقييم التجربة البريطانية
134	3- تجربة محاسبة التضخم في فرنسا
134	1-3 تقرير RAPPORT DELMAS-MARSALET
135	2-3 عملية إعادة التقويم لسنة 1977-1978
136	3-3 تقييم التجربة الفرنسية.
141	- المبحث الثاني: التجربة الجزائرية في مجال محاسبة التضخم.
142	1- المراحل التي مرت بها محاسبة التضخم في الجزائر قبل سنة 1990
142	1-1 مرحلة الأولى: الأمر رقم 71-86 لسنة 1971
143	2-1 المرحلة الثانية: إعادة التقويم بمناسبة الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988-1989
144	2- المراحل التي مرت بها محاسبة التضخم في الجزائر بعد سنة 1990
145	1-2 المرسوم التنفيذي رقم 90-103 لسنة 1990
145	2-2 المرسوم التنفيذي رقم 93-250 لسنة 1993
146	3-2 المرسوم التنفيذي رقم 96-336 لسنة 1996
147	4-2 المرسوم التنفيذي رقم 07-210 لسنة 2007
148	5-2 نطاق تطبيق إعادة التقويم
149	6-2 مفهوم إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهلاك
149	7-2 كيفية إعادة تقييم الاستثمارات
151	3- تقييم تجربة الجزائر في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية
153	4- مساهمة النظام المحاسبي الجديد في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية
158	 خلاصة الفصل الرابع
الفصل الخامس إعادة تقييم الاستثمارات في مجمع الرياض سطيف	
159	 تمهيد
160	المبحث الأول: تعريف بالمجمع – نشأته وأهدافه وضعيته الحالية
160	1- ظروف نشأة مجموعة الرياض- سطيف
162	2- مهمة المجمع و أهدافه
162	1-2 مهام و أنشطة المجمع
163	2-2 أهداف المجمع
164	3-2 الطاقة الإنتاجية للمجمع
164	3- تنظيم المجمع
169	4- الوضعية المالية لمجمع الرياض

173	المبحث الثاني: تجربة مجمع الرياض لعملية إعادة تقييم الاستثمارات
173	1- عملية إعادة التقييم الأولى
173	2- عملية إعادة التقييم الثانية
173	3- عملية إعادة التقييم الثالثة
254	4- عملية إعادة التقييم الرابعة (الأخيرة)
180	5- تقييم عملية إعادة تقييم الاستثمارات لمجمع الرياض – سطيف
181	المبحث الثالث: التقييم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد
181	تعريف النظام المحاسبي المالي الجديد ومجال تطبيقه
183	الإطار المرجعي النظام المحاسبي المالي الجديد
185	أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد
186	قواعد التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي
191	خلاصة الفصل الخامس
192	خلاصة الرسالة
198	قائمة المراجع
203	فهرس الجداول
203	فهرس الأشكال
204	فهرس المحتويات

الملخص

تجتاح عالمنا المعاصر موجة عامة من التضخم، تشمل الدول المتقدمة والنامية بنسب متفاوتة، بحيث يمكن القول أن التضخم وما يصاحبه من ارتفاع في المستوى العام للأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد، أصبح ظاهرة عالمية. وحيث إن استخدام التكاليف التاريخية في إطار المحاسبة التقليدية يؤدي إلى إظهار أرقام محاسبية مضللة وغير مطابقة للواقع في القوائم المالية وتواجه المحاسب مهمة البحث عن حلول لمواجهة مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد. وقد أجريت العديد من الدراسات من قبل الباحثين الأكاديميين والمنظمات المهنية المحاسبية على الصعيد المحلي والدولي فأوصت بالأخذ ببعض النماذج المحاسبية لتعديل البيانات المالية التقليدية لكي تعكس آثار التضخم. ويهدف هذا البحث إلى دراسة أثر التضخم على القوائم المالية، لإظهار آثار التغير في مستويات الأسعار على القوائم المالية التقليدية والمعدة وفقاً للتكاليف التاريخية، طبقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار وذلك باستخدام الأرقام القياسية العامة.

وقد أجريت الدراسة على شركة مجمع الرياض بسطيف التي عانت من التضخم، وقد أبرزت الدراسة فروقاً جوهرية بين الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وبين تلك التي تظهرها القوائم المالية التقليدية والمعدة وفقاً للتكاليف التاريخية، مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.

Abstract

Inflation is so common and persistent throughout the world, it has covered all developed and developing countries but in different rates. It is possible to say that inflation has become international phenomena. Since the use of historical costs under the traditional accounting figures show lead to misleading accounting and does not correspond to reality in the financial statements, accountant faces the task of searching for solutions to address the problem of low purchasing power of the monetary unit. Have been conducted many studies by researchers, academics and professional organizations at the local level accounting and international committee recommended the introduction of some models accounting for the modified conventional financial data to reflect the effects of inflation. This research aims to study the impact of inflation on financial statements, to show the effects of changing price levels on the financial statements of traditional and prepared in accordance with historical cost, according to the changes in the general level of prices, using public records.

The study was conducted on the company of Riyadh in Sétif, which has suffered from inflation, the study highlighted substantial differences between the numbers of accounting to show that its financial statements the treatment of the effects of inflation and those shown by the financial statements of traditional and prepared in accordance with the costs of the historical, which affects the extent of validity and relevance of accounting information published the financial statements.