جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص: محاسبة وتدقيق

معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

-دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة-

من طرف

فريد زعرات

أمام اللجنة المشكلة من:

ناصر مراد	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	رئيسا
عمورة جمال	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	مقررا ومشرفا
دراوسي مسعود	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	عضوا مناقشا
درحمون هلال	أستاذ محاضر-أ- جامعة البليدة	عضوا مناقشا

البليدة، نوفمبر 2009

شكر

احمد الله عز وجل حمدا كثيرا مباركا على توفيقه لنا على إتمام هذا البحث، راجيا منه التوفيق والسداد فيما تبقى لنا من مشوارنا العلمي.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الكبير والعرفان الجميل إلى كل من ساعدني على إتمام هذا البحث، سواء كان من قريب أو من بعيد.

واخص بالذكر

الأستاذ المشرف الدكتور عمورة جمال الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، اعترافا وتقديرا لجميل صبره وحسن تواضعه.

أساتذتي الكرام الذين درسوني والذين سأنال شرف مناقشتهم لبحثي هذا، فلهم الشكر والعرفان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم التي ستنير دربنا العلمي.

موظفي مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لكل من جامعة البليدة وجامعة الجزائر، وكل أفراد العائلة الذين ساندوني ماديا ومعنويا خاصة الأخ عبد الوهاب.

قائمة المختصرات

ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ASB	Accounting Standard Board
AICPA	American Institute of certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standard Board
AAP	Accepted Accounting Principles
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
CAP	Committee on acconting procedure
APB	Accounting Principles Board
AAA	American Accounting Association
SEC	Securities and exchange commission
SFAC	Statement Of Financial Accounting Concepts
EEC	Europian Economie Community
IASB	International Accounting Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
IASC	International Accounting Standard Committee
OICV	Organisation Internationale des Commissions de Valeurs
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRS	International Financial Roporting Standards
IAS	International Accounting Standards
SAC	Standards Advisory Council
IFRIC	International Financial Roporting Interpretations Committee
SFAS	Statement Of Financial Accounting Standard

ملخص

لقد أفرزت موجة التضخم التي يعيشها الاقتصاد العالمي منذ الحرب العالمية الثانية عن مشكلات اقتصادية واجتماعية عويصة في مجال المحاسبة، وقياس الأداء الاقتصادي على مستوى الاقتصاد الوطني وعلى مستوى المؤسسة الاقتصادية، بحيث أصبح من الصعب فهم وتحليل الواقع الاقتصادي للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.

ولقد بين هذا البحث مدى أهمية القوائم المالية لدى مستخدميها كأداة للتحليل الاقتصادي واتخاذ القرارات، الأمر الذي جعل من الاقتصاديين ومتخذي القرارات يؤكدون على ضرورة سلامة وصحة البيانات والأساليب التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، علما أن القوائم المالية ظلت تعد وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد المتخذة كوحدة للقياس، معترضة بذلك على أي أسلوب آخر من أساليب القياس باعتبار أن ذلك يجعل من البيانات المنبثقة من إجراء عملية القياس اقل موضوعية، ولكن استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم يضر كثيرا بفعالية هذه القوائم كأداة للتحليل الاقتصادي وترشيد القرارات، وقد صاحب هذا الانتقاد لمبدأ التكلفة التاريخية أفكار بناءة تحاول تطوير أساليب المحاسبة التقليدية لمواجهة التغيرات في الظروف الاقتصادية، ومن أهم البدائل المحاسبية المطروحة تلك المقترحة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المتمثلة في محاسبة وحدة النقد الثابتة ونموذج القيمة العادلة.

RESUME

Les tentions inflationnistes qui affectent l'économie mondiale depuis la fin de la deuxième guerre mondiale ont crée des situations économiques et sociales très complexe, particulièrement dans le domaine de la comptabilité et de l'appréciation de la performance économique tant au niveau national que celui de l'entreprise. Les effets négatifs de l'inflation ne permettent pas de saisir la réalité économique de l'entreprise et prendre par conséquent, les décisions appropries qui s'imposent.

nous avons pu découvrir dans ce travail, l'importance des états financiers pour leurs utilisateurs en tant qu'instrument d'analyse économique et outil de prise de décision, la valeur de ces états est liée a la fiabilité des informations qu'ils contiennent et aux principes sur lesquels sont recueillies les données de base, Sachant que ces états financiers reposent généralement sur un ensemble de principes comptables, on cite à titre d'exemple le principe du cout historique, celui de la stabilité supposée du pouvoir d'achat de la monnaies utilisées comme unité de mesure, procéder autrement serait synonyme de manque d'objectivité; Mais en période d'inflation, le recours ou cout historique affecte considérablement l'efficacité des états financiers comme outil d'analyse économique et de rationalisation des décisions; parallèlement aux critiques adressées au cout historique, des idées sont apparues pour adapter les méthodes comptables classiques aux mutation de l'environnement économique, parmi les alternatives comptables proposées face aux variations des prix, celui qui proposées par le conseil des normes comptable international IASB, comme la comptabilité en monnaies constante, et le model de la juste valeur.

قائمة الجداول

الرقم		الصفحة
01	المقارنة بين طرق مسك الدفاتر المحاسبية	38
02	اثر التضخم على بعض عناصر الاطار المفاهيمي للمحاسبة	85
03	أسس قياس الأصول والالتزامات حسب لجنة IASC	102
04	مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال	106
05	الفرق بين التغير العام للأسعار والتغير في الأسعار الخاصة	109
06	الأصول والخصوم النقدية	110
07	الأصول والخصوم غير النقدية	111
08	القياس الأولي واللاحق للأصول والالتزامات المالية	122
09	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2006	146
10	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2007	148
11	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2008	150
12	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2006	152
13	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2007	152
14	تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2008	152
15	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2006	154
16	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2007	155
17	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2008	156
18	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2006	158
19	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2007	160
20	قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008	162
21	قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2006	164
22	قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2007	165
23	قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008	167
24	مصدر تغيرات نتائج رهن التخصيص بعد تعديل المركز المالي للمؤسسة	168
25	تعديل قائمتي المركز المالي لسنتي 2006 و2007 حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008	170

قائمة الأشكال

الرقم		الصفحة
01	هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية	28
02	فعاليات نظام المعلومات	36
03	أجزاء نظام المعلومات المحاسبي	36
04	الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية	75
05	مفاهيم القيمة الجارية حسب تقرير Sandilands	88
06	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تنبيل النسيج SENTEX خراطة	143

الفهرس

شكر

قائمة المختصرات

ملخص

قائمة الجداول

قائمة الاشكال

الفهرس

مقدمة 11

1. الإطار الفكري العام لنظرية المحاسبة..... 17

1.1- نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي 17

1.1.1. المحاسبة من المنظور التاريخي 18

2.1.1. ظهور الاتحادات والهيئات المهنية للمحاسبة 21

3.1.1. التوجه نحو التوافق المحاسبي على المستوى الدولي 25

2.1. المحاسبة كنظام للمعلومات 30

1.2.1. مفهوم المحاسبة وفروعها 31

2.2.1. ماهية نظم المعلومات المحاسبية 34

3.2.1. مستخدموا المعلومات المحاسبية 39

4.2.1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 41

3.1. الهيكل العام لنظرية المحاسبة 45

1.3.1. أهداف التقارير المالية 46

2.3.1. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية 49

3.3.1. الفروض المحاسبية 50

4.3.1. المبادئ المحاسبية 51

5.3.1. الجانب التطبيقي في نظرية المحاسبة 54
2. التضخم النقدي وتأثيره على القوائم المالية 57
1.2. ماهية التضخم وأسبابه وأثاره الاقتصادية والاجتماعية 57
1.1.2. مفهوم التضخم وأنواعه 58
2.1.2. أسباب التضخم 61
3.1.2. قياس التضخم 63
4.1.2. الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم 65
2.2. القوائم المالية 67
1.2.2. مفهوم القوائم المالية ومسؤولية إعدادها 67
2.2.2. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية 68
3.2.2. مكونات القوائم المالية 70
4.2.2. الاعتراف بعناصر القوائم المالية وحدودها 77
3.2. أثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية 78
1.3.2. مدخل التكلفة التاريخية ومبررات استخدامه وأوجه قصوره 78
2.3.2. آثار التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية 82
3.3.2. دور الدراسات النظرية والجهات المهنية من حل مشكلة التضخم في المحاسبة.. 86
4.3.2. موقف لجنة معايير المحاسبة الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة 91
3. القياس المحاسبي في ظل حالات التضخم..... 95
1.3. القياس المحاسبي ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال 95
1.1.3. مفهوم القياس المحاسبي ومصادر تحيزه 96
2.1.3. معايير القياس المحاسبي 98
3.1.3. أسس القياس المحاسبي 100
4.1.3. مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال 103
2.3. طرق تعديل القوائم المالية 107
1.2.3. طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية 107
2.2.3.طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة 112
3.2.3. طريقة القيم الجارية 115
4.2.3. طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة 124

3.3. تقييم بدائل القياس المحاسبي 125
1.3.3. تقييم نموذج التكلفة التاريخية 126
2.3.3. تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة 129
3.3.3. تقييم نموذج القيمة العادلة 133
4.3.3. تقييم طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة 136
4. معالجة القوائم المالية لمؤسسة تنبيل النسيج خراطة من اثار التضخم..... 140
1.4. عرض وتقديم مؤسسة تنبيل النسيج خراطة موضوع الدراسة 140
1.1.4. التعريف بالمؤسسة 140
2.1.4. طرق ومراحل التصنيع 141
3.1.4.الهيكل التنظيمي للمؤسسة 141
2.4. تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة SENTEX خراطة 144
1.2.4.إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية 144
2.2.4. تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك 145
3.2.4. تعديل تكلفة البضاعة المباعة وقيمة المواد الأولية المستهلكة 151
4.2.4. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية 153
5.2.4. تعديل قائمة الدخل 157
6.2.4. تعديل قائمة المركز المالي 163
7.2.4. مقارنة القوائم المالية للسنوات الثلاثة محل الدراسة 169
خاتمة..... 172
قائمة المراجع 177
الملاحق 184

مقدمة

تتعرض أهداف وبعض إجراءات المحاسبة للتطوير المستمر بما يتلاءم مع تطور الظروف الإقتصادية والإجتماعية السائدة، ومع التطورات الإقتصادية الهائلة في القرن العشرين، والإرتفاع المفرط في معدلات التضخم خاصة بعد الحرب العالمية الثانية والإنتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات، فقد صاحب كل ذلك زيادة الأهمية النسبية للبيانات المالية كمصدر للمعلومات، التي تخدم المهتمين من رجال الأعمال والمؤسسات المالية في إتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية، وهذا يتطلب من البيانات المالية المنشورة أن تتسم بقدر معقول من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والإعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأن تكون قابلة للمقارنة ويمكن إستخدامها لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مراكزها المالية.

ومن أهم الظروف الإقتصادية التي أثارت ومازالت تثير الكثير من الجدل العلمي منذ بداية الستينات من القرن الماضي، هي الظروف الناجمة عن آثار ظاهرة التضخم النقدي، حيث أصبحت الأرقام التي تنتجها الأنظمة المحاسبية التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، الأمر الذي جعل الكثير من الهيئات العلمية والمهنية للمحاسبة في مختلف دول العالم تتجه إلى القيام بمحاولات عملية لعلاج آثار التضخم على البيانات والمعلومات المحاسبية، كما تسبب ظاهرة التضخم النقدي في إثارة جدل علمي واسع النطاق في الفكر المحاسبي حول مدى توافق المعرفة المحاسبية مع الظروف الإقتصادية الناجمة من التضخم، والمتمثلة في الارتفاع المستمر للأسعار وما يقابله من إنخفاض دائم في القوة الشرائية للنقود.

وفي أوائل السبعينات من القرن الماضي إنطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، أدت تدريجيا إلى نشوء لجنة المعايير المحاسبية الدولية، التي تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات من مختلف البلدان، والعمل على حل بعض المشاكل المحاسبية التي تلازم المحاسب من أجل تقديم معلومات محاسبية ذات مصداقية، ويمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وكانت مشكلة تحديد القيمة لبنود القوائم المالية من أهم المشاكل التي تواجه المحاسب، حيث عانت المحاسبة على مر السنوات الماضية

مشكلتي القياس والتقييم، بالرغم من التطوير والتحديث المستمرين في وضع المعالجات المحاسبية وتعديلها، لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.

ونظرا للنقص الذي يعاني منه نموذج التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم، لجأت مختلف الهيئات المهنية بما فيها لجنة معايير المحاسبة الدولية، إلى البحث عن الإجراءات والطرق المحاسبية اللازمة لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، وذلك بإدماج التصحيحات والتعديلات اللازمة في النظام المحاسبي التقليدي، وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر لعناصر القوائم المالية بشكل يضمن إظهار أثر التضخم وتقلبات الأسعار بصفة عامة، وتتم عملية إعادة التقييم وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي، حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة لأخرى.

طرح الإشكالية

تتم عملية إعداد القوائم المالية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات وحدة القياس، وهذا الإفتراض غير واقعي كون وحدة النقد هي وحدة القياس، وكما هو معلوم أن قيمة النقود تتغير من حين لآخر نتيجة تغير قوتها الشرائية في فترات التضخم، وعليه يمكن القول أن التضخم يفقد من موضوعية ومصداقية القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما هناك أيضا إجماعا عاما في المحاسبة على ضرورة توفر الإفصاح التام في إعداد القوائم المالية، وهذا نظرا لأهمية المعلومات التي تقدمها لمستخدميها، والتي ينبغي أن تعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة.

وهذا ما يجعلنا نطرح السؤال التالي: كيف يتم إستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية حتى تعكس الوضع المالي الحقيقي والأداء الفعلي للمؤسسة؟

وتحقيقا لأهداف الدراسة التي نسعى لتحقيقها نحاول الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هو توجه الفكر المحاسبي الحديث بعد زيادة حدة التغيرات السعرية؟
- ما هي آثار التضخم على مصداقية القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية؟
- هل بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم، والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية تؤدي إلى إعداد قوائم مالية موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات؟

الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الإشكالية يمكن طرح الفرضيات التالية:

- أدت زيادة حدة التغيرات السعرية إلى توجه الفكر المحاسبي نحو البحث عن منفعة المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها.
- تعتبر القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم، غير واقعية ومضللة.
- تؤدي بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، المتمثلة في التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، والقيم الجارية، وطريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة إلى قوائم مالية موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات.

أهمية البحث

- يرجع الإهتمام الكبير بموضوع معايير المحاسبة الدولية، والقيمة العادلة ومحاسبة وحدة النقد الثابتة إلى عدة عوامل، أهمها التغير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار في معظم الأحوال، وظهور ما يسمى بالتضخم النقدي الذي يؤثر بدوره على المحاسبة وعلى الاقتصاد ككل.
- تعتبر ظاهرة التضخم بظاهرة العصر، ولقد حضيت آثار وإنعكاسات هذه الظاهرة على الجانب الاقتصادي والإجتماعي بدراسة وافية من قبل الكثير من الباحثين الإقتصاديين، ولكن آثار التضخم على الجانب المحاسبي وكيفية معالجته لم تحضى بنفس الدرجة من الإهتمام والدراسة من قبل الباحثين.
- تتزامن الدراسة مع إستعداد الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية، وما يتطلب ذلك من معرفة بجوانب النظرية المحاسبية لتحقيق الأهداف والخصائص النوعية للقوائم المالية.

أهداف البحث

- دراسة أبعاد التوجه الجديد للفكر المحاسبي في ظل العولمة وإنتشار الشركات المتعددة الجنسيات، وتعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية، وأثر ذلك على المعلومة المحاسبية والنموذج المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية.
- دراسة مشكلة التضخم وتأثيرها على الاقتصاد الوطني وعلى الأسعار، وبالتالي على البيانات المالية المنشورة، وانعكاسات ذلك على قرارات المستثمرين والممولين، مما يستدعي البحث عن كيفية عرض البيانات المالية بصورة مناسبة تعكس الوضع المالي الجاري للمؤسسة.
- بحث إمكانية استعمال بدائل أخرى للتكلفة التاريخية، ومقارنة وتقييم مختلف نماذج القياس المحاسبي المقترحة من طرف مختلف الهيئات المهنية، مع إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى إمكانية ونجاعة تطبيق هذه النماذج المحاسبية، وملاءمتها في تحقيق أهداف القوائم المالية.

أسباب إختيار الموضوع

- من أهم دوافع إختيارنا لهذا الموضوع هو تزايد اهتمام الجهات المهنية بمشكلة التضخم في المحاسبة، التي أصبحت موضوع الساعة نتيجة التغيرات المستمرة في الأسعار، إضافة إلى إفتقار مكتبتنا لمثل هذه الدراسات.
- كما أن تفتح الجزائر على الإقتصاد العالمي، واستعدادها لتبني معايير المحاسبة الدولية، يستلزم البحث عن محتوى هذه المعايير وكيفية تطبيقها، علما أن معظم المشاكل المحاسبية التي يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية حلها متعلقة بكيفية تحديد القيمة الدقيقة لكل بند من بنود القوائم المالية في جميع الفترات المالية، ودرجة الإفصاح المحاسبي.

حدود البحث

نظرا لكثرة الكتابات واختلاف الآراء حول وظيفة القياس المحاسبي باختلاف الظروف الإقتصادية والإجتماعية السائدة، وكون المحاسبة عرضة للتشريعات القانونية بين مختلف الدول، فقد أعد البحث ضمن الحدود التالية:

- نظرا لعدم الإستقرار على إعتبار بعض عناصر نظرية المحاسبة على أنها مبادئ أو فروض أم سياسات محاسبية أم مفاهيم، فلن تتم عملية التطرق في البحث إلى الجدل في هذا الشأن.

- يتم التركيز في أغلب الأحيان على آثار ظاهرة إرتفاع الأسعار دون إنخفاضها، لأنها الظاهرة البارزة التي تعد سمة العصر، حيث نجد أن الإتجاه العام لمستويات الأسعار في تصاعد مستمر، كما أنه إذا ما تم الإتفاق على أسلوب معين لمعالجة آثار ظاهرة إرتفاع الأسعار، فإنه يسهل عملية إستنباط العلاج لآثار إنخفاض الأسعار.

- التركيز في هذا البحث على معايير المحاسبة الدولية التي تعالج القياس اللاحق لبنود القوائم المالية، إضافة إلى المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بعرض القوائم المالية.

- إقتصار الدراسة التطبيقية على معالجة القوائم المالية لأحدث السنوات المالية الثلاثة الأخيرة (2006، 2007، 2008) لمؤسسة تنبيل النسيج SENTEX خراطة، بإعتماد طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، نظرا لعدم إمكانية تطبيق طريقة القيم الجارية.

منهج البحث

إعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي في إبراز مفهوم المحاسبة وهيكلها النظري، والبحث في علاقة التضخم النقدي بالقوائم المالية مع شرح بدائل القياس المحاسبي، ومعالجة القوائم المالية للمؤسسة موضوع الدراسة من آثار التضخم.

هيكل البحث

من أجل دراسة مشكلة التضخم في المحاسبة، وتحليل الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها، مع الأخذ بعين الاعتبار للفرضيات التي تم وضعها، فقد إرتأينا أن نقوم بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي كالتالي:

- يتناول الفصل الأول الإطار الفكري العام لنظرية المحاسبة، بهدف تقديم إطار مرجعي لنظرية المحاسبة، يعتمد كأساس للحكم على مدى ملاءمة وإنسجام الطرق والإجراءات المحاسبية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث يتضمن المبحث الأول مختلف المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي منذ العصور القديمة إلى ظهور الاتحادات والهيئات المهنية والتي خلصت بظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية، ويتضمن المبحث الثاني المفهوم الحديث للمحاسبة الذي وصلت إليه كنظام للمعلومات، ومستخدمي المعلومات المحاسبية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في هذه الأخيرة حتى تحقق أهدافها، أما المبحث الثالث يتضمن أهداف القوائم المالية والفروض والمبادئ المحاسبية.

- يتناول الفصل الثاني التضخم النقدي وتأثيره على القوائم المالية، بهدف التعرف على تفاصيل مشكلة التضخم في المحاسبة، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث يتضمن المبحث الأول مفهوم التضخم النقدي وأسبابه وكيفية قياسه وأثاره الاقتصادية والاجتماعية، ويتضمن المبحث الثاني مفهوم القوائم المالية ومكوناتها وحدودها، أما المبحث الثالث خاص بدراسة اثر التضخم على القوائم المالية القائمة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وموقف الدراسات النظرية والهيئات المهنية من ذلك.

- يتناول الفصل الثالث القياس المحاسبي في ظل حالات التضخم بهدف التعرف على أسس تحديد قيمة بنود القوائم المالية، ومعرفة بدائل القياس المحاسبي المناسبة للظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث يتضمن المبحث الأول مفهوم القياس المحاسبي ومعاييره ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال، والمبحث الثاني مخصص لطرق وإجراءات تعديل القوائم المالية، أما المبحث الثالث فهو مخصص لتقييم مختلف بدائل القياس المحاسبي.

- يتناول الفصل الرابع دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج SENTEX خراطة، وذلك بإجراء عملية إسقاط للجانب النظري على قوائمها المالية، بهدف التعرف على بعض الآثار المباشرة للتضخم على مصداقية القوائم المالية، وإختبار مدى إمكانية تطبيق محاسبة التضخم، ومدى نجاعتها في إستبعاد آثار التضخم على القوائم المالية حتى تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

الفصل 1
الإيطار الفكري العام لنظرية المحاسبة

إن التطور السريع الذي طرا على النظم الاقتصادية والاجتماعية بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية، وما نتج عن هذه الأخيرة من مشاكل محاسبية، أعطى للمحاسبة دورا قياديا في توجيه النشاط الاقتصادي، وحث الكثير من المعنيين في المجال العلمي على تطوير المعرفة المحاسبية، مما جعل من المحاسبة تلعب دورا مهما في تقديم المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الاقتصادية، وصاحب ذلك محاولة مختلف الاتحادات والهيئات المهنية على وضع المعايير للمحاسبة، لضبط الممارسات المحاسبية، وحماية المهنة من مختلف الضغوط التي تتعرض لها من مختلف الجهات ذات المصالح المتعارضة.

كما أن تشعب المجال التجاري وظهور المؤسسات الاقتصادية الكبرى، أدى إلى كثرة مستخدمي المعلومات المحاسبية، مما يتطلب من المحاسب تقديم معلومات تلبي احتياجات فئات متعددة من مستخدميها من داخل المؤسسة وخارجها، وهذا ما أدى إلى تعرض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستمرار لإعادة الدراسة والفحص والتحليل الإنتقادي، حتى تستجيب لكافة التغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمعرفية والتقنية المستجدة ، ومتطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية لإشباع رغباتهم واحتياجاتهم، ونتيجة ذلك كان لابد من إعادة النظر في الأهداف المرجوة من المحاسبة، وطبيعتها ومختلف النظريات المفسرة لها، والفروض المبنية عليها لتكوين الإطار النظري للمحاسبة.

وبالتالي سوف نركز في هذا الفصل على أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة، والمفهوم الذي وصلت إليه، وطبيعة وهيكلة النظرية المحاسبية.

1.1. نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي

عند دراسة مراحل التطور في العلوم الاجتماعية بصفة عامة، وخاصة في علم المحاسبة يتضح من جهة مدى ارتباط وتأثر هذا العلم بالوسط الاجتماعي السائد في فترة ما ، ومن جهة أخرى بنسبة المعرفة التي تتغير وتتطور بتطور المجتمع، ومع اتساع حجم المعاملات التجارية وتوسع النشاط الاقتصادي،

والتطورات التقنية السريعة، والتغيرات الهيكلية في بيئة المال، كان على المحاسبة مواكبة هذه التغيرات باعتبارها احد العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بها، ولتقييم مستوى المعرفة الذي وصلت إليه نظرية المحاسبة، سنتعرض في هذا المبحث إلى الخلفية التاريخية لنشوء المحاسبة، والتطرق إلى أهم المجمعات المهنية والعلمية للمحاسبين التي أثرت ومازالت تؤثر بعمق على الفكر المحاسبي، والتي تعمل على إرساء التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

1.1.1. المحاسبة من المنظور التاريخي

إن مراجعة تاريخ الفكر المحاسبي تجعل من الملائم تقسيم تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.
- المحاسبة في عصر التجارة.
- المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية.

1.1.1.1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى

يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة، ويربط البعض الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي والخط المسماري الذي استخدم في سورية حوالي 2900 ق.م، وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر، كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة، ومراحل تحصيلها، والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف، وقد كانت إدارة مخازن المعابد وبيوتات ثروة الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، مما دفع المحاسبين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل العلاقات مع الغير في هذا النظام الذي أصبح أكثر سهولة باختراع ورق البردي [1] ص11. ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القران الكريم، فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية.

كما أن شريعة حمو رابي التي كانت سائدة عام 1750ق.م تشكل الأساس التشريعي لكافة جوانب الحياة خلال مرحلة الحضارة البابلية، إذ كانت قد تضمنت بعض المواد ومنها المادتين (104، 105) اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري [2] ص25، وفي ظل الحضارة الإغريقة والرومانية التي سادت منذ 1000 ق.م تطورت المحاسبة تطورا كبيرا، وتوج هذا التطور بظهور النقود

كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع في استخدام النقود، فكل ذلك رافق تطور استخدام المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية [3] ص24.

أما في العصر الوسيط في أوروبا، حيث ساد نظام إقطاعي يمثل بنيانا اقتصاديا زراعيا يحقق الاكتفاء الذاتي، اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات، تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي، وقرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل. [4] ص13

2.1.1.1. المحاسبة في عصر التجارة

مع بروز عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره، ومما مهد لظهور هذا النظام هو انتشار استخدام نظام الأرقام العشري الهندي، حيث عرف لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب للرياضيات للكاتب الروسي ليوناردو فيبوناسي بيسانو 1202م [1] ص15. وتوضح الدراسات المحاسبية التاريخية أن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج قد ظهرت في فلورنسا في ايطاليا قرب نهاية القرن الثالث عشر، أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة جنوه الايطالية عام 1340م، كما أن انتشار أعمال الصيرفة وازدهار التجارة ساعد بشكل كبير في ظهور هذا النظام، وكان أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضا كاملا لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، هو كتاب الراهب لوكا باسيولي (Luca Pasioli) الذي نشر في فينيسية الايطالية عام 1494م، واعتمد باسيولي في كتابه المصطلح الذي مازال يستعمل إلى يومنا هذا وهو المصطلح (منه- إليه)، وقدم شرح للنظام المزدوج بأنه: "جميع القيود ينبغي أن تثبت بالطريقة المزدوجة، وهذا يعني إذا جعلت شخصا ما دائنا يجب عليك أن تجعل شخصا أخر مدينا" [4] ص16-17، كما أن انتشار وتوسع النشاط التجاري بين مختلف دول البحر الأبيض المتوسط، وظهور حركة الاكتشافات كاكتشاف أمريكا، وتدفق المعادن الثمينة إلى أوروبا، أدى إلى ظهور الرأسمالية التجارية التي استلزمت تطوير المحاسبة أكثر، وبالتالي ظهر حساب رأس المال بشكل واضح في القرن السادس عشر، والمطالبة بإعداد الميزانية العامة للمشروع، وقد ظهرت قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600م، وكان الدافع الأساسي آنذاك وراء إعداد قوائم مالية منفصلة هو الحصول على معلومات بخصوص رأس المال

[5] ص26، وهكذا فان المشرع الفرنسي الرائد في قوانين التجارة الأوروبية، قد طلب في قانون تنظيم التجارة عام 1673م حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية، وفي انكلترا صدر كتاب بسيط باسم "النظام الانكليزي لمسك الدفاتر" [4] ص23-24، ففي هذه المرحلة أصبحت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي، غرضها الأساسي يقوم على رقابة وحراسة الديون والأموال المعهود بها إلى الغير، وكذلك رقابة المخزون لمنع السرقات، وفي نهاية القرن الثامن عشر تطورت الحياة الاقتصادية وتمت المشروعات الفردية، ظهرت شركات الأشخاص، التجارية والصناعية، وكان هذا الاتجاه الجديد عاملا أساسيا في تطوير علم المحاسبة للأسباب التالية [6] ص16:

- قياس أعمال نتائج المؤسسات بدقة ووضوح
- بيان حقوق الشركاء ونصيب كل منهم في ربح الشركة.

3.1.1.1. المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية

تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي، إذ لم تعد المشاريع الصغيرة قادرة على مسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فالحاجة إلى الأموال الكثيرة للحصول على الآلات الحديثة الباهظة الثمن اقتضت اللجوء إلى شركات المساهمة، وظهور هذه الأخيرة لأول مرة في انكلترا في مطلع القرن التاسع عشر أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة الطلب على المعلومات المحاسبية من طرف المساهمين، مما استدعى إلى ضرورة إعداد التقارير دوريا، ومن أهم نتائج الثورة الصناعية على الفكر المحاسبي ما يلي [1] ص23-:26

1.3.1.1.1.بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف

من نتائج الثورة الصناعية حيازة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المؤسسة إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة.

2.3.1.1.1 نظرية الوكالة

تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المؤسسة لمصلحتهم، وتعمل بالقرارات التي تصدرها الجمعية العامة للمساهمين، وهي ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها،

وقد كان هذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية، ولذلك كانت تحرص على التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اختلفت الأسعار عند إعداد القوائم المالية، لكي تبقى الأرباح النقدية بعيدة على تأثير تغيرات الأسعار، ومع ظهور مفهوم المقابلة بين النفقات والإيرادات أدى إلى بروز قائمة الدخل كأساس لتقييم أداء إدارة المؤسسة من جهة، وأداء المؤسسة من جهة أخرى.

3.3.1.1.1. نشوء الإفصاح

كان لتعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وبخاصة كثرة عدد المساهمين، دور كبير في نشوء الإفصاح الذي تجلى في البداية في الإعلان عن ميزانية المؤسسة التي تلخص مركزها المالي في فترة معينة، ليتم وفقها بناء القرارات المتعلقة بالمؤسسة، ولكن نظرا لعدم تمكن جميع المساهمين أو غيرهم من الأطراف المهتمة بالمؤسسة من الاطلاع مباشرة على دفاترها وسجلاتها المحاسبية، للتأكد من مدى تمثيل ميزانيتها أو أي قائمة مالية أخرى منشورة لحقيقة ظروفها الاقتصادية، عهدت التشريعات التجارية جميعها إلى مراجعي الحسابات بمراجعة حسابات المؤسسة، والتأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة على الجمهور، دفاعا عن المصلحة العامة.

4.3.1.1.1. أثار أزمة 1929

كان لحدوث الأزمة الاقتصادية وتوالي حوادث الإفلاس، وتعرض مركز المحاسب ومراقب الحسابات للخطر، اتحاد المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة مع بعضها البعض، لتشكل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي، وتلعب دورا طليعيا في توجيه العمل المحاسبي، ورفع الوعي المحاسبي للمجتمع المالي، ومحاولة توحيد الممارسة الجارية، ووضع الضوابط للسلوك المهني.

2.1.1. ظهور الاتحادات والهيئات المهنية للمحاسبة

أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي رافق الثورة الصناعية إلى ازدياد مهام ومسؤوليات المحاسب، فتطورت وظائف المحاسبة من خدمة أصحاب المؤسسة إلى خدمة وحماية أصحاب المصالح في المؤسسة (المساهمين، الدائنين، الجهات الحكومية...) وظهرت حاجة ملحة إلى إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تسعى إلى [7] ص24:

- حماية ودعم المحاسبين، وبخاصة اتجاه الضغوط المادية التي يمكن أن يمارسها مجلس الإدارة لشركات المساهمة التي يعمل بها المحاسب.

- تنمية رصيد المعرفة والثقافة المحاسبية عن طريق عقد الاجتماعات والندوات، وإصدار التعليمات والتوصيات المهنية لمواجهة المشاكل التي تقابل المحاسب في الحياة العملية، وتساعده على تكوين شخصية مستقلة عن أصحاب المشروع، وذالك بالاعتماد على توصيات الجمعيات المهنية.
- محاولة وضع مبادئ ومعايير مقبولة قبولا عاما.

ومن أهم هذه الاتحادات والهيئات المهنية ما يلي:

1.2.1.1. معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW)

أسس هذا المعهد عام 1880 في لندن، وترجع أهميته في انتشار دائرة هيمنته وتوصياته،

وبالإضافة إلى المملكة المتحدة فقد اخضع لهذا المعهد جميع المحاسبين في البلدان التي كانت خاضعة للتاج البريطاني، ويصدر هذا المعهد منذ عام 1938 وحتى الآن دورية شهرية باسم مهنة المحاسبة، وفي عام 1969 انبثقت عن هذا المعهد لجنة معايير المحاسبة، وكان هدفها هو تضييق مجالات الخلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية [7] ص25، وفي عام 1975 أصدرت بيانا، وضحت فيه بأن المعلومة المحاسبية ليست موجهة فقط نحو الأسواق المالية بل لكل من أراد الاطلاع عليها، من بينهم المستثمرين، الدائنين، الأجراء، المحللين الماليين، الموردين، الزبائن، الجهات الحكومية والجمهور، ويوصي هذا البيان بالإفصاح في التقارير المالية إضافة على القوائم المالية التقليدية، بقائمة القيمة المضافة، الميزانية الاجتماعية، بيان للعلاقات المالية للمؤسسة مع الدولة وتقارير تقديرية، وفي سنة 1990 حلت لجنة المعايير المحاسبية لتحل محلها هيئة المعايير المحاسبية Accounting Standard Board (ASB) التي أعطت أهمية بالغة للمساهمين في رأس مال المؤسسة، لاعتبار أن القوائم المالية التي تلبي احتياجات المساهمين من المعلومات كافية لتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية. [8] ص101-102

2.2.1.1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

تأسس هذا المعهد عام 1887 كمنظمة للمحاسبين المجازين في مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، تصدر عنه منذ عام 1905 مجلة مهنة المحاسبة التي توصل من خلالها إلى كافة الأعضاء المشكلات المحاسبية والحلول، وخول هذا المعهد إلى كل من اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة ولجنة التدقيق، بإصدار بيانات تمثل موقفه إن لم تتعارض مع تعليمات مجلس معايير المحاسبة المالية

FASB) Financial Accounting Standard Board)، ولقد أظهر المعهد منذ تأسيسه اهتماما خاصا رائدا في مبادئ المحاسبة، فبعد انتهاء الأزمة الاقتصادية الكبرى في الثلاثينات من القرن الماضي، وتفشي أساليب محاسبية تضلل مستخدمي البيانات الناتجة عنها، اعتمد المعهد في عام 1934 مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة Accepted Accounting Principles (AAP)، ومن أهم هذه المبادئ ما يلي [4] ص51-52:

- قاعدة تحقق الإيراد بالبيع بعد إظهار الأرباح غير المحققة.
- قاعدة عدم جواز إضافة الأرباح الرأسمالية إلى أرباح العمليات التشغيلية للمشروع.
- مبدأ الثبات والتجانس في تطبيق الطرق المحاسبية.

في عام 1936 اعتمد المعهد مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)، بهدف توحيد الممارسة العملية للمحاسبة وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة، وفي عام 1938 كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية Committee on acconting procedure (CAP) التي تهدف إلى تضييق مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المالية، واكتفت هذه اللجنة بمناقشة المشكلات المثارة الجارية، وإصدار توصيات تمثل ردود فعل سريعة لمشاكل التطبيق العملي، وصدرت هذه التوصيات باسم منشورات بحوث المحاسبة، وفي سنة 1959 حلت محل لجنة الإجراءات المحاسبية هيئة المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB)، ولتحل محل هذه الأخيرة سنة 1973 هيئة معايير المحاسبة المالية FASB. [4] ص53

3.2.1.1. الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)

الجمعية الأمريكية للمحاسبة هي منظمة علمية أكاديمية للمحاسبة، تضم كبار أساتذة الجامعات الأمريكية في مجال المحاسبة، ولها دورية ربع سنوية باسم مجلة المحاسبة تصدر منذ عام 1926، وهي منبر علمي متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي، تبلورت جهود هذه الجمعية في إصدار الدراسات التالية [7] ص26-27:

- قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للمؤسسات.
- مدخل إلى معايير محاسبة الشركات عام 1940، أعيد طبعه 15 مرة، وألف في نفس العام استجابة لنداء اللجنة التنفيذية للجمعية بهدف استكمال بحث المبادئ المحاسبية.
- بحث في وظيفة المحاسبة.
- بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية.

4.2.1.1. هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)

هذه الهيئة هي مؤسسة مسؤولة عن إنشاء وتطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بالتعاون مع لجنة تداول الاوراق المالية Securities and exchange commission (SEC)، وحلت هذه الهيئة عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبية APB، ووضعت عند نشأتها الإطار المفاهيمي للمحاسبة وإعتبرته نظام منسق للأهداف والمبادئ الأساسية لإعداد المعايير المحاسبية، وتحديد طبيعة ودور ومحددات المحاسبة المالية، والقوائم المالية، ولقد أصدرت هذه الهيئة من 1978 إلى 1985 دراسات تمثل قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، يطلق عليها قوائم مفاهيم المحاسبة المالية Statement Of Financial Accounting Concepts (SFAC) ، وتتمثل هذه الدراسات فيما يلي [8] ص94:

- بيان رقم 1، 1975: أهداف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من طرف المؤسسات الصناعية والتجارية.
- بيان رقم 2، 1980: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- بيان رقم 3، 1980: إعطاء تعاريف لعناصر القوائم المالية.
- بيان رقم 4، 1980: أهداف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لغير المؤسسات الصناعية والتجارية.
- بيان رقم 5، 1984: مبادئ الاعتراف والقياس للبيانات المالية.
- بيان رقم 6، 1985: يعوض البيان رقم 3، حيث يأخذ بعين الاعتبار عناصر القوائم المالية لجميع المؤسسات الصناعية والتجارية ولغير المؤسسات الصناعية والتجارية.

5.2.1.1. المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC)

تعرف أيضا بالسوق الأوروبية المشتركة، وهو تنظيم يتمتع بسلطة حكومية، ولكن نطاقه محدود بالدول الأعضاء التابعة للمجموعة، ففي عام 1997 بلغ عدد الدول الأعضاء 15 دولة، وتقوم المجموعة بإصدار تعليمات Directives توجه إلى الدول الأعضاء، وتعتبر هذه التعليمات ملزمة التطبيق، وهي متعلقة بالتقارير المحاسبية وتهدف إلى تحقيق مزيد من التنسيق والتوحيد في الممارسات المحاسبية بين دول المجموعة الأوروبية [4] ص69-80، وتدعى المجموعة الاقتصادية الأوروبية حاليا بالاتحاد الأوروبي، ويبلغ عدد أعضائه حاليا 27 دولة.

إضافة إلى الاتحاد الأوروبي الذي يعمل على تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الأوروبي، نجد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standard Board والاتحاد الدولي المحاسبي (IFAC) International Federation of Accountants اللذان يعملان على تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى العالمي.

3.1.1. التوجه نحو التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

إن النمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات، وشركات المحاسبة الدولية، وحركة رؤوس الأموال في مختلف البورصات العالمية وما ترتب على ذلك من توسيع لقاعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية وتنوع جنسياتهم، أظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول، وتكون مقروءة ومفهومة لهؤلاء المستخدمين، ولتحقيق ذلك كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية، ومن هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة بهدف زيادة الانسجام بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية، لتسهيل عملية تحليل ومقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات المتواجدة بمختلف الدول.

وتجدر بنا الإشارة هنا إلى التمييز بين التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي، فهذا الأخير يعني التطبيق لمعايير متماثلة وتوحيد الممارسات المحاسبية ضمن حدود جغرافية معينة، بينما التوافق المحاسبي يسمح بالاختلاف في الممارسات المحاسبية، ويهدف فقط إلى إعداد التوازن بين هذه الممارسات. [9] ص757

وقد أسفرت الجهود المبذولة من طرف مختلف المنظمات واللجان الدولية المهتمة بالتوافق الدولي للمحاسبة، وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها، ومن ابرز هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Committee (IASC) والاتحاد الدولي المحاسبي International Federation of Accountants (IFAC).

1.3.1.1. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة مستقلة تم تأسيسها 29 جوان 1973 في لندن بموافقة الهيئات المحاسبية للدول التالية: ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة وايرلندا، وفي سنة 2000 أصبحت لجنة IASC تتضمن 120 هيئة

محاسبية موزعة على حوالي 90 دولة، (10) ص30 وتتمثل أهداف هذه اللجنة وفق الدستور الخاص بها الذي تم نشره سنة 1998 فيما يلي [9] ص763:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية ذات الغرض العام، الواجب التقيد بها عند عرض القوائم المالية، وتشجيع قبولها والتقيد بها على مستوى العالم.
- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق القواعد والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وكانت أهم المراحل التي مرت بها هذه اللجنة منذ تأسيسها عام 1973 كالتالي [11]:

- 1974- 1986: مرحلة إحصاء المبادئ المحاسبية، وعلى إثرها حاول أعضاء اللجنة إعداد معايير محاسبية دولية، وفي سنة 1977 حققوا ذلك، بحيث تم إعداد كل معيار باحترام جميع المبادئ المحاسبية للدول الأعضاء.

- 1987- 1994: إنصبت أهداف اللجنة في هذه المرحلة حول تقليص مجال العمل للمعايير الصادرة، حتى تكون القوائم المالية للبلدان الأعضاء قابلة للمقارنة.

- 1995- 1999: كان هدف اللجنة في هذه المرحلة إعداد إطار كامل للمعايير، وتميزت هذه المرحلة بظهور مفهوم القيمة العادلة*.

- في ماي 2000: أخذت المنظمة الدولية للأوراق المالية Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV) قرارا حاسما بالعمل على تطوير معايير المحاسبة الدولية، وطلبت من الدول الأعضاء في اللجنة بالسماح للمؤسسات المندرجة في البورصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وفي جوان 2000 أعلن الاتحاد الأوروبي عن تبنيه تطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتدءا من سنة 2005 على كل المؤسسات المدرجة في البورصة، وفي جوان 2007 سمحت لجنة الاستثمارات والبورصة SEC بالولايات المتحدة الأمريكية للمؤسسات الأجنبية بنشر قوائمها المالية حسب معايير التقارير المالية الدولية. [10] ص33-34

2.3.1.1. إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

في 1 أفريل 2001 حولت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC مسؤولية وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وأعيد هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما يلي [12]:

* - سيتم التطرق لمفهوم القيمة العادلة بالتفصيل ضمن الفصل الثالث.

1.2.3.1.1. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)

تتكون هذه اللجنة من 22 أمينا، ومكلفة بتعيين أعضاء المجالس واللجان التابعة لها، والبحث عن مصادر التمويل، ومراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على المعايير المحاسبية.

2.2.3.1.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

يتكون هذا المجلس من 16 عضوا، 12 عشر منهم بتفرغ تام، وسبعة أعضاء من المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنية بهدف تشجيع التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، ويعمل هذا المجلس على إصدار معايير محاسبية تحت اسم "معايير التقارير المالية الدولية international financial roporting standards (IFRS) "(تم إصدار 8 معايير IFRS من طرف IASB) بدلا من معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) التي كانت تصدر من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (تم إصدار 41 معيار من طرف IASC، وقد الغي منها 12 معيار)

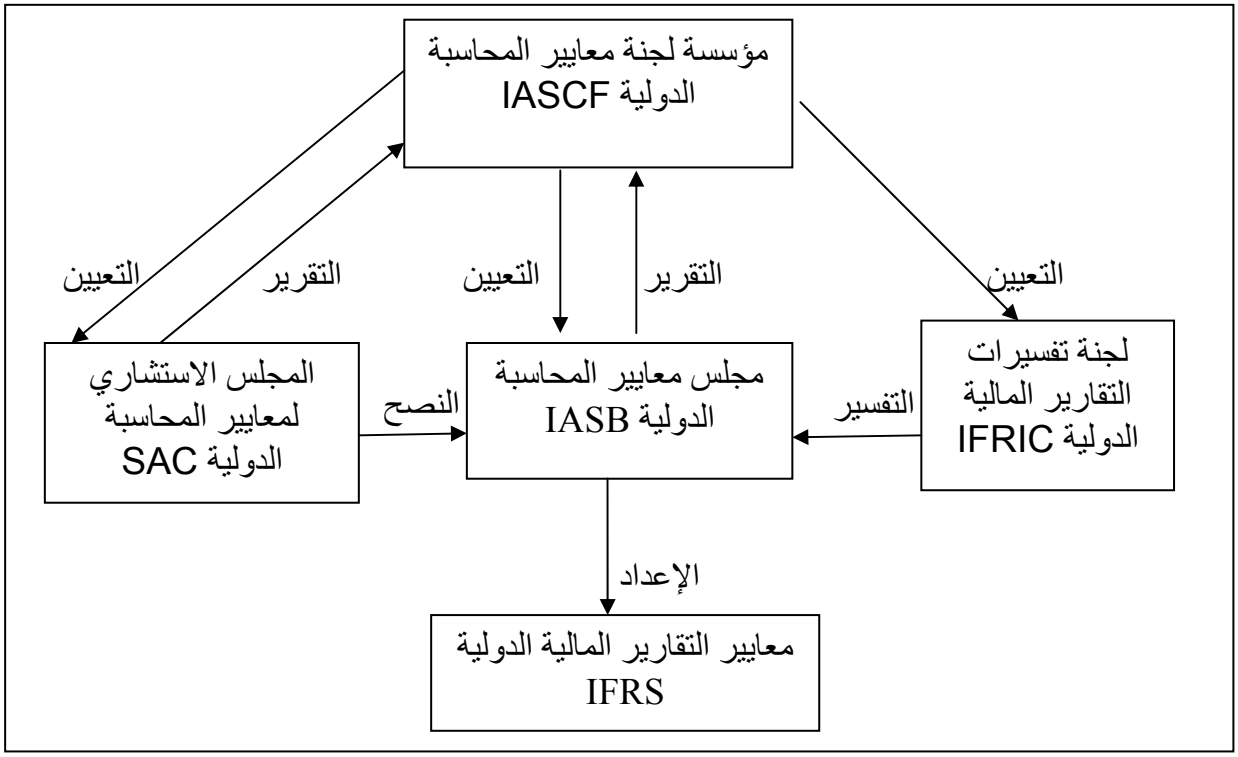
3.2.3.1.1. المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC)

يتكون هذا المجلس على أكثر من 40 عضوا، حيث يشكل ملتقى للمنظمات والأفراد المهتمين بالتقرير المالي الدولي للمشاركة في عملية وضع المعايير، كما يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية متنوعة، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويعطي النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حول أولويات عمله، ويطلعه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما أن مجلس IASB يستشير هذا المجلس الاستشاري قبل البدا في أي مشروع أساسي لإعداد أو تعديل أي معيار محاسبي.

4.2.3.1.1. لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC)

تتكون هذه اللجنة من 14 عضوا، يعينهم أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويحق لأعضاء هذه اللجنة الحديث عن المسائل الفنية من دون تصويت، كما تعمل هذه اللجنة على تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRS بهدف التطبيق الجيد لها.

والشكل التالي يوضح هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:



الشكل رقم 1: هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية [12]

3.3.1.1. مفهوم معايير المحاسبة الدولية وإجراءات إعدادها

كلمة معيار هي ترجمة لكلمة standard الانكليزية، وهي تعني وضع نموذج ، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، ويقصد به في المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق، وهو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية. [13] ص57

ويقصد بالمعيار المحاسبي الدولي بأنه نص مرجعي للمحاسبة، ومجال تطبيقه يتعدى حدود الدولة [14] ص919، وتعتبر المعايير المحاسبية الدولية تنظيم للعمل المالي والمحاسبي من أجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية، حيث يتم تطبيق هذه المعايير في كافة القطاعات ، وأعدت هذه المعايير بعد أبحاث ودراسات قام بها نخبة من خبراء المحاسبة والمراجعة على المستوى العالمي. [15] ص59

وتمر عملية إصدار المعيار المحاسبي الدولي على عدة إجراءات تضم أربع مراحل أساسية على النحو التالي [16]:

- بعد اختيار موضوع معين، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتعيين خبراء تقنيين مكلفين بإعداد ودراسة مشروع مسودة المعيار .
- بعد حصول مجلس IASB على أراء الخبراء التقنيين حول مشروع مسودة المعيار، يقوم المجلس بنشر بيان مسودة المعيار للمناقشة والتعليق عليه من طرف مختلف الهيئات والجمعيات المحاسبية، الحكومات وهيئات الأسواق المالية...الخ.
- بعد حصول مجلس IASB على مختلف الآراء والملاحظات وإجراء التعديلات اللازمة على مشروع المعيار، يطرح هذا الأخير للتصويت، وحتى يكون مقبول يجب أن يوافق عليه على الأقل ثمانية أعضاء.
- بعد الموافقة على قبول المعيار يقوم مجلس IASB بنشر المعيار مع ملحق يحتوي على معلومات إضافية حول ظروف إصدار المعيار، ويقدم كذلك شروحات على كيفية تطبيقه.

4.3.1.1. الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا في 118 دولة، يهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى، والتشجيع على اعتمادها، وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية [17]:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وقد أعطيت صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة للجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC، بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC.

1-1-3-1-5- فوائد التوافق الدولي للمحاسبة

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لابد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق، ومن أهم فوائد التوافق الدولي للمحاسبة ما يلي [18] ص270-272:

- إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم أداء المؤسسات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية مما يسمح بحرية تدفق الاستثمارات الدولية.
- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية، التي تعد كل منها حسب الممارسات والمبادئ المحاسبية السائدة في كل دولة.
- العديد من الدول خاصة النامية منها، لا توجد بها منظمات مهنية للمحاسبة، وتفتقر إلى معايير محاسبية، وبالتالي فان تبنيها للمعاير الدولية للمحاسبة سوف يوفر لها الوقت والمال لإنشاء نظم محاسبية.
- إن التوافق المحاسبي الدولي سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل كلفة، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات الدولية محل المراجعة، حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستنخفض كذلك.
- إن التوافق المحاسبي الدولي يجعل من القوائم المالية قابلة للقراءة والمقارنة مما يزيد من كفاءة أسواق الأوراق المالية، ويسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل من خارج حدود الدولة، سواء في صورة رأس مال أو قروض.

1-2- المحاسبة كنظام للمعلومات

تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى موارد مالية وبشرية لتسيير أنشطتها، ونظرا لمحدودية هذه الموارد يتطلب الأمر أن يتم تخصيصها على استخداماتها البديلة بطريقة فعالة، تحقق العائد الأفضل على الأموال المستثمرة، وحتى يكون بالإمكان تخصيص هذه الموارد على أساس رشيد، يجد متخذ قرار التخصيص نفسه بحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية حول الموارد الاقتصادية المتاحة، ومجالات النشاط التي تنافس على توظيف هذه الموارد، ومعلومات عن النتائج المتوقع تحقيقها.

وبالتالي فالمعلومة ضرورية لكل من يهمه الأمر لتقييم أداء المؤسسة، عليه فان النظام المحاسبي هو بمثابة الأداة التي يمكن لمستخدموا المعلومات المحاسبية الاعتماد عليها في توفير تلك المعلومات، إذن يجب على النظام المحاسبي تقديم معلومات دقيقة وواضحة وكاملة كي يتمكن مستخدميها من الوثوق فيها. [19] ص13

1.2.1. مفهوم المحاسبة وفروعها

يطلق معظم الباحثين على المحاسبة مصطلح لغة الأعمال، لأنها تختص بتجميع البيانات الاقتصادية عن المؤسسة، بقصد توفير تقارير مالية تقدم للمستفيدين من خدماتها، من داخل المؤسسة وخارجها، لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.

1.1.2.1. تعريف المحاسبة

نظرا للطبيعة الخدمية لنشاط مهنة المحاسبة، ومن ثم تطور وظائفها بتطور الظروف الاقتصادية، فكل ذلك قد انعكس على تعريفات المحاسبة، لذا فخلال العهد الذي تكرس فيه دور المحاسبة بفن مسك وتنظيم السجلات المحاسبية خلال النصف الأول من القرن العشرين، أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عام 1940 أول تعريف للمحاسبة ونصه ما يلي: "المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب، ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه المؤسسة عن فترة مالية معينة (سنة ميلادية عادة)، وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة". [20] ص25

كما ركز المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في احدث نشراته في البيان رقم (4)، الصادر عن هيئة المبادئ المحاسبية APB في عام 1970 على معيار المنفعة، فعرفت المحاسبة كما يلي: "المحاسبة نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى، عن المؤسسات، بهدف أن تكون هذه المعلومات نافعة في اتخاذ القرارات، وفي الاختيارات العقلانية بين طرق النشاط البديلة" [4] ص198، ولقد أيدت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB هذا الاتجاه النفعي، أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات وذلك في بيانها رقم (1) سنة 1975 وكذلك في بيانها رقم (4) لعام 1980 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات الصناعية والتجارية، حيث اعتبرت المحاسبة كنظام معلومات يجمع معلومات اقتصادية عن المؤسسة، ويوصلها إلى الفئات المهتمة بتلك المؤسسة لمساعدتها في اتخاذ القرار.[4] ص199

وفيما يخص التعريف الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، إذ أشارت إلى أن المحاسبة هي علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي.[4] ص41

كما تم تعريف المحاسبة ضمن المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1999، بأن المحاسبة عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية، الذي يسمح بإدخال، ترتيب وتسجيل البيانات الأولية، وعرض القوائم

المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للثروة، ونتيجة الوحدة، وحالتها المالية في تاريخ إقفال الدورة المحاسبية.[21] ص22-23

نلاحظ انه منذ السبعينات من القرن الماضي، أصبحت التعاريف المحاسبية تتناسب مع تطور الدور الوظيفي لها كنظام للمعلومات، ويؤكد هذا الاتجاه في تعريف المحاسبة ما قدمه (kieso,2006) في كتابه (intermediate accounting) عندما عرفها بأنها: "نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية".[20] ص26

بناءا على التعاريف المحاسبية السابقة الذكر، نستنتج أن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو صياغة المعلومات المحاسبية في قوائم مالية، وإيصالها لمستخدميها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات. وبالتالي فالمحاسبة تؤدي دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة، يمكن أن تتحدد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي:

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة، وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام)، تسجل في الدفاتر المحاسبية.
- تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتتحول هذه البيانات بعد معالجتها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.
- إيصال المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة، وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية.

2.1.2.1. فروع المحاسبة

باعتبار المحاسبة وظيفة خدمية، فمن الطبيعي أن تتطور في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للبيئة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، واستجابة للاحتياجات المستجدة لها بمرور الزمن نشأت فروع متخصصة ومن أهمها:

1.2.1.2.1. المحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية أم المحاسبات وأقدمها، حيث اشتقت منها وتفرعت جميع الفروع المحاسبية الأخرى، وتتألف المحاسبة المالية من مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم

وترشد عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وإعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية، وهذه الأخيرة تساعد الإدارة والمستثمرين والبنوك وبورصة الأوراق المالية وغيرها في الحكم على أداء المؤسسة، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة.[22] ص34

2.2.1.2.1. محاسبة التكاليف

نشأ هذا الفرع استجابة لمتطلبات الثورة الصناعية، وذلك لسد قصور نظم المحاسبة المالية عن الوفاء بالاحتياجات المستجدة للمؤسسات الصناعية، وتختص محاسبة التكاليف بحصر وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة بهدف [20] ص27:

- قياس تكلفة المنتج.
- الرقابة على عناصر التكلفة بقصد ترشيد الإنفاق.
- وضع المعايير الملائمة لعناصر التكلفة، باعتبارها مقاييس أو مؤشرات تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط وتقييم الأداء.
- توفير المعلومات الملائمة للإدارة في مجال اتخاذ القرارات.

3.2.1.2.1. المحاسبة العمومية

هذا الحقل من المحاسبة يستند إلى أسس خاصة تختلف عن محاسبة المؤسسات الاقتصادية والتجارية، حيث تختص في قيد وتهيئة الدفاتر والسجلات المحاسبية للدوائر والهيئات والمنظمات الحكومية الرسمية، التي في الغالب لا تهدف إلى تحقيق الربح، وترتبط بصلة وثيقة بالنظام والسياسات المالية للدولة، في تحصيل الإيرادات ذات السيادة للدولة، وسبل تخصيصها وأسس إنفاقها ومتابعتها في الدوائر اللامركزية، وللمحاسبة العمومية عبئ كبير في تخطيط ورقابة أموال الدولة، والمسؤولية في الحفاظ على الأموال ذات النفع العام.[23] ص28-29

4.2.1.2.1. المحاسبة الوطنية

يختص هذا الحقل من المحاسبة في إعداد وتهيئة الحسابات المالية للمؤسسات، ومختلف قطاعات الاقتصاد الوطني، التي تقوم على أساس قياس الدخل الوطني والناتج الوطني، والاستثمار في البلاد، وكذلك بيان مدى مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في تحقيق الدخل الوطني، إذ يعتمد هذا الحقل بالأساس على المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، لإعداد البيانات المالية الضرورية، وبالشكل الذي يساعد في رسم سياسات الدولة، مثل بيانات القيمة المضافة.[23] ص29

2.2.1. ماهية نظم المعلومات المحاسبية

حتى يمكن استيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات، لابد من التعرف على مجموعة المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور، ومقوماته.

1.2.2.1. النظام

يمكن تعريف مصطلح النظام بصفة عامة على انه مجموعة مترابطة ومتناسقة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات...)، التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام)، وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية.[24] ص13

من هذا التعريف نستخلص الخصائص التالية للنظام:

- لكل نظام كيان خاص، وله حدود تفصله عن البيئة التي يعمل فيها.
- تمثل بيئة النظام كل ما يحيط به من أنظمة أخرى.
- يستمد النظام مدخلاته من البيئة ويزودها بمخرجاته.
- إن عناصر النظام مترابطة ومتداخلة، ووظيفته هي تحويل المدخلات إلى مخرجات حسب الأهداف المرجوة.

2.2.2.1. البيانات والمعلومات

يعد مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، سواء في الاستخدام اليومي في الحياة العادية أو الأدبيات المختصة، إذ أن هناك عدم وضوح في التمييز بين البيانات والمعلومات، ويعتبر معيار الاستفادة من المتلقي هو الأساس في التمييز بينهما، وحتى يستفيد المتلقي من البيانات، فان هذه الأخيرة يجب أن تتصف بخاصيتين أساسيتين هما [25] ص12:

- الإضافة المعرفية: يتم التمييز بين البيانات والمعلومات وفق هذا المعيار بالاعتماد على الشخص المتلقي (المستفيد)، فإذا ما أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، أما إذا لم تؤدي إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي فتبقى مصنفة في إطار البيانات.

- الارتباط: حتى تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن تكون مرتبطة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من طرف المتلقي، فالبيانات تعد معلومات إذا كانت تؤثر على القرار المتخذ.

بناءا على هذا المدخل يمكن تعريف البيانات والمعلومات على النحو التالي [25] ص13:
البيانات: هي عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز، التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم، يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة، لتتحول إلى نتائج.
المعلومات: هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم، لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.

3.2.2.1. نظام المعلومات

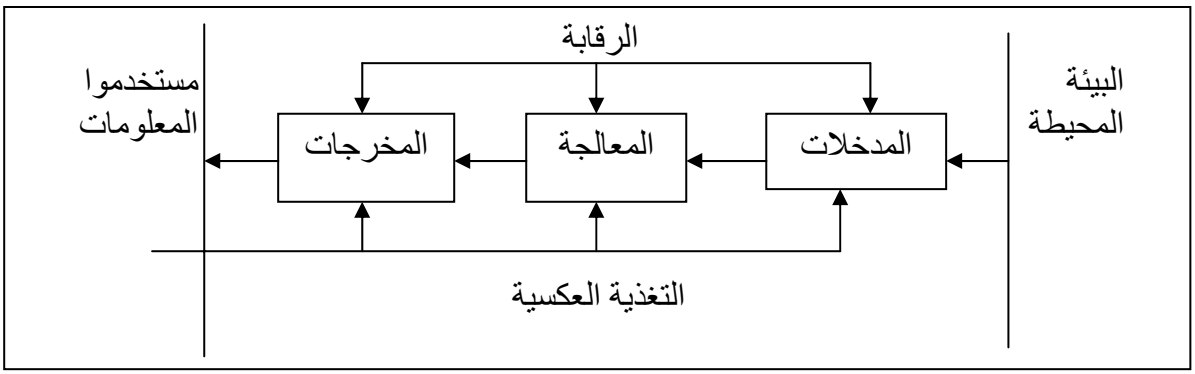
ظهر مفهوم نظام المعلومات في بداية السبعينات من القرن الماضي، توافقا مع استعمال الإعلام الآلي في عمليات التسيير، وعرف كما يلي: "نظام المعلومات عبارة عن مجموعة من العناصر الإنسانية والمادية والآلية التي تسمح بخلق، معالجة وإيصال المعلومات لمساعدة الأفراد في المنظمة على أداء وظائف التنفيذ، التسيير واخذ القرار"[26] ص1120.

بالنظر إلى موقع نظام المعلومات في المؤسسة، الذي يعتبر وسيط بين النظام التشغيلي ونظام أخذ القرارات، نجد بأنه يقدم المعلومات اللازمة لتحقيق الأنشطة التشغيلية، ويضع في متناول الأفراد والمصالح المعلومات المفيدة لإتمام مهامهم، وقيادة المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة، فنظام المعلومات يؤمن تبادل المعلومات داخل المؤسسة وبين المؤسسة ومحيطها.[26] ص1120

كما يتضمن نظام المعلومات مجموعة من الفعاليات والأنشطة كما هي موضحة في الشكل رقم (2)، التي يجب القيام بها حتى نتمكن من الحصول على المعلومات الدقيقة والملائمة، وهذه الأنشطة هي [25] ص15-16:

- المدخلات: تتمثل في البيانات المجمعة حول الواقع، التي تشغل من طرف النظام بهدف الحصول على معلومات.
- المعالجة: تمثل الجانب الفني من النظام، وهي عبارة عن مجموعة من العمليات الحسابية، المقارنة، التلخيص والتصنيف التي تجرى على البيانات بغرض تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي.

- المخرجات: يتم إيصال المعلومات للمستفيدين وفق أشكال مختلفة مثل التقارير والجداول والقوائم والأشكال البيانية، وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات.
- الرقابة: تتم الرقابة على عمليات الإدخال والمعالجة والمخرجات، للتأكد من أن النظام ينتج ويقدم المعلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه، وللتأكد أيضا من صحة ودقة المعلومات.
- التغذية العكسية: هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد تكون المعلومات التي يقدمها النظام لا تلائم حاجات المستخدمين، مما يتطلب إعادة تقييم وتصحيح الأهداف، وإحداث التغييرات اللازمة في النظام.

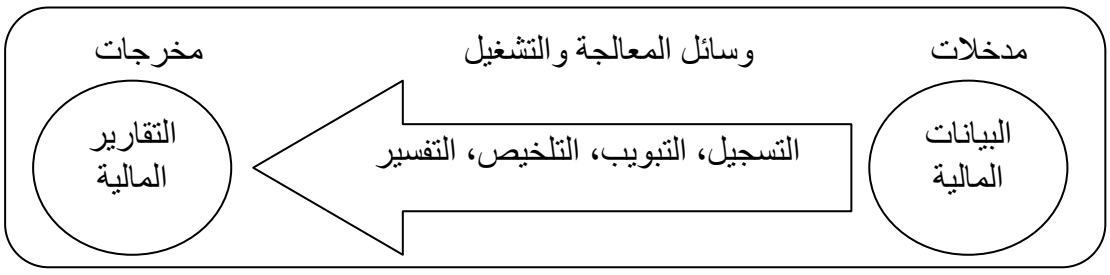


الشكل رقم 2: فعاليات نظام المعلومات [25] ص16

4.2.2.1. نظام المعلومات المحاسبي

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية، من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة، وهذه المعلومات توجه إلى مستخدميها من داخل وخارج المؤسسة.[24] ص47

عند النظر إلى الوظيفة المحاسبية من وجهة نظر نظم المعلومات الذي سبق الحديث عنه، يمكن التمييز بين ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي كما هي موضحة في الشكل التالي:



الشكل رقم 3: أجزاء نظام المعلومات المحاسبي [27] ص16

وحسب هذا الشكل يمكن حصر أجزاء نظام المعلومات المحاسبي فيما يلي:

1.4.2.2.1. المدخلات

تتمثل المدخلات في البيانات التي يتم تجميعها وحصرها، وهي عبارة عن الأحداث الاقتصادية التي تكون المؤسسة صاحبة النظام المحاسبي طرفا فيها، وهذه الأحداث ذات طبيعة مالية معبر عنها بوحدة النقد المستخدمة محمولة على وثائق ومستندات [27] ص16. وهناك البيانات الناتجة عن التغذية العكسية، وتتمثل في ناتج القرارات الإدارية السابقة والتي قد تفيد في تحسين كفاءة العمليات في الدورات التالية. [28] ص45

2.4.2.2.1. وسائل المعالجة والتشغيل:

وهي الوسائل والإجراءات التي يستخدمها النظام لمعالجة البيانات الأولية (المدخلات)، لتحويلها إلى معلومات مفيدة (المخرجات)، وتتلخص هذه الوسائل في إجراءات التسجيل، التبويب، التلخيص والتفسير، حيث يتم تنفيذ هذه الإجراءات بالدفاتر والسجلات المحاسبية المختلفة.[27] ص17

3.4.2.2.1. المخرجات

تتمثل مخرجات النظام المحاسبي في تقارير وقوائم مالية، يتم تجهيزها وعرضها بشكل منظم ومفهوم حتى يستطيع المستخدم الاستفادة منها، وهناك تقارير داخلية وتقارير خارجية، ومن أهم هذه التقارير نجد القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية) وملحق القوائم المالية المتمثل في مختلف التفسيرات والإيضاحات للسياسات المحاسبية المعتمدة.[28] ص45

5.2.2.1. مقومات نظام المعلومات المحاسبي

يتكون النظام المحاسبي على مجموعة من العناصر والمقومات التالية:[6] ص33-34

1.5.2.2.1 نظرية القيد المحاسبي

يوجد في هذا المجال نظريتان، الأولى نظرية القيد المفرد* التي استخدمت في حقبة تاريخية سابقة

*- يتركز التسجيل المحاسبي حسب نظرية القيد المفرد على إثبات احد أطراف العملية التجارية وليس كليهما، كما أنها تقتصر على العمليات التجارية ذات الطابع الآجل فقط، وعلى هذا الأساس يمسك التاجر سجلين محاسبيين وهما: سجل للذمم المدينة، وسجل للذمم الدائنة.

قبل القرن الرابع عشر، أما الآن فقد زالت وحلت محلها نظرية القيد المزدوج القائمة على القياس المالي المتوازن لأطراف العملية المالية التي تحدث في المؤسسة.

2.5.2.2.1 المجموعة المستندية

تعتبر المستندات القاعدة الأساسية للبيانات المحاسبية، حيث تعكس طبيعة الأحداث والعمليات المالية، ويعتبر المستند وثيقة إثبات، ومصدر أساسي للقيد في النظام المحاسبي.

3.5.2.2.1. الدفاتر المحاسبية

تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، التي تضم القيود المحاسبية، والتي يحدد عملها ونوعها حسب الطريقة المحاسبية التي تتبعها المؤسسة، حيث هناك عدد من الطرق المحاسبية التي تنسب كل منها إلى البلاد التي ابتكرتها وطورتها واستعملتها، فهناك الطريقة الايطالية، الألمانية، الانكليزية ، الفرنسية والأمريكية، وفي الجدول التالي أهم الفروقات بين هذه الطرق الخمسة:

الجدول رقم 1: المقارنة بين طرق مسك الدفاتر المحاسبية [2] ص102-121، [29] ص5

الطرق	الدفاتر المحاسبية المستخدمة	مراحل الترحيل
الأمريكية	دفتر واحد (يومية وأستاذ)	تسجيل العمليات في دفتر اليومية العامة، وفي نفس الوقت ترحل تلك القيود إلى دفتر الأستاذ، أي يكون دفتري اليومية والأستاذ معا.
الايطالية	دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام	يتم ترحيل القيود المحاسبية من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.
الألمانية	دفترين لليومية، احدهما خاص بالعمليات النقدية والأخر خاص بالعمليات الآجلة، ودفتر الأستاذ العام.	يتم ترحيل القيود المحاسبية من كلا دفتري اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.
الانجليزية	دفاتر اليوميات المساعدة، دفاتر أستاذ مساعدة ودفتر أستاذ عام.	يتم ترحيل القيود من دفاتر اليوميات المساعدة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، ومن ثم إلى دفتر الأستاذ العام للوصول إلى ميزان المراجعة.
الفرنسية	دفاتر اليوميات المساعدة، دفتر اليومية العامة، دفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام.	تتم عملية ترحيل القيود لمحاسبية من اليوميات المساعدة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، ومن ثم إلى دفتر اليومية العامة أين يتم إجراء قيود إجمالية شهريا، ثم يتم ترحيل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ العام للوصول إلى ميزان المراجعة الشهري.

وهناك مجموعة من الدفاتر الإحصائية البيانية المتممة للدفاتر المحاسبية، والتي تستعمل خارج نظرية القيد المزدوج، وذلك لغايات إحصائية، لأغراض المشروع والتي يراها ضرورية.

4.5.2.2.1. مجموعة القواعد الإجرائية وقواعد الضبط والرقابة الداخلية

تحدد القواعد الإجرائية كيفية أداء العمل المحاسبي، وتعتبر دليلا مرشدا للعاملين في المحاسبة، وتتبع بقواعد الضبط والرقابة الداخلية لضمان دقة الأعمال المحاسبية، والمحافظة على أصول المؤسسة.

5.5.2.2.1 مجموعة وسائل وأدوات تطبيق النظام المحاسبي

وهي الأدوات والآلات اللازمة لتنفيذ العمل المحاسبي، مثل أجهزة الحواسب الالكترونية وبرامج التشغيل.

6.5.2.2.1. مجموعة البيانات والتقارير الدورية

وهي التي يجري تنظيمها من واقع السجلات المحاسبية بطريقة معينة، تتضمن معلومات مالية تقدم إلى جهات إدارية ولغايات اتخاذ القرارات الرشيدة.

3.2.1. مستخدموا المعلومات المحاسبية

لتحديد أهداف المحاسبة التي على إثرها يتم إعداد التقارير المالية، لابد من معرفة مستخدمي هذه التقارير من داخل المؤسسة وخارجها، وطبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

1.3.2.1. الأطراف الخارجية:

ويقصد بها الجهات من خارج المؤسسة التي لها اهتمام ومنفعة من نشاط المؤسسة، وتشمل على الجهات الرئيسية التالية [30] ص4-5:

1.1.3.2.1. المستثمرين الحاليين والمحتملين

وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل فيما يلي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة.

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية، وأي تغيير في أسعار أسهم المؤسسة، إضافة إلى المعلومات التي تساعده في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة المؤسسة ومستقبلها، وتقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى.

2.1.3.2.1. الموردين والدائنين التجاريين

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت المؤسسة ستكون زبون جيد قادر على سداد ديونه، وتساعدهم أيضا على رسم سياسة الائتمان المستقبلية.

3.1.3.2.1. الزبائن

يحتاج الزبائن إلى معلومات تساعدهم في التنبؤ بوضع المؤسسة المستقبلي، وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

4.1.3.2.1. المقرضين

هذه الفئة بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير قدرة المؤسسة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض، والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.

5.1.3.2.1 الحكومة ودوائرها المختلفة

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة، وتقدير الضرائب المختلفة على المؤسسة، ومعرفة مدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني.

6.1.3.2.1 المحللون الماليون

يحتاج المحلل المالي إلى المعلومات المحاسبية باعتبارها المادة الأولية التي يتعامل معها، من اجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، والى الفئات الدائنة المختلفة، مما يتيح لهم اتخاذ القرارات الرشيدة.

2.3.2.1 الأطراف الداخلية

يقصد بها الجهات العاملة في أداء نشاط المؤسسة، والتي تعتبر المؤسسة الجهة التي تخدم مصالحهم وتحافظ على وظائفهم، ومن أهم هذه الجهات ما يلي:

1.2.3.2.1. إدارة المنشاة

تقدم المحاسبة البيانات والمعلومات اللازمة للاستخدام الداخلي، مما يمكن الإدارة من ممارسة وظائفها بكفاءة عالية، ومما يساعدهم على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة، لتحسين جودة الإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وبالتالي تخفيض التكاليف وزيادة الربح. [22] ص15

2.2.3.2.1. العاملين والنقابات العمالية

يحتاج العاملين إلى معلومات محاسبية حتى يتسنى لهم متابعة أعمال المؤسسة ومعرفة مدى استقرار وظائفهم، ومعرفة مدى ملاءمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج التي تحققها المؤسسة، مما يساعدهم على التفاوض مع الإدارة حول زيادة الأجور.[23] ص32

وما يجب الإشارة إليه أن المعلومات المحاسبية والتقارير المالية لا يمكن أن تلبي احتياجات كل مستخدميها، لذلك فقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية*، بفئة المستثمرين لتزويدهم بالمعلومات اللازمة، لان هذه الفئة هي التي تتحمل المخاطر، كما أن المعلومات التي ستلبي احتياجات المستثمرين ستلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية. [31]

4.2.1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

في محاولة لوضع نظرية محاسبية تنطلق من خلفية فلسفية علمية وتنال قبول المحاسبين، وتحل مشاكلهم العلمية المستجدة، أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA في عام 1966 دراسة باسم "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" ولقد أعربت الجمعية عن تراجعها عن المحاولات العديدة لتأصيل المبادئ المحاسبية، وخرجت عن الاتجاهات التقليدية، وركزت بدلا عن ذلك على معيار المنفعة

* - تم إصدار الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1989، والذي تم تبنيه من طرف IASB سنة 2001،

الذي يجب أن تتصف به المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها، لكي تفيدهم في اتخاذ القرارات وتقلل من درجة عدم التأكد لديهم. [32] ص181

كما طبق أيضا مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هذا المنهج النفعي الجديد عند وضعه الإطار المفاهيمي، فركز بشكل واضح على جودة أو منفعة المعلومات المحاسبية بعد أن حدد أهداف التقارير المالية، واعتبر أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في مجموعة الخصائص المترابطة فيما بينها، التي تسمح بالوصول إلى أهداف المعلومة المحاسبية (ترشيد القرارات الاقتصادية)، وقد تم إتباع هذا النهج في الإطار المفاهيمي لهيئة المعايير المحاسبية البريطانية ASB ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC[33] ص1026. وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية حسب تصنيف IASC فيما يلي [32] ص24-:27

1.4.2.1. القابلية للفهم (Intelligibilité)

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل مستخدميها، لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وأن تكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة، بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2.4.2.1. الملاءمة (Pertinence)

تمتلك المعلومات المحاسبية خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فان طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها، مثل الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المؤسسة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمؤسسة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدم المعلومات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف.

3.4.2.1. الموثوقية (Fiabilite)

تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها

من طرف مستخدميها كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث، أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:

- التمثيل الصادق (Image fidele): حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة، أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية، أي يجب أن تعبر الميزانية العامة بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها أصول والتزامات وحقوق ملكية المؤسسة، وهذا وفقا لأسس الاعتراف المحاسبية، مثل شهرة المحل المولدة داخليا لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.
- الجوهر فوق الشكل (Prééminence de la substance sur la forme): حتى تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى، فمن الضروري أن تكون قد عرضت وتم تسجيلها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس حسب شكلها القانوني فقط، مثل التسجيل المحاسبي للتأجير التمويلي، حيث يقوم المستأجر بتسجيل الأصل وإظهاره في سجلاته وقوائمه المالية، بالرغم من أن الملكية القانونية للأصل هي بيد المؤجر، وهذا نظرا لانتقال مخاطر ومنافع الملكية إلى المستأجر.
- الحياد (Neutralité): تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة، بحيث لا يجب إعداد القوائم المالية لخدمة جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق هدف محدد، وإنما للاستخدام العام دون تحيز، على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن مصلحة الضرائب لخدمة أصحاب المؤسسة.
- الحيطة والحذر (Prudence): تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن تكون بقدر معقول ودون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، حيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية.
- الاكتمال (Exhaustivité): حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية.

4.4.2.1. القابلية للمقارنة (Comparabilité)

يقصد بقابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، آو لمؤسسة أخرى لنفس الفترة، حيث أن المقارنة تفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى.

كما تقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، وإذا كانت ولابد من تغيير السياسات أو الطرق، لابد من عملية الإفصاح عن كل تغيير قامت به المؤسسة في الملاحق.

كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى وتصنيف البنود، ولا يسمح للمنشاة بتغير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق فيها خاصية الملاءمة والموثوقية، أو كمتطلب لتشريع محلي، أو متطلب لمعيار دولي، كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

5.4.2.1. محددات إعداد المعلومات المحاسبية

إن الجودة والشفافية هي من بين الأهداف الأساسية لمنتجي المعلومات المحاسبية، ولكن ذلك يكون تحت القيود التالية:

- التوقيت المناسب (Celerite): يمكن أن تفقد المعلومة المحاسبية من فعاليتها وبالتالي من ملاءمتها إذا تم إيصالها متأخرة إلى مستخدميها، ولكن السرعة في إنتاج المعلومات قد تفقد من موثوقيتها لعدم مراعاتها لكل الجوانب، كما أن الحصول على المعلومة في وقت متأخر قد تكلف مستخدميها ضياع الفرص، وبالتالي يجب مراعاة ملاءمة وموثوقية المعلومة المحاسبية في نفس الوقت بناءا على حكم المحاسب.
- الموازنة بين المنفعة والتكلفة(Rapport cout / avantage): ويسمى هذا القيد بالقيد الحاكم، حيث يجب أن تكون المنفعة المحصل عليها من المعلومة أكثر من تكلفة إنتاجها.
- التوازن بين الخصائص النوعية (Equilibre entre les caractéristiques qualitatives): عمليا، من الضروري تحقيق التوازن بين الخصائص النوعية للمعلومات

*- يهدف هذا المعيار الى تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية، وتوضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية، وبيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

المحاسبية بما يتلاءم مع هدف القوائم المالية، وتخضع الأهمية النسبية للخصائص النوعية في مختلف الحالات للحكم والتقدير المهني.

3.1. الهيكل العام لنظرية المحاسبة

بصورة عامة فإن النظرية هي إطار فكري عام متسق ومنظم الأفكار والمفاهيم الأساسية، والمبادئ والقوانين العامة، التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدراسة.[32] ص109

فيما يخص نظرية المحاسبة تنطلق من وجوب الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية المحاسبية تقدم لنا تقييما وشرحا للممارسات العملية السائدة بغرض تقديم أرضية علمية لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها، وهكذا تحقق النظرية في النهاية التوجيه والترشيد، وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية، ومن أشمل التعاريف لنظرية المحاسبة ما أورده Hendriksen وزميله Van berda في كتابهما Theory accounting في سنة 1992 التي عرفها بأنها: "مجموعة من المبادئ المترابطة منطقيا، والتي تشكل إطارا مفاهميا لتقييم الممارسات المحاسبية المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسات لكل من أهل المهنة والمستثمرين والمديرين وطلاب العلم، كما يوفر الأدلة والإرشادات التي تمكن من تطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة".[35] ص95

رغم تعدد المداخل لتكوين نظرية محاسبية، إلا أنها تهدف إلى تقديم إطار مرجعي أو هيكل لنظرية المحاسبة ليعتمد أساسا للحكم على مدى ملاءمة وانسجام الطرق والإجراءات المحاسبية الخاصة، ومع أن عناصر هيكل نظرية المحاسبة تختلف باختلاف طرق البحث المستخدمة، إلا أن هناك إجماع في أدبيات المحاسبة وفي الممارسات العملية حول سيادة بعض العناصر باعتبارها عناصر جوهرية، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

- أهداف التقارير المالية.
- الفروض المشتقة من الأهداف، وكذلك المفاهيم النظرية الأساسية التي تمثل نظريات محاسبية خاصة.
- المبادئ المحاسبية الأساسية المشتقة من الفروض والمفاهيم الأساسية.
- الإجراءات والسياسات المحاسبية المشتقة من المبادئ المحاسبية، والممثلة للجانب التطبيقي لنظرية المحاسبة.

1.3.1. أهداف التقارير المالية

يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة في إعداد التقارير المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة، وعن مركزها المالي، وتوجه تلك التقارير إلى مستخدميها من داخل المؤسسة وخارجها لتلبية احتياجاتهم، وبالتالي فالأهداف التي تسعى القوائم المالية لتحقيقها تشتق من احتياجات مستخدميها، وخاصة الجهات الخارجية التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.[36] ص40

حسب ما ورد في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فإن القوائم المالية تهدف إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشاة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.[34] ص21

يعتبر هذا الهدف الذي اعتمده IASB هدف عام، والذي اعتمدته من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية FASB، وذلك كما ورد في البيان رقم(1) الذي أصدرته عام 1975 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات الهادفة إلى تحقيق الربح، وقد اعتمدت FASB في هذا البيان بشكل كبير على تقرير لجنة تروبلود* لسنة 1973، وتم تقسيم أهداف القوائم المالية حسب البيان رقم(1) الذي ذكر أعلاه إلى أهداف عامة وأهداف تفصيلية كالتالي [32] ص141-:142

1.1.3.1. الأهداف العامة للتقارير المالية

- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، والدائنين.
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية، مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المتعلقة بها.
- توفير المعلومات المتعلقة بموارد المؤسسة والتزاماتها، والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات.

*- كونت لجنة تروبلود Trueblood عام 1971 من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، وقد كلفت بدراسة أهداف التقارير المالية، وقدمت تقريرها عام 1973.

2.1.3.1. الأهداف التفصيلية للتقارير المالية

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها، ويتم ذلك وفق أساس الاستحقاق الذي يربط بين المجهودات والانجازات ويسمح بتنبؤات سليمة، وليس وفق الأساس النقدي.
- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال، أي تحديد مصادر الحصول على الأموال وأوجه التصرف بهذه الأموال.
- توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها.
- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، فذلك يزيد من منفعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

2.3.1. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية

إن لتعريف مفهوم الوحدة المحاسبية تأثيرا جوهريا في تحديد مفاهيم محاسبية عديدة مثل الدخل، المصروف، الحقوق، الإلتزامات... فتحديد مفهوم الوحدة المحاسبية يعرف مجال إهتمام المحاسب، ويحدد عدد المواضيع والأحداث التي يمكن إنتقاؤها، وأسلوب المعالجة والعرض في القوائم والتقارير المالية.

إن أحد مداخل تعريف الوحدة المحاسبية ينطلق من مفهوم الوحدة الاقتصادية التي تسيطر على الموارد، وتقود النشاط الاقتصادي وتراقبه، وهناك مدخل ثان لتعريف الوحدة المحاسبية ينطلق من المصالح الاقتصادية للمستفيدين، فهذا المدخل الثاني يتوجه أساسا نحو مستخدم المعلومة المحاسبية سواء كان داخلي أو خارجي، عكس المدخل الأول الذي يركز على الرقابة الإدارية للموارد.[32] ص147-148

كل من المدخلين السابقين يمكن أن يقودا إلى نفس الاستنتاجات، ومع ذلك فان مدخل المستخدم يبرر التوسع في الإفصاح واستيعاب معلومات أكثر من مدخل الوحدة الاقتصادية، وبالتالي فمفهوم الوحدة المحاسبية يختلف ويتعدد حسب طبيعة المؤسسة من عدة وجوه، ونتيجة ذلك ظهرت أربع نظريات أساسية هي: نظرية الملكية المشتركة، نظرية الشخصية المعنوية، نظرية المشروع ونظرية الأموال المخصصة.

1.2.3.1. نظرية الملكية المشتركة

قبل منتصف القرن التاسع عشر كانت الوحدة المحاسبية متمثلة في صورة مشروعات فردية، أو شركات أشخاص تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم، حيث لا يفصل القانون بين الذمة المالية للمشروع وذمة صاحبه أو الشركاء المتضامنين الذين يمثلون أصحابه، وما يميز هذه النظرية هو أن أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للمنشأة، وليست مملوكة للمؤسسة نفسها، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في المؤسسة، حيث أن هناك فرقا جوهريا بين ملاك المؤسسة ودائني المؤسسة، فالفريق الأول فقط هو الذي تربطه بالمؤسسة رابطة الملكية أما الثاني فتربطه بالمؤسسة علاقة الدائنية والمديونية.[1] ص114-115

يتمثل محور اهتمام المحاسبة عند تطبيق هذه النظرية في قياس حقوق الملكية، على اعتبار أن طبيعة الوحدة المحاسبية مكونة من الأشخاص الملاك أصحاب المؤسسة، ويسعون إلى تحقيق أهدافهم، وتزداد حقوق أصحاب الملكية بزيادة الإيرادات ، وتنخفض ملكيتهم بالمصاريف، ويقع على عاتقهم مسؤولية تحمل الالتزامات، وعليه فان معادلة الميزانية حسب هذه النظرية تأخذ الشكل التالي [37] ص108:

حقوق الملكية = الأصول – الالتزامات.

2.2.3.1. نظرية الشخصية المعنوية

في أواسط القرن التاسع عشر ظهرت الحاجة إلى استثمار أموال ضخمة في المؤسسات الاقتصادية، مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة، وبالتالي انفصال الملكية عن الإدارة، وقد أدى هذا الانفصال إلى ظهور أراء ومفاهيم متعارضة لنظرية الملكية المشتركة باعتبارها لا تتلاءم ولا تفسر طبيعة المؤسسة في ظل الظروف الجديدة، الأمر الذي دفع علماء المحاسبة إلى تطوير نظرية الشخصية المعنوية [4] ص411. وفي هذه النظرية أصول المؤسسة مملوكة للمؤسسة نفسها كونها شخصا معنويا، أما أصحاب المؤسسة فلهم مجرد حق على هذه الأصول ، حق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع، وحق في الأصول عند التصفية، وأساس هذا الرأي أنه لا فرق في نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المؤسسة ودائني المؤسسة، حيث أنهم جميعا في حكم المستثمرين، كل يقدم أمواله لاستثمارها في أعمال المؤسسة رغبة في الحصول على عائد على هذه الأموال.[1] ص116

وضمن هذه النظرية ينظر إلى المؤسسة على أنها مستقلة ومنفصلة عن أصحاب رأس المال، أي أن المؤسسة هي محور الاهتمام وهي التي تملك الموارد، ومسؤولة عن الالتزامات اتجاه أصحاب رأس المال والدائنون، وبالتالي فالوحدة المحاسبية تسعى للتوفيق بين أصحاب المصالح في المؤسسة، وتأخذ المعادلة المحاسبية وفق هذه النظرية الصورة التالية [37] ص110:

الأصول = الحقوق= حقوق الغير+ حقوق المساهمين.

3.2.3.1. نظرية المشروع

تعد نظرية المشروع أحد التفسيرات الشاملة لمفهوم الشخصية المعنوية، فهي مفهوم أكثر اتساعا من مفهوم نظرية الشخصية المعنوية، ولكنها من ناحية أخرى اقل جودة تعريفا وتحديدا لمجالها، فينظر إلى المؤسسة وفق نظرية المشروع باعتبارها مؤسسة اجتماعية أو تنظيم اجتماعي تعمل لصالح أطراف عديدة ذات مصلحة واهتمام بتلك المؤسسة، وتظهر أهمية هذا المفهوم لنظرية المشروع بصفة خاصة في الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم وفي الشركات متعددة الجنسيات التي تتوجه نحو مزيد من التمركز والاندماج، مما جعلها تتطور إلى مؤسسات اقتصادية عملاقة.[32] ص163

ونتيجة هذا المفهوم العام للمسؤولية الاقتصادية والاجتماعية، ظهر مفهوما جديدا للدخل أكثر ملاءمة، وهو مفهوم القيمة المضافة، وتعني القيمة المضافة الكلية التي تحققها المؤسسة القيمة السوقية للسلع والخدمات المنتجة في المؤسسة مطروحا منها قيمة السلع والخدمات التي اقتنتها المؤسسة عن طريق استلامها وتحويلها من مؤسسات أخرى. والقيمة المضافة هو مفهوم اقتصادي مأخوذ أساسا من المحاسبة الوطنية.[32] ص164

4.2.3.1. نظرية الأموال المخصصة

يقصد بنظرية الأموال المخصصة الشخصية المعنوية في المحاسبة الحكومية والمؤسسات غير الهادفة إلى تحقيق الربح، وتهدف هذه النظرية إلى حماية الأموال الموضوعة بتصرف المؤسسة، وأساس المحاسبة في نظرية الأموال المخصصة ليس ملاك المؤسسة كما هو الحال في نظرية الملكية المشتركة، وليس المؤسسة نفسها كما هو الحال في نظرية الشخصية المعنوية، بل هو مجموعة من الأصول ومن القيود المتعلقة باستخدام هذه الأصول، وتسمى هذه الأصول والقيود المتعلقة باستخدامها "الصندوق المخصص" أو "الأموال المخصصة"، وتعرف الوحدة المحاسبية انطلاقا من بنود الأصول والاستخدامات لها، وبالتالي تعتبر قائمة الموارد والاستخدامات هي القائمة المالية الأكثر أهمية في نظرية الأموال المخصصة.[4] ص416

تنظر نظرية الأموال المخصصة إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها مجموعة من الموارد الاقتصادية الموجهة الاستخدام، وتأخذ معادلة الميزانية في هذه النظرية الشكل التالي:

الأصول = القيود والالتزامات على هذه الأصول.

3.3.1. الفروض المحاسبية

تعتبر الفروض المحاسبية جملا إخبارية يصعب اختبارها أو إثبات صحتها، فهي تمثل الأساسيات أو حجر الزاوية في اشتقاق المبادئ المحاسبية، ويمكن اعتبارها أشمل وأعم من المبادئ المحاسبية، فهي مسلمات وبديهيات لأغراض إعداد التقارير المالية، ويمكن تلخيص المعايير الأساسية بالنسبة للفروض المحاسبية على النحو التالي [38] ص36-37:

- يجب أن تكون ذات صلة بتطوير المنطق المحاسبي، أي أنها يجب أن تستعمل كقاعدة أساسية للاشتقاق المنطقي من أجل فرضيات أخرى.
- يجب أن تقبل على أنها صحيحة من قبل المشاركين في النقاش والجدل على كونها سابقة، أو نقطة بداية مفيدة كافتراض في تطوير المنطق المحاسبي.

ويجمع الكتاب على أن الفروض المحاسبية الأساسية والتي تتعلق بالهيكل المحاسبي أربعة فروض وهي:

1.3.3.1. فرض الوحدة المحاسبية

ينص فرض الوحدة المحاسبية على إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية بمعزل عن أنشطة ملاكها، أو أي وحدة محاسبية أخرى، حيث تحتفظ المؤسسة بسجلات ودفاتر محاسبية خاصة بها، ولعل اعتبار الملاك كغيرهم من الدائنين والتزام المؤسسة اتجاههم كالتزامها اتجاه الآخرين هو شكل من أشكال ممارسة هذا الفرض المحاسبي، ويجب الإشارة هنا إلى أن الاستقلالية لا تعني فقط الاستقلالية للوحدة المحاسبية عن ملاكها، بل قد تشمل استقلالية الأقسام والفروع المختلفة داخل المؤسسة الواحدة رغم الإفصاح في نهاية المطاف عن أنشطة هذه الأقسام في قوائم مالية موحدة. [27] ص22

2.3.3.1. فرض الاستمرارية

يشير هذا الفرض إلى أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وتقديم خدماتها إلى وقت غير محدد، أي أن المؤسسة وجدت لتستمر في أداء عملها، وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المؤسسة وأصولها، وكذلك حساب أقساط الاهتلاكات، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى طويلة الأجل وقصيرة

الأجل، وفي حالة تواجد دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المؤسسة في الأمد القريب، كأن يكون في نية الإدارة تصفية المؤسسة فذلك يعتبر مبرر على عدم استخدام فرض الاستمرارية، وفي هذه الحالة لن يكون من المناسب أن يتم قياس بنود الأصول على أساس تكلفتها التاريخية، ويمكن اعتماد صافي القيمة البيعية المنتضر تحصيلها لتقييم الأصول، بينما تقيم الخصوم على أساس القيمة الحالية التي سوف تتحملها المنشاة للوفاء بالتزاماتها.[37] ص50

3.3.3.1. فرض ثبات قيمة وحدة النقد

تعتبر الوحدة النقدية وحدة قياس عامة ونمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير الأحداث المالية خلال الدورة المحاسبية بالكامل، ويفترض المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد متجاهلين ارتفاع المستوى العام للأسعار، ولكن هذا الافتراض بعيد عن الواقع في ظل ظروف التضخم النقدي السائد في العصر الحديث، لذا لقي هذا الفرض انتقادا شديدا من قبل الاقتصاديين الذين يرون ضرورة اخذ تقلبات الأسعار بعين الاعتبار، وعلى اثر ذلك يتم تعديل البيانات المحاسبية لكي تصبح متجانسة وقابلة للمقارنة، ولكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي معبرين عن الحقيقة.[22] ص18

4.3.3.1. فرض الفترة المحاسبية

بموجب هذا الفرض تقسم الحياة المستمرة للمنشأة إلى فترات زمنية متساوية، يتم في نهايةكل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد إعداد ما يعرف بالحسابات الختامية، حيث أن الفترة الزمنية (سنة ميلادية عادة) تعتبر قصيرة نسبيا بالقياس إلى عمر المؤسسة، لذا كان من الضروري تبني أساس الاستحقاق في إعداد لقوائم المالية، وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية، بالإضافة إلى تطبيق مبدأي المقابلة والاعتراف بالإيرادات والمصروفات، من جانب أخر فان تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة أغراض المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية التي تتطلب إعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية، تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة.[20] ص44

4.3.1. المبادئ المحاسبية

قامت مهنة المحاسبة بتطوير قواعد وأحكام تم اشتقاقها من أغراض ومفاهيم المحاسبة، تحكم تطوير الطرق المحاسبية، وتنظم إجراءات إثبات وقياس الأحداث المالية لمنشآت الأعمال المختلفة والتقرير عنها، وأصبحت مقبولة قبولا عاما، أطلق عليها اسم مبادئ محاسبية، وتنبع أهمية المبدأ المحاسبي من

قبوله العام من قبل الأكاديميين وأهل المهنة من المحاسبين، وهي ليست مجموعة من القوانين الجامدة، وإنما تطبيقات ومفاهيم وأعراف من صنع البشر تخضع للتقييم والتعديل كلما استدعت الظروف ذلك عندما يكون بالإمكان التوصل إلى ما هو أفضل منها، فالمبدأ يتمثل في خطوة إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب، عند أثبات العمليات والأحداث الاقتصادية وإعداد وعرض البيانات المالية.[35] ص54

وهناك اتفاق عام على أربعة مبادئ محاسبية أساسية تحضي بإجماع جمهور المحاسبين وأهل المهنة وهي:

1.4.3.1. مبدأ التكلفة التاريخية

بموجب هذا المبدأ فان التكلفة هي أفضل أساس لتقييم موجودات المؤسسة، وتتضمن التكلفة جميع النفقات والمصروفات التي تكبدتها المؤسسة في الحصول على الأصل وحتى أصبح جاهزا للاستعمال في مكانه المخصص له بالمؤسسة، وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، ذلك لان الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير، كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها.[38] ص42

لكن بالرغم ما تقدم إلا أن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات، وخاصة في حالة التضخم، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية، وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسآت الاقتصادية، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية لفترات محاسبية متتالية، فالتقلبات الكبيرة في القوة الشرائية لوحدة النقود في حالة التضخم تؤدي إلى نقص المنفعة في استخدام التكلفة التاريخية، الأمر الذي أدى إلى المطالبة باستبدال هذا المبدأ بمبدأ التكلفة الاستبدالية أو القيمة الجارية للوصول إلى نتائج أكثر واقعية وتمثيلا لقيمة الموجودات، وتقديم نتائج أفضل لمتخذي القرارات الاستثمارية.[38] ص43

2.4.3.1. مبدأ الاعتراف بالإيراد

تؤدي عملية بيع السلع أو تقديم الخدمات في المؤسسة إلى زيادة في أصول المؤسسة أو نقصان في التزاماتها، أو الاثنين معا، وهذا ما يسمى التدفق النقدي الداخل (الإيراد)، والذي ينجم كذلك عن استخدام موجودات المؤسسة كالإيجار والفوائد الدائنة، ويعتبر الإيراد المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع وتقديم الخدمات، ويقاس بالنقدية أو ما يعادلها.[37] ص52

لكن اختلفت الآراء حول تحديد الحدث الرئيسي المحدد لتوقيت الاعتراف بالإيراد، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في المعيار رقم 18 "الايراد" الشروط اللازم توفرها للاعتراف بالإيراد كالتالي [39] ص272-273:

- نقل البائع للمشتري المخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بملكية السلع.
- تنازل البائع للمشتري عن السيطرة الإدارية للسلعة بالدرجة العادية المرتبطة بها، والرقابة عليها.
- إمكانية قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.
- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة ببيع البضاعة إلى البائع.
- إمكانية قياس التكاليف التي تم تكبدها، أو التي سيتم تكبدها، في سبيل بيع السلعة بشكل موثوق

3.4.3.1. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات

تتلخص أهمية هذا المبدأ كونه يشكل مدخلا أساسيا لتحديد الدخل المحاسبي، حيث يتم بموجبه المقارنة والمقابلة بين إيرادات الفترة المالية من جهة ومصاريفها من جهة أخرى، للتعرف على نتائج الأعمال، وقد عرف هذا المدخل بمدخل العمليات، وهو المدخل الأكثر انسجاما مع كون المحاسبة نظاما للمعلومات، وكونها نشاطا خدميا يسعى لخدمة أصحاب الصلة والمستفيدين، حيث يتم من خلاله التعريف بمصادر الدخل ومكوناته والأهداف والعمليات والظروف التي أدت إلى تحققه، واهم ما يميز هذا المبدأ ما يلي [27] ص25-26:

- استناده إلى العلاقة السببية بين الانجاحات المتحققة خلال فترة زمنية معينة (الإيرادات) والمجهودات المبذولة خلال نفس الفترة (المصروفات) للحصول على تلك الإيرادات.
- استخدامه كأساس لتطبيق الكثير من المعالجات المحاسبية مثل اهتلاك الأصول الثابتة، توزيع تكاليف البحث والتطوير، وتكاليف استكشاف الأصول والموارد الطبيعية.

4.4.3.1. مبدأ الإفصاح التام

يعني هذا المبدأ أن القوائم المالية يجب أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدميها، فإذا تبين أن عدم وجود معلومات معينة يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية فانه يتعين تقديم هذه المعلومات، وعادة ما تقدم المعلومات اللازمة للمستخدمين إما في صلب القوائم المالية، أو كمعلومات إضافية وملاحظات على القوائم أو في جداول ملحقة، ومن أمثلة المعلومات التي يفصح عنها كإيضاحات للقوائم المالية: أهم السياسات المحاسبية المتبعة، خطط الحوافز للعاملين، القضايا المرفوعة على المؤسسة

والالتزامات العرضية والمحتملة، والجداول الملحقة مثل المعلومات عن اثر التغير في مستويات الأسعار والبيانات القطاعية.[40] ص50-51

إضافة إلى هذه المبادئ المحاسبية الأربعة هناك مبادئ محاسبية أخرى، المتمثلة في مبدأ الموضوعية، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ القابلية للمقارنة ومبدأ الثبات في السياسات المحاسبية، والتي وقع حولها الخلاف بين الكتاب من حيث تصنيفها، فهناك من يصنفها ضمن المبادئ المحاسبية، وهناك من يعتبرها سياسات محاسبية وهناك من يعتبرها من القيود المحاسبية، إلا أنها أعتبرت ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية*.

5.3.1. الجانب التطبيقي في نظرية المحاسبة

يتمثل الجانب التطبيقي لمجال المحاسبة في مجموعة السياسات المحاسبية المنتهجة من طرف مديرية المؤسسة، بما فيها الطرق والأساليب وأسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارساتهم المهنية، وقد عرف المعيار المحاسبي IAS(1) "عرض القوائم المالية" السياسات المحاسبية بأنها: "عبارة عن المبادئ المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المتبعة من طرف المؤسسة في إعداد وعرض البيانات المالية".[35] ص72

وبالتالي فالسياسات المحاسبية تتمثل في مجموع الخيارات الخاصة بالمتغيرات المحاسبية، المحددة من طرف مديرية المؤسسة لإتباعها، مع احترام القيود التنظيمية الخاصة بشكل ومحتوى القوائم المالية، حيث أن هذه الأخيرة تمثل أداة اتصال بين المؤسسة ومحيطها، والهدف من السياسة المحاسبية هو تحقيق طموحات مديرية المؤسسة مثل: التخفيض من الخسائر المعلن عنها، تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، أو التعظيم من الأرباح الجارية، وبصفة عامة العمل على التسيير الاستراتيجي للنتيجة.[41] ص962-963

ويمكن حصر الجانب التطبيقي في مجال المحاسبة في ثلاث عناصر متتابعة وهي [42] ص271-273:

- المعايير: تمثل المعايير التعبير عن مجموعة من الأوامر الوجوبية، ومجموعة من البدائل الممكنة التطبيق للمعالجة المحاسبية لموضوع معين، وتصدر حاليا من منظمات مهنية، وتحظى

*- انظر في الجزء الثاني من هذا الفصل.

بقوة الإلزام في كثير من الدول، ومن بين المعايير المحاسبية مثلا المعيار المحاسبي الدولي رقم(17) الخاص بمحاسبة عقود الايجار.

- القواعد: القواعد تمثل المنهجية أو النظامية في تطبيق الأسلوب، بمعنى أن كل أسلوب يحتاج إلى مجموعة من القواعد لتطبيقه تمثل مجموعة من الخطوات المحددة، ومن أمثلة القواعد المحاسبية: طرق اهتلاك الأصول الثابتة، طرق تقويم المخزون.
- الأساليب: تمثل الأساليب البدائل الأساسية الواجب إتباعها عند تطبيق القياس أو التوصيل في المجال المحاسبي، وعلى ذلك فالأساليب تمثل مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال المهنة، والتي تكفل القيام بعمليتي القياس والتوصيل طبقا للهدف والمبادئ المحددة لذلك، مثل أسلوب التكلفة التاريخية في تقييم وحدات المخزون، أسلوب الاهتلاك وفقا للقسط الثابت.
- الإجراءات: أما الإجراءات فتتمثل في الخطوات التي يتبعها المحاسب أثناء تطبيق قاعدة معينة لتحقيق هدف الأسلوب على الوجه المطلوب، ويجب أن تكون تلك الإجراءات متكاملة ومناسبة لظروف معينة، مثل الإجراءات التي يتبعها المحاسب في تطبيق أسلوب المستوى العام للأسعار في ظروف التضخم عند تقييم الأصول الثابتة.

ويبدو مما سبق انه هناك العديد من العقبات التي تعترض نجاح الإطار الفكري للمحاسبة في تحقيق أغراضه، وتتمثل أهم هذه العقبات فيما يلي [43] ص25:

- تأثير عملية تحديد المبادئ المحاسبية بالعديد من القوى المتعارضة، وصعوبة الحصول على موافقة جماعية على أية مجموعة من المبادئ المحاسبية.
- تعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية، وعدم وجود تطابق بين احتياجاتهم من المعلومات.
- الحاجة إلى إعادة النظر باستمرار في هذا الإطار، لإدخال اثر أي تغيرات بيئية مستجدة.

خلاصة الفصل

إن تطور المحاسبة كان متزامنا مع تطور أهدافها وزيادة مستخدمي المعلومات المحاسبية، فبعدما كانت تهتم بالتسجيل والتبويب للبيانات المالية، أصبحت تبحث في كيفية معالجة هذه البيانات المالية لتحولها إلى معلومات مالية مهمة ومفيدة في ترشيد القرارات الاقتصادية.

تعتبر الثورة الصناعية التي ظهرت في القرن التاسع عشر من أهم العوامل التي دفعت بتطور الفكر المحاسبي، نتيجة كثرة المعاملات التجارية والأحداث الاقتصادية، ومما زاد من الاهتمام بالبحث في المجال المحاسبي هو ظهور شركات المساهمة، والتي أعقبتها الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 وما ترتب عليها من مشاكل محاسبية، مما دفع بالمنظمات المهنية إلى الاتحاد فيما بينها لحماية المحاسب وإرساء قواعد محاسبية ملائمة للظروف الاقتصادية السائدة، واهم ما أسفرت عليه هذه الاتحادات والهيئات المهنية هو التوجه نحو البحث في منفعة المعلومات المحاسبية بدلا من البحث في تأصيل المبادئ المحاسبية، ومحاولة إرساء توافق محاسبي على المستوى الدولي، بحيث تم التوصل إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي تسمى حاليا بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للتكفل بوضع معايير محاسبية دولية، وكان وراء كل هذا هو الاهتمام الكبير بإعداد المعلومة المحاسبية بالدرجة الأولى للمستثمرين، لكونهم هم الذين يتحملون المخاطر ، وبالتالي فهم أولى بالاستفادة من المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاقتصادية.

فقد كان لهذا الاتجاه الجديد للمحاسبة بالبحث حول معيار المنفعة للمعلومات المحاسبية اثر على دور المحاسبة، التي أصبحت كنظام معلومات يهدف إلى إعداد قوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة في ظل الظروف السائدة، حتى يستفيد منها مستخدميها في اتخاذ القرارات والتنبؤ بمستقبل المؤسسة، وهذا ما استلزم إعادة النظر في بعض الفروض والمبادئ المحاسبية التي أصبحت غير صحيحة في ظل ظروف التضخم، حيث أن إعداد القوائم المالية في ظل التضخم اعتمادا على هذه الفروض والمبادئ المحاسبية، خاصة فرض ثبات وحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية، قد يظلل مستخدميها في اتخاذ القرارات، كونها لا تعكس حقيقة الظرف الاقتصادي السائد نتيجة ارتفاع الأسعار.

الفصل 2
التضخم النقدي وتأثيره على القوائم المالية

تميز النصف الأول من القرن العشرين بفترات حرب، وفترات كساد وتضخم، ونتيجة هذه الظروف مجتمعة وتزايد اهتمام الجمهور بنفعية المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، ظهرت مشاكل محاسبية عديدة منها مشكلة تأثير التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مختلف المؤسسات عن طريق القوائم المالية.

وكما هو معلوم أن المحاسب يعتمد في إعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا شك أن هذه المبادئ كان لها الأثر الأكبر في صب أساليب القياس التقليدية في المحاسبة ضمن قالب معين وجدت من الصعب عليها الخروج منه، وإلا كان ذلك خروجا عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وللتعرض إلى جوانب هذه المشكلة وتحليلها، سوف نتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

- ماهية التضخم وأسبابه وأثاره الاقتصادية والاجتماعية
- القوائم المالية.
- اثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية

1.2. ماهية التضخم وأسبابه وأثاره الاقتصادية والاجتماعية

تعتبر مشكلة التضخم من احدى المشاكل الاقتصادية الهامة التي تواجه الكثير من دول العالم، المتقدمة منها والنامية على حد سواء، حيث يأتي التضخم في مقدمة الاختلالات المالية والنقدية التي تعاني منها هذه الدول، ويترتب عليه العديد من الآثار السلبية على كافة جوانب الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية. و تنشا مشكلة التضخم ابتدءا من سبب معين ثم لا تلبث أن تتحول إلى عملية تتراكم آثارها خلال بعد زمني معين، كما أنها تظهر وتستمر نتيجة تفاعل مجموعة متداخلة من العوامل النقدية والسيكولوجية والهيكلية.[44] ص222

وسوف نعالج موضوع التضخم هنا بصورة مبسطة ومختصرة بما يتفق مع طبيعة الدراسة في هذا المستوى.

1.1.2. مفهوم التضخم وأنواعه

يعد التضخم من الظواهر الاقتصادية التي لم توصف بتعريف واضح ومحدد من المفكرين والباحثين المهتمين بدراسة الظواهر النقدية والاقتصادية، لان العوامل والأسباب التي تساهم في تغذية الضغوط التضخمية تختلف من بلد لأخر ومن فترة لأخرى، فمفهوم التضخم يستخدم لوصف ظواهر عديدة تشمل الزيادة في مستويات الأسعار، الزيادة في مستويات الدخول والأجور، التضخم في العملة والتضخم في التكاليف، إلا أن محور دراستنا هذه يرتكز على الارتفاعات المتتالية في الأسعار المحلية.

1.1.1.2. مفهوم التضخم

تعددت تعاريف التضخم في الفكر الاقتصادي، وذلك من خلال العديد من الكتابات التي تناولت هذه الظاهرة ، حيث نجد من أهم التعاريف الشاملة التعريف الذي قدمه Emelegames عن التضخم بانه: "حركة صعودية للأسعار تتصف بالاستمرار الذاتي، تنتج عن فائض الطلب الزائد على قدرة العرض".[45] ص37

وقد تميز هذا التعريف بما يلي [45] ص37:

- أن التضخم حركة مستمرة تأخذ معها الأسعار نحو الارتفاع.
- أن حركة الأسعار تتصف بالاستمرار أو الدوام الذاتي.
- انه يقصد بفائض الطلب في هذا التعريف كل من الطلب على الاستهلاك والطلب على الاستثمار، وفائض الطلب عبارة عن الفرق بين الكمية المطلوبة والكمية المعروضة عند سعر معين.
- إن التعريف ذكر قدرة العرض، إذ أن زيادة الطلب في لحضه معينة إذا لم يقابلها زيادة في الإنتاج يتعرض الاقتصاد للتضخم، أما ارتفاع الأسعار الذي يصاحب زيادة التشغيل قبل الوصول لمرحلة التشغيل الشامل فلا يمكن اعتباره ارتفاعا تضخميا.

وقد عرف أيضا التضخم من بعض الاقتصاديين على انه [46] ص191:

- يتمثل في وجود فائض طلب على السلع والخدمات بما يفوق القدرة على الإنتاج من خلال الجهاز الإنتاجي المحلي.

- يتمثل في الانخفاض المستمر في القوة الشرائية للنقود، وذلك لان القوة الشرائية لوحدة النقود ما هي إلا مقلوب المستوى العام للأسعار، أي:
(القوة الشرائية لوحدة النقد= 1\ المستوى العام للأسعار).
وبالتالي فان ارتفاع المستوى العام للأسعار يترتب عليه انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقود بنفس نسبة الارتفاع في المستوى العام للأسعار.
- يتمثل في الارتفاع المستمر في نفقة المعيشة، وذلك بسبب الانخفاض المستمر في الدخول الحقيقية للأفراد، بحيث (الدخل الحقيقي للفرد= الدخل الاسمي \ المستوى العام للاسعار).
وبالتالي فان ارتفاع المستوى العام للأسعار بمعدل يفوق معدل الزيادة في الدخول الاسمية للأفراد، يترتب عليه انخفاض الدخول الحقيقة لهم.

كما أن التضخم ليس شيئا حياديا، ولكن تابع لمتغيرات أخرى للبيئة الاقتصادية مثل مستوى الطلب والعرض، معدل النمو، حالة المنافسة، درجة الاحتكار، مركز المنتج في مواجهة المنتجات الأخرى المكملة أو المنافسة أو البديلة، كالتقدم العلمي أو التكنولوجي، التقادم، السياسة النقدية، معدل الفائدة وسياسة الائتمان، ندرة المواد الأولية، المستوى العام للأسعار وعلاقة الأسعار بالسياسة الاجتماعية والضريبية وبتكاليف الإنتاج، وتحدد كل هذه المتغيرات في دائرة عالمية ووطنية. [47] ص354-355

2.1.1.2. أنواع التضخم

نظرا لان معدلات التضخم تتفاوت فيما بين الدول وحتى في نفس الدولة من فترة إلى أخرى، فينقسم التضخم وفقا لذلك إلى:

1.2.1.1.2. التضخم المعتدل

وهو ارتفاع محدود في المستوى العام للأسعار، ويكون ارتفاع مستوى الأسعار مستقرا إلى حد ما، وفي حالة استمراره لفترة زمنية طويلة يطلق عليه بالتضخم الزاحف، وفي ظله تنخفض قيمة العملة باستمرار غير أن النظام النقدي يؤدي وظائفه بكفاءة.[46] ص302

2.2.1.1.2. التضخم المرتفع (الجامح)

يعد هذا النوع من أكثر أنواع التضخم ضررا على الاقتصاد الوطني، وذلك نظرا لارتفاع المستوى العام للأسعار بصورة سريعة ومتوالية دون توقف، بحيث ينجم عنه أثارا اقتصادية كبيرة يصعب على السلطات الحكومية الحد منها أو معالجتها في الأجل القصير، حيث تفقد النقود لقوتها الشرائية ووظيفتها

كمخزن للقيمة، مما يترتب عليه قيام الأفراد بالتخلص من النقود التي بحوزتهم واستبدالها بعملات أخرى، أو استخدامها في اقتناء أصول عينية، أو استثمارها في قطاعات غير إنتاجية، مما يترتب عليه انخفاض في إجمالي قيمة المدخرات القومية [48] ص62. ويحدث هذا التضخم نتيجة الإفراط في عرض النقود، والنقص غير الطبيعي في عرض السلع الناجم عن حالات الحروب والاضطرابات السياسية والكوارث الطبيعية.[49] ص30

وحسب المعيار المحاسبي الدولي (29) IAS " التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" يمكن التعرف على الاقتصاديات نشطة التضخم من خلال المؤشرات التالية [50] ص160:

- تفضيل الجمهور الاحتفاظ بثروته على شكل أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبيا، ولا يتم الاحتفاظ بالنقود المحلية حيث يتم استثمارها وقت اقتنائها للمحافظة على قوتها الشرائية.
- نظرة الجمهور إلى النقود ليس من وجهة نظر العملة المحلية بل من وجهة نظر العملة الأجنبية المستقرة نسبيا، وبذلك يتم تبادل الأسعار باستخدام تلك العملة.
- اختلاف الأسعار التي تتم بها المبيعات والمشتريات على الأجل، وذلك للتعويض عن الخسارة المحتملة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى لو كانت هذه الأخيرة قصيرة.
- وصول معدل التضخم التراكمي خلال ثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو زيادته عن ذلك.

3.2.1.1.2. التضخم المكبوت

يشير هذا النوع إلى التضخم المستمر غير الواضح، نظرا لتدخل السلطات الحكومية في توجيه سير حركة الأسعار، من خلال إصدار التشريعات والضوابط الإدارية مما يحد من حرية العوامل الاقتصادية في العمل بحرية تامة، وتهدف الدولة من ذلك إلى الحد من الارتفاعات المستمرة في الأسعار بتحديد المستويات العليا لها، إلا أن ذلك لا يعني القضاء على الظواهر التضخمية إنما محاولة التخفيف من حدتها.[48] ص58-59

عند النظر في وجود مثل هذه الاختلافات فيما يتعلق بمعدلات الإرتفاع في المستوى العام للأسعار وسرعة تزايدها، نتأكد من المعنى الحقيقي للتضخم باعتباره "عملية تحدث في بعد زمني معين إبتدءا بصدمات تعرف بالصدمات التضخمية، يكون مصدرها جانب الطلب أو جانب العرض أو بسبب توافر مجموعة عوامل أخرى مرتبطة بهيكل الاقتصاد ومعدلات نمو مختلف الأنشطة فيه، وهذه العملية تستمر في أن تغذي نفسها بسبب عوامل أخرى كثيرة من أهمها عامل التوقعات".[44] ص225

2.1.2. أسباب التضخم

رغم تعدد أسباب التضخم إلا أن معظم النظريات المفسرة للتضخم تقوم على فكرة أساسية وهي التفاعل بين الطلب الكلي والعرض الكلي، كما يرجع العديد من الاقتصاديين التضخم في الدول النامية إلى الاختلافات الهيكلية التي ترتبط باقتصاديات هذه الدول، ولذا تنقسم النظريات المفسرة لأسباب التضخم إلى ثلاث نظريات وهي: نظريات الطلب، نظرية العرض، النظرية الهيكلية.

1.2.1.2. نظريات الطلب

تتفق هذه النظريات في أن السبب الرئيسي للتضخم هو حدوث زيادة في الطلب الكلي على السلع والخدمات، ولكنها تختلف فيما بينها في الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب الكلي، ومن أهم هذه النظريات ما يلي:

1.1.2.1.2. النظرية الكلاسيكية

تعد معادلة "فيشر" من أقدم النظريات التي تناولت النقود وتفسير تقلباتها، وتقوم هذه النظرية على أن التضخم يرجع إلى تزايد كمية النقود، أي أن كمية النقود تتحدد وفق قوى العرض والطلب شأنها في ذلك شان بقية السلع الأخرى، حيث قيمة النقود تتناسب عكسيا وبنفس النسبة مع التغير في كميتها، وذلك بافتراض ثبات سرعة تداولها، كما يتحدد التضخم أيضا وفق معادلة "كامبردج" حسب تغير نسبة الدخل المحتفظ بها في صورة نقود سائلة، حيث يؤدي انخفاض تلك النسبة إلى ارتفاع مستويات الأسعار [49] ص50-51. وبالتالي وفق هذه النظرية يمثل التضخم ظاهرة نقدية بحتة سببها زيادة كمية النقود، وما يترتب عليها من زيادة الطلب الكلي، ومن ثم ارتفاع مستوى الأسعار.

2.1.2.1.2. النظرية الكنزية

وفقا لهذه النظرية فان سبب التضخم هو حدوث زيادة في الطلب الكلي الفعال، بمعنى حدوث زيادة في الطلب الكلي لا تعادلها زيادة في الناتج أو العرض الكلي، مما يترتب على ذلك ارتفاع في المستوى العام للأسعار، وترجع هذه النظرية سبب زيادة الطلب الكلي إلى زيادة احد مكوناته المتمثلة في: الاستهلاك، الاستثمار، الإنفاق الحكومي وصافي الصادرات، عكس النظرية الكلاسيكية التي ترجع سبب زيادة الطلب الكلي إلى زيادة عرض النقود.[51] ص171

وقد فرق كينز بين مرحلتين للتضخم حسب ظروف التشغيل في النشاط الاقتصادي، وهو انه إذا كان الاقتصاد دون مستوى التشغيل الكامل أو عند مستوى التشغيل الكامل، ففي الحالة الأولى يكون

التضخم جزئي ويزداد معدل الارتفاع في الأسعار كلما اقترب الاقتصاد من مستوى التشغيل الكامل، وفي الحالة الثانية تتفق النظرية الكنزية مع النظرية الكلاسيكية في أن زيادة الطلب تنعكس في ارتفاع الأسعار فقط وتمثل تضخم صافي.[51] ص172

إضافة إلى النظرية الكمية التي ترجع التضخم إلى تزايد كمية النقود، والنظرية الكنزية التي ترجع التضخم إلى زيادة الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري، هناك المدرسة السويدية التي ترجع ظاهرة التضخم إلى زيادة الاستثمار المخطط، ويعني هذا أن الطلب اكبر من العرض وبالتالي ارتفاع مستوى الأسعار، مما يؤدي إلى عدم تحقق بعض خطط الشراء في أسواق السلع وأسواق عوامل الإنتاج، ووجود دخول غير متوقعة للمنتجين. [45] ص94

2-1-2-2- نظرية العرض

وفقا لهذه النظرية يرجع التضخم إلى الزيادة في تكاليف الإنتاج، مما يترتب عليها انخفاض أرباح رجال الأعمال، وبالتالي نقص العرض الكلي، ومن أهم العوامل التي تترتب عليها زيادة تكاليف الإنتاج ما يلي [52] ص102-103:

- زيادة الأجور والمرتبات بمعدلات تفوق معدلات الزيادة في الإنتاجية.
- زيادة أسعار مستلزمات الإنتاج سواء المحلية أو المستوردة.

وتجدر الإشارة هنا إلى انه قد ينتقل التضخم من العالم الخارجي إلى الاقتصاد المحلي نتيجة لارتفاع أسعار مستلزمات الإنتاج المستوردة، وهذا ما يعرف بالتضخم المستورد.

ويترتب على استمرار ارتفاع المستوى العام للأسعار أمران [51] ص157:

- محاولة النقابات العمالية المحافظة على الأجر الحقيقي الثابت من خلال المطالبة بزيادة الأجور النقدية.
- محاولة رجال الأعمال زيادة أرباحهم بصورة مستمرة عن طريق رفع أسعار السلع والخدمات.

ونتيجة مطالبة النقابات العمالية بزيادة الأجور من ناحية، ومحاولة رجال الأعمال رفع الأسعار بهدف المحافظة على أرباحهم من جهة اخرى، تزداد معدلات التضخم، وفي نفس الوقت تزداد معدلات البطالة، وتعرف هذه الظاهرة بظاهرة الركود التضخمية.

2.1.2.3. النظرية الهيكلية

ترجع هذه النظرية التضخم في الدول النامية إلى الاختلالات الهيكلية في البنيان الاقتصادي

والاجتماعي والسياسي لهذه الدول، ومن أهم هذه الاختلالات ما يلي:

- اختلال علاقات النمو بين القطاعات المختلفة: يمكن أن يترتب على تغير هيكل الطلب في الدول النامية (حتى في حالة عدم وجود فائض في الطلب الكلي) ظهور ضغوط تضخمية، وذلك لعدم قدرة الموارد على الانتقال بصورة متماثلة بين القطاعات المختلفة. [44] ص237

- انخفاض مرونة عرض المنتجات الزراعية: حيث أن الطلب على المنتجات الزراعية ينمو بمعدلات تفوق معدلات نمو إنتاجها، مما يترتب عليه زيادة أسعارها ، وزيادة حدة الضغوط التضخمية في هذه الدول، وذلك بسبب ارتفاع معدلات النمو السكاني في معظم الدول النامية، وتحيز السياسات الاقتصادية بهذه الدول ضد القطاع الزراعي.[46] ص300

- طبيعة عملية التنمية: حيث تركز عمليات التنمية في مراحلها الأولى على مشروعات البنية الأساسية، التي لا تسهم في زيادة العرض الكلي من السلع والخدمات في الوقت الذي يترتب عليها زيادة في الدخول والإنفاق، وحتى في حالة الاستثمارات في المشروعات الإنتاجية (خاصة الكبرى منها) فهناك الفترة التي تنقضي بين الإنفاق في المشروع وتحقيقه للإنتاج، ففي هذه الفترة تزداد الدخول ويزداد الإنفاق دون أن تقابله زيادة في الإنتاج، وينعكس هذا في زيادة مستويات الأسعار.[46] ص300

- ظهور ما يعرف بتضخم الإنتاجية: إن ارتفاع الأجور في بعض القطاعات بسبب ارتفاع معدلات الإنتاجية فيها، عادة ما يتبعه المطالبة بزيادة مماثلة في الأجور من قبل عمال قطاعات أخرى لم تحدث فيها زيادة في الإنتاجية، وهذا بدوره سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج، مما يدفع المستوى العام للأسعار للارتفاع للمحافظة على هامش الربح من طرف أصحاب المؤسسات. [44] ص241

3.1.2. قياس التضخم

تعتمد عملية قياس التضخم في أي اقتصاد على محورين اساسيين، الاول يتمثل في قياس التغيرات التي تحدث في مستويات الأسعار، والثاني يتمثل في تطبيق بعض المعايير لتحديد مصدر التضخم.

1.3.1.2. الأرقام القياسية للأسعار

تعرف الأرقام القياسية للأسعار بأنها أرقام على شكل نسب تمثل علاقات معينة بين مجموعة من الأسعار والكميات، وتأخذ أشكالا مختلفة حسب أنواع السلع التي تدخل أسعارها في عملية الحساب والترجيحات لكميات وأسعار المجموعات السلعية المختلفة، وهي مؤشرات تعكس التطورات التي تطرأ على المستوى العام للأسعار.

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأرقام القياسية للأسعار حسب أنواع السلع التي تدخل أسعارها في عملية الحساب كما يلي:

- الرقم القياسي لأسعار الجملة: الذي يعتمد عند قياسه على أسعار الجملة لأهم المجموعات السلعية في البلاد.
- الرقم القياسي لأسعار التجزئة: الذي يعتمد عند قياسه على اختيار مجموعة السلع والخدمات المستهلكة لعينة تمثل شرائح من المجتمع.
- الرقم القياسي الضمني: يتضمن هذا المؤشر على أسعار جميع السلع والخدمات الموجودة في الاقتصاد القومي، أي يتضمن كل من أسعار الجملة وأسعار التجزئة.

ومن أهم الطرق المستخدمة في حساب الأرقام القياسية للأسعار ما يلي [50] ص161:

- الرقم القياسي (لاسبيرز)= $\frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة× الكمية في سنة الأساس)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس× الكمية في سنة الأساس)}}$
- الرقم القياسي (باش)= $\frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة× الكمية في سنة المقارنة)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس× الكمية في سنة المقارنة)}}$
- الرقم القياسي لفيشر= $\sqrt{\text{الرقم القياسي (لاسبيرز)× الرقم القياسي (باش)}}$
- الرقم القياسي الثابت المرجح= $\frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة× الكمية المعيارية)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس× الكمية المعيارية)}}$

2.3.1.2. الفجوة التضخمية:

تعد الفجوة التضخمية من أهم المصطلحات التي أوردها كينز في إطار تحليله للتضخم، بالاعتماد على بعض المعايير التي تمكن من تحديد أسباب التغيرات في مستويات الأسعار، ومن أهم هذه المعايير ما يلي:

1.2.3.1.2. معيار فائض الطلب

تعتمد هذه الطريقة على قياس الفجوات التضخمية، عن طريق تقدير الفروق بين حجم السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد، وبين القوة الشرائية المتوفرة في أيدي المستهلكين أي: الفجوة التضخمية = الإنفاق الكلي النقدي (الطلب الكلي النقدي)- الناتج الوطني الحقيقي(الدخل الحقيقي). [50] ص 216

بحيث: الإنفاق الكلي الحقيقي= الإنفاق الحكومي+ الإنفاق الاستثماري+ الإنفاق الاستهلاكي- الواردات.

2.2.3.1.2. معيار فائض المعروض النقدي

تتحدد الفجوة التضخمية وفقا لهذا المعيار، بمقدار الزيادة في كمية النقود المعروضة في المجتمع عن تلك النسبة من الدخل الحقيقي، التي يرغب الأفراد الاحتفاظ بها في صورة نقود سائلة خلال فترة زمنية معينة. [49] ص 241

ويمكن التعبير عن الفجوة التضخمية وفق هذا المعيار بالمعادلة التالية:

$$\text{الفجوة التضخمية} = \Delta م - \frac{م}{\text{ن. ق. ا}} . \Delta \text{ن. ق. ا}$$

بحيث: $\Delta م$: التغير في النقود.

$\frac{م}{\text{ن. ق. ا}}$: الطلب على النقود (مقلوب سرعة التداول الداخلية للنقود)

ن. ق. ا : الناتج القومي الإجمالي.

Δ ن. ق. ا : التغير في الناتج القومي الإجمالي.

4.1.2. الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم

تؤدي ظاهرة التضخم إلى بروز العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية، التي تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على حجم النشاط الاقتصادي، وبالتالي تؤثر على عملية التنمية الاقتصادية.

1.4.1.2. الآثار الاقتصادية

تتمثل أهم الآثار الاقتصادية للتضخم فيما يلي:

- انخفاض القوة الشرائية للنقود يظهر في انخفاض الدخل الحقيقي وانخفاض القيمة الحقيقية للثروة لدى الأفراد، ويظهر أثر ذلك سلبا أو ايجابيا على النحو التالي [54] ص 220-221:

- ينتفع المقترض من التضخم، وذلك بسبب انخفاض قيمة حجم الدين الذي سيدفعه، خاصة عند ثبات نسبة الأرباح أو معدل الفائدة المتفق عليها بين الدائن والمدين.
- يتضرر المقرض من التضخم، وذلك بسبب انخفاض قيمة الدين الذي سيسترده، خاصة عند ثبات نسبة الأرباح أو معدل الفائدة المتفق عليها بين الدائن والمدين.
- يتضرر الموظفون وأصحاب الدخول المحدودة، الذين تقل نسبة الزيادة السنوية في دخولهم عن نسبة الزيادة في التضخم، مما يقلل من قيمة دخولهم.
- ينتفع أصحاب الأعمال وذوي الدخول غير المحدودة، الذين تزيد نسبة الزيادة السنوية في دخولهم عن نسبة الزيادة في التضخم، مما يزيد من قيمة دخولهم.

- فقدان النقود لوظيفتها كمخزن للقيم، نتيجة إضعاف ثقة الأفراد بوحدة العملة الوطنية بسبب فقدان النقود لجزء من قوتها الشرائية، وبالتالي يزداد التفضيل السلعي على التفضيل النقدي مما يؤثر سلبا على الادخار المحلي.[49] ص337

- الأثر على الاستثمار، حيث يترتب على التضخم توجيه الاستثمارات إلى الأنشطة التي تتسم بسرعة دوران رأس المال، مثل المضاربة على الأراضي والعقارات وتخزين السلع، فضلا عن توجيه الاستثمارات إلى إنتاج السلع الترفيهية والكمالية التي يطلبها ذوي القوة الشرائية المرتفعة، وهذا يعرقل عمليات التنمية في المجتمع. [46] ص308

- يترتب على التضخم زيادة حدة العجز في ميزان المدفوعات الخارجي للدولة للأسباب التالية [46] ص308:

- زيادة العجز في الحساب الجاري بسبب نقص الصادرات لأنها تكون أغلى نسبيا، وزيادة الواردات لأنها تكون ارخص نسبيا.
- هروب رؤوس الأموال الوطنية إلى عملات ودول أخرى ذات فائدة حقيقية أعلى.
- إحجام رؤوس الأموال الأجنبية من التدفق إلى داخل الدولة بسبب انخفاض أسعار الفائدة أو العائد الحقيقي على الاستثمارات.

2.4.1.2. الآثار الاجتماعية

تتمثل أهم الآثار الاجتماعية للتضخم فيما يلي [45] ص79-82:

- تعميق حدة التمايز الاجتماعي للتركيب الطبقي للمجتمع، بسبب إعادة توزيع الثروة الوطنية والدخل القومي بطريقة عمياء أثناء الموجات التضخمية، حيث تزداد الدخول الحقيقية لأصحاب الأعمال وذوي الدخول غير المحدودة على حساب أصحاب الدخول المحدودة.

- هجرة الكفاءات الفنية البشرية إلى الخارج، بسبب عدم مواكبة الأجور والمرتبات النقدية للارتفاع الحاصل في الأسعار، وتدهور الدخل الحقيقي خاصة لدى أفراد الطبقة الوسطى، حيث يرافق ظاهرة الهجرة هذه خسارة في دفع عجلة التنمية للاقتصاد الوطني، إضافة إلى ظهور مشكلة التفكك الأسري وانحلال الروابط العائلية.
- انتشار الرشوة والفساد الإداري، حيث قد يلجا أصحاب الدخول الثابتة (وهم غالبا من الموظفين) إلى الرشوة كأسلوب مضاد يخفف من حدة التضخم على مستواهم المعيشي.

2.2. القوائم المالية

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة من القوائم المالية الأساسية، على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة، تهدف إلى تحقيق احتياجات مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، مما يتطلب من معدي هذه القوائم مراعاة قواعد القياس لبنودها والاعتبارات العامة لعرضها، التي وضعتها مختلف الاتحادات المهنية.

1.2.2. مفهوم القوائم المالية ومسؤولية إعدادها

بما أن القوائم المالية تعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي، كما أنها موجهة إلى مستخدميها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، فانه من المهم معرفة المسؤول عن إعدادها، لأنها قد تحتوي على الأخطاء أو قد تكون متحيزة ، وفيما يلي لأهم مفاهيم القوائم المالية ومسؤولية إعدادها.

1.1.2.2. مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية هي نتاج فكر محاسبي تم التوصل اليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات للمستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وأصحاب العلاقة الأخرين، من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم، لذلك فان الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر اليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بين القوائم المالية، فقائمة الدخل تعتبر ضرورية للتعرف على نتيجة الأعمال، والتي يتم عكسها في قائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية. [50] ص93-94

ولقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC القوائم المالية كما يلي: "القوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة زمنية معينة، وتهدف إلى توفير معلومات حول

نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة".[30] ص21

كما عرفت القوائم المالية أيضا بأنها تعتبر وسيلة اتصال مرتبة وموضوعة بصورة رسمية تعكس الوضع المالي للمؤسسة، ولكي يوضع أي عنصر ضمن القوائم المالية ويمكن قياسه بصورة كافية مثل الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات، يجب أن تكون قيدت في الدفاتر من خلال مبدأ القيد المزدوج، كما يجب أن تتمتع بالخصائص الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.[55] ص153

2.1.2.2. مسؤولية إعداد القوائم المالية

إن مسؤولية إعداد وتجهيز القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، وعليها بيان أنها قد مارست الدقة والاكتمال في إعدادها، كما أن حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بها فان إدارة المؤسسة هي التي تتحمل المسؤولية الكاملة [56] ص72 ، وحتى ولو استعانت بمدقق خارجي لإعدادها فذلك لا يعفيها من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها، وبذلك تستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وظيفة الوصاية التي أسندها الملاك للادارة بتسيير أعمال المؤسسة واستخدام مواردها.[50] ص96

2.2.2. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

يورد المعيار المحاسبي الدولي IAS(1) "عرض القوائم المالية" سبعة اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي [30] ص23-27:

1.2.2.2. العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

يتطلب العرض العادل للقوائم المالية، عرض اثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف، بموجب الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية المحدد من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وفي حالة تقدير المؤسسة بان الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللا ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية، يتوجب عليها عدم الامتثال للمعايير الدولية مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الالتزام وأسبابه وأثره المالي.

2.2.2.2. فرضية استمرارية المؤسسة

إن إعداد القوائم المالية يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، وعند وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة تفيد بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة، والإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية.

3.2.2.2. أساس الاستحقاق المحاسبي

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS(1) إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم.

4.2.2.2. الاتساق في العرض

يتوجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ولا يمكن الخروج عن هذا الاتساق إلا في حالة حدوث تغيير احد معايير المحاسبة الدولية، أو عند حدوث تغيير الظروف الخاصة بالمؤسسة.

5.2.2.2. الأهمية النسبية والتجميع

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية، فيجوز دمج البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد.

6.2.2.2. عدم المقاصة

تعني المقاصة إظهار أو عرض بند معين بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس، والمقاصة قد تؤدي إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدميها، لذلك فقد منع المعيار المحاسبي الدولي IAS(1) "عرض القوائم المالية" إجراء المقاصة بين آي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية.

7.2.2.2. المعلومات المقارنة

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS(1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

3.2.2. مكونات القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية في خمسة قوائم أساسية هي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المرافقة للقوائم المالية (الملاحق).

1.3.2.2. قائمة المركز المالي

إن قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) تظهر ثروة المؤسسة وحالتها المالية في تاريخ معين [19] ص13 ، وتتمثل الحالة المالية للمؤسسة في إحصاء أصولها، وتقييم وتحليل تطور قيم هذه الأصول عبر الوقت موازاة مع تطور مصادرها المالية بهدف تقييم ومتابعة المرونة المالية للمؤسسة [57] ص2. وتتمثل العناصر المحددة لقائمة المركز المالي حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في: الأصول، الخصوم وحقوق الملكية.

1.1.3.2.2.2. الأصول

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصول بأنها "موارد تحت سيطرة ومراقبة المؤسسة، تحصلت عليها نتيجة أحداث أو عمليات وقعت في الماضي، وتنتظر منها منافع اقتصادية مستقبلا".[39] ص67

وحسب المعيار IAS(1) "عرض القوائم المالية" يجب على المؤسسة التفرقة بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة في صلب الميزانية، حيث يوصف الأصل انه متداول إذا توافرت فيه إحدى الخصائص التالية [39] ص131-132:

- عندما تنتظر المؤسسة تحصيل الأصل أو بيعه أو استهلاكه خلال دورة التشغيل العادية.
- عندما يحتفظ بالأصل أساسا لغرض المتاجرة به.
- عندما يتوقع تحقيق قيمة الأصل خلال اثني عشر شهرا من تاريخ إقفال الميزانية.
- إذا كان الأصل يتمثل في النقدية أو ما في حكمها، ما لم تكن هناك قيود تمنع مبادلته أو استخدامه في سداد التزام خلال اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ إقفال الميزانية.

وكل الأصول الأخرى التي لا تتوفر فيها إحدى هذه الخصائص تصنف ضمن الأصول غير المتداولة.

2.1.3.2.2. الخصوم

الخصوم أو الالتزامات تشكل احد مصادر التمويل في المؤسسات، وقد عرفت من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية كما يلي: الخصوم هي الالتزامات الحالية للمؤسسة الناتجة عن أحداث وعمليات تمت في الماضي، وأداء هذه الالتزامات يتطلب التضحية بموارد ذات منافع اقتصادية.[39] ص67

وحسب المعيار IAS(1) "عرض القوائم المالية" تصنف الخصوم على أنها خصوم متداولة إذا توافرت فيها احد الخصائص التالية [39] ص132:

- عندما تتوقع المؤسسة تسديد الالتزام خلال الدورة التشغيلية العادية.
- الاحتفاظ بالالتزام بغرض المتاجرة .
- يستحق السداد خلال فترة اثني عشر شهرا من تاريخ إقفال الميزانية.
- عدم وجود قيود على سداد الالتزام على الأقل خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال الميزانية.

وكل الخصوم الأخرى التي لا تتوفر فيها إحدى هذه الخصائص تصنف ضمن الخصوم غير المتداولة.

3.1.3.2.2. حقوق الملكية

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية تتمثل حقوق الملكية فيما يتبقى من الأصول بعد تخفيض الخصوم (الأصول – الخصوم = حقوق الملكية). أي حقوق الملكية تمثل قيمة ثروة الملاك التي ساهموا بها أو التي تم إنشاؤها من طرف المؤسسة. [58] ص17

2.3.2.2. قائمة الدخل

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، حيث نتيجة المؤسسة تسمح بتحديد مردودية النشاط، وبالتالي تقييم أداء إدارة المؤسسة من الأطراف المهتمة، ومتابعة الإدارة نفسها للنتائج المحققة للتأكد من مدى ملاءمة القرارات المتخذة مع الأهداف المسطرة من طرف الملاك [57] ص2، وتتمثل عناصر قائمة الدخل فيما يلي:

1.2.3.2.2. الدخل

يعرف الدخل من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه: الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات. ويتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب، أي الدخل الشامل.[30] ص45

- الإيرادات: حسب المعيار IAS(18) "الإيراد" هو مجموعة المنافع الاقتصادية الواردة إلى المؤسسة خلال الدورة المحاسبية في إطار أنشطتها العادية، مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المؤسسة.[39] ص69.
- المكاسب: يشير هذا المفهوم إلى زيادة دخل المؤسسة من غير الأنشطة التشغيلية أو العادية [42] ص133، وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية وبذالك فهي ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة.

2.2.3.2.2. المصاريف

تعرف المصاريف من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها: نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات، وذلك يؤدي إلى نقصان حقوق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المالكين[39] ص69. وحسب المعيار IAS(1) "عرض القوائم المالية" يتضمن هذا التعريف لكل من الخسائر والمصاريف الأخرى التي تنشا في سياق النشاطات العادية للمؤسسة، حيث ما يميز الخسائر عن المصاريف الأخرى هو المقابل، فالخسائر عبارة عن تضحية بدون عائد، كما أنها تظهر منفردة كما في حالات بيع أصل بأقل من قيمته أو في حالة الكوارث الطبيعية، والخسائر هي عكس المكاسب [42] ص135. وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية وبالتالي فهي لا تختلف عن المصاريف من حيث طبيعتها.

3.2.3.2.2. النتيجة

النتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات والمصاريف، كما تعتبر أيضا الزيادة الصافية أو الانخفاض الصافي في حقوق الملكية حسب العلاقة التالية [39] ص69:

نتيجة الدورة = حقوق الملكية في نهاية الدورة خارج مسحوبات ومدفوعات الملاك خلال الدورة – حقوق الملكية في بداية الدورة.

4.2.3.2.2. طرق عرض المصاريف

بموجب المعيار IAS(1) "عرض القوائم المالية" يمكن تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب طبيعتها أو حسب الوظائف، وللمؤسسة الخيار في استعمال أحد الأسلوبين، حسب الأسلوب الذي يقدم معلومات أكثر موثوقية و ملاءمة تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة، والذي يقدم معلومات قابلة للمقارنة، إلا أن المعيارIAS(1) يوصي بإتباع الأسلوب الثاني (حسب الوظائف) الذي يعكس تنظيم المؤسسة واهم وظائفها، والذي يقدم لمستخدمي المعلومات المحاسبية قوائم مالية أكثر قابلية للفهم وأكثر وضوحا لأداء المؤسسة. [58] ص22

3.3.2.2. قائمة التدفقات النقدية

ظهرت قائمة التدفقات النقدية الحالية نتيجة تطوير مفاهيم رأس المال العامل والتمويل الذاتي، بهدف عرض معلومات ملائمة حول مقبوضات ومدفوعات المؤسسة خلال فترة معينة لمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقييم القدرة المالية للمؤسسة، وقد تم تبني هذه القائمة من طرف الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987، لتتبناه بعد ذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1992.[59] ص1155

1.3.3.2.2. مفهوم قائمة التدفقات النقدية

لقد خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار IAS(7) "قائمة التدفقات النقدية" لتحديد مفهوم ونماذج عرض قائمة التدفقات النقدية، وتوضح هذه القائمة التغير في النقدية ما بين أول المدة وأخر المدة، ويتم تصنيف هذه القائمة في شكل ثلاث فئات، وهي [58] ص32:

- تدفقات من الأنشطة التشغيلية: هي التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة.
- تدفقات من الأنشطة الاستثمارية: هي التدفقات المتعلقة خاصة بالحيازة والتنازل عن الاستثمارات.
- تدفقات من الأنشطة التمويلية: تخص التدفقات المتعلقة بحقوق الملكية او القروض، وبصفة عامة تتمثل في:
  - القروض الجديدة وتسديد القروض.
  - الزيادة أو التخفيض في رأس المال.
  - توزيعات أرباح الأسهم.

تمثل مجموع التدفقات النقدية للأنشطة الثلاثة قيمة التغير في الخزينة بين بداية الدورة المحاسبية ونهايتها، والخزينة تتمثل في النقدية الجاهزة والحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك، إضافة إلى النقدية المعادلة (شبه النقدية)، وهذه الأخيرة تعني الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة وسريعة التحول إلى نقدية.[58] ص32

2.3.3.2.2. طرق إعداد جدول التدفقات النقدية

هناك طريقتان لإعداد قائمة التدفقات النقدية، الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، ويكمن الفرق بين الطريقتين فقط في تحديد رصيد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، كما هو موضح في الشكل رقم (4)، وتتمثل تفاصيل الطريقتين فيما يلي [60] ص265-266:

- الطريقة المباشرة: يتم التعرف من خلالها على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خلال المكونات التفصيلية التالية:

تدفقات داخلة

- متحصلات من العملاء.
- متحصلات من إيراد الفوائد والتوزيعات.

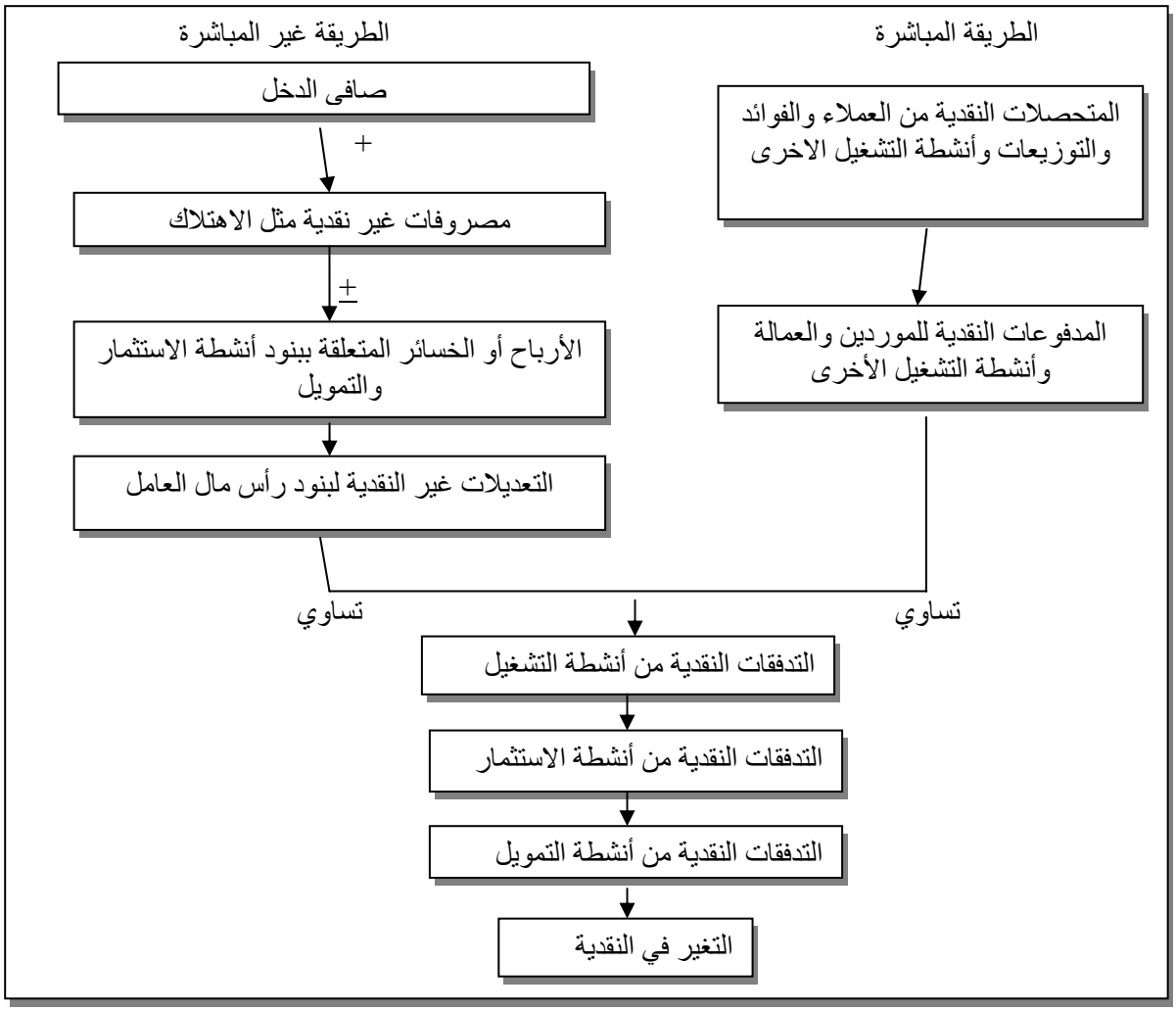
تدفقات خارجة

- مدفوعات للموردين والعاملين
- مدفوعات ضرائب دخل.
- مدفوعات فوائد.
- مدفوعات مصروفات.

- الطريقة غير المباشرة: يتم من خلالها تحويل صافي الدخل (المبني على أساس الاستحقاق في المحاسبة) إلى تدفق نقدي من التشغيل، وذلك من خلال استبعاد البنود غير النقدية كالتالي:

صافي الدخل ± تعديلات البنود غير النقدية = صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

وللإشارة فان المعيار IAS(7) "قائمة التدفقات النقدية" يفضل تطبيق الطريقة المباشرة، لأنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافر بمقتضى الطريقة غير المباشرة.



الشكل رقم 4: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية [60] ص 272

4.3.2.2. قائمة التغيرات في حقوق الملكية

اوجب المعيار IAS(1) "عرض القوائم المالية" المؤسسات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم الأخرى، والهدف من هذه القائمة هو السماح لمستخدميها (المستثمرين) بتحليل تغير ثروتهم خلال الدورة المالية. [58] ص37

1.4.3.2.2. مصادر التغيرات في حقوق الملكية

يمكن أن تنتج تغيرات حقوق الملكية خلال الدورة المالية من مصدرين للمعاملات [58] ص 37:

- المعاملات مع المساهمين (زيادة رأس المال، توزيعات أرباح الأسهم...).
- النتيجة المحققة، الظاهرة بقائمة الدخل وغير الظاهرة، ويقصد بعناصر الأداء غير

الظاهرة بقائمة الدخل مثل اثر التغير في طرق القياس، وبعض المعاملات الخاصة كالتحويلات بالعملة الأجنبية والتغير في القيمة العادلة للأدوات المالية.

2.4.3.2.2. مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية [50] ص126:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها واي تفصيلات اخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

5.3.2.2. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية (الملاحق)

تعتبر الإيضاحات (الملحق) جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن لها أهمية كبيرة في فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

1.5.3.2.2. هدف الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

حسب المعيار IAS(1) "عرض القوائم المالية" تهدف الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية إلى [30] ص55-56:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في إعداد القوائم المالية، مثل الإفصاح عن طريقة اهتلاك الأصول الثابتة وطريقة تقييم المخزون.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب القوائم المالية، مثل الإفصاح عن اثر التغير في السياسات المحاسبية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب القوائم المالية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية، والمساعدة في فهم محتوياتها، مثل الافصاح عن طبيعة وغرض كل احتياطي ظاهر ضمن حقوق الملكية.

2.5.3.2.2. مبادئ إعداد ملحق القوائم المالية

إن إعداد ملحق القوائم المالية يكون وفق المبادئ التالية [61] ص36:

- أن يكون الملحق في متناول جميع مستخدمي القوائم المالية، أي عدم التخلي عن أي معلومة تهم أي كان من مستخدميها.
- أن تكون هذه الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية واضحة ومختصرة قدر الإمكان، وذلك باستعمال كل الوسائل (جمل معبرة، جداول...) لتعكس الحقيقة الحالية للمؤسسة.
- الإفصاح عن المعلومات المعبرة، أي الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية النسبية التي تؤثر على قرارات المستثمرين.

4.2.2. الاعتراف بعناصر القوائم المالية وحدودها

بما ان القوائم المالية تستخدم لاتخاذ القرارات، فعلى معديها احترام معايير الاعتراف لمختلف عناصرها حتى تقدم معلومات ملائمة وموثوقة ومفيدة لمستخدميها، وبالرغم من ذلك فالقوائم المالية لا تخلوا من النقائص، وعلى مستخدميها ادراك الحدود الملازمة لهذه القوائم.

1.4.2.2. الاعتراف بعناصر القوائم المالية

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB البيان رقم (5) الذي يتضمن مفاهيم الاعتراف والقياس في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، ولقد بين هذا البيان أن مفهوم الاعتراف يعني تلك العملية التي يتم بمقتضاها تسجيل الأثار المالية لعملية مالية أو حدث معين، وإظهارها كأحد عناصر القوائم المالية، ويتضمن الاعتراف تسجيل العنصر المعين أول مرة وأية تغييرات تحدث فيه.[62] ص82

وعرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في إطارها المفاهيمى لإعداد وعرض القوائم المالية الاعتراف بأنه: عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية، وبذات الوقت تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية [50] ص63:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والى المؤسسة، وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والى المؤسسة.
- امكانية قياس تكلفته او قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية.
- الملاءمة: أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.
- الموثوقية: أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الخطأ، وتتميز بالدقة والصحة.

2.4.2.2. حدود القوائم المالية

بما أن قواعد ومبادئ إعداد القوائم المالية من صنع البشر فهي لا تخلو من النواقص وتبقى دائما محدودة، ومن أهم حدود القوائم المالية ما يلي [56] ص97-98:

- استخدام التقديرات: حيث أن تراكم الأخطاء أو التحيز في التقدير قد يسبب تشويها أو تحريفا هاما في القوائم المالية، مثل أخطاء تخصيص الديون المشكوك فيها، وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة...
- استخدام طرق محاسبية بديلة: فالاختلاف في تطبيق الطرق المحاسبية مثل طرق تقييم المخزون، وطرق الاهتلاك، قد تسبب اختلافات كبيرة في تحديد الدخل وتقييم الأصول، مما يجعل أيضا من الصعوبة إجراء المقارنة بين نتائج أعمال مختلف المؤسسات.
- غياب بعض الأصول بشكل كامل: لا تتضمن الميزانية العديد من البنود التي تمثل أصولا تولد منافع مستقبلية للمؤسسة، نظرا لصعوبة قياس هذه الأصول بموضوعية وبشكل موثوق، ومن أهم الأمثلة على ذلك صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية وصعوبة قياس الاصول غير الملموسة.
- تغيرات الأسعار: لتغيرات الأسعار أثر على القوائم المالية، حيث تؤدي الى وجود خسائر وأرباح حيازة لا يتم التقرير عنها، والربح الظاهر بقائمة الدخل غير صحيح لعدم موضوعية القياس في مقابلة المصروفات مع الإيرادات.

3.2. أثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية

تعد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية، الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات وحدة النقد وهو الفرض الذي لا يتحقق في ظل الارتفاع المستمر في الأسعار، حيث تنخفض القوة الشرائية للنقود، وهذا ما دفع بمختلف الجمعيات والاتحادات المهنية بالبحث في كيفية إيجاد حلول ولو جزئية لهذه المشكلة.

1.3.2. مدخل التكلفة التاريخية ومبررات استخدامه وأوجه قصوره

تشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، ويسري هذا على العمليات الرأسمالية والعمليات التشغيلية الايرادية، كما يطبق أيضا هذا المبدأ

على الالتزامات حيث يتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة لدى المؤسسة في تاريخ نشوء الالتزام. [32] ص419

وقد قام الإطار التقليدي للمحاسبة في بدايته الأولى بشكل رئيسي على مبدأ التكلفة التاريخية، فخدم مهنة المحاسبة عهودا طويلة من الزمن، وتعود أسباب التشبث بهذا المبدأ إلى أن القياس المحاسبي الأولي وتسجيل الأحداث المالية يتطلب وجود دليل مادي للإثبات والتوثيق يوفره أساس التكلفة التاريخية، من خلال مستندات تكفي لإقامة الحجة على وقوع الحدث المالي، وبالتالي فسعر اقتناء الأصل يبقى في الدفاتر كقيمة (تكلفة) لهذا الأصل حتى يتم استهلاكه أو بيعه أو التصرف فيه باي طريقة اخرى، ويعني هذا الإجراء أن التغير في أسعار هذه الأصول لا يؤخذ في الحسبان إلا عند حدوث عمليات تبادلية متعلقة بها كبيعها أو التخلي عنها [63]ص43. فالمرتبة التي احتلها هذا المبدأ كانت بسبب مبررات جوهرية للاستمرار في استخدامه، ورغم ذلك فقد خرجت الممارسات المحاسبية عن الالتزام المطبق بإتباع هذا المبدأ والتشبث به بشكل كامل نتيجة لظروف أو عوامل معينة بررت هذا الخروج، ولكي يتم استيفاء البحث حول استخدام مبدأ التكلفة التاريخية سوف نتطرق إلى مبررات استخدامه وحالات الخروج عليه وأوجه قصوره.

1.1.3.2. مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية

يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية، كما هناك عوامل وأسباب موضوعية عديدة تبرر استخدام هذا المبدأ ومن أهمها ما يلي:

- تماثل بنود القوائم المالية من حيث أساس قياسها (التكلفة التاريخية)، وعدم تغير قيمها عبر الوقت، مما يضفي عليها درجة اكبر من الموضوعية والثقة، لان التكلفة التاريخية يمكن التحقق من صحتها (توفر أدلة الإثبات المتمثلة في المستندات)، وبالتالي يمكن تدقيقها، ومن ثم إبداء الرأي عن القوائم المالية المعدة على أساسها.[64]
- تلاؤم مبدأ التكلفة التاريخية مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية بحيث نجد أن [32] ص429-430:

- فرض وحدة القياس النقدي يتسق مع القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، فهذا الفرض يقضي باستخدام وحدات نقدية اسمية في الإثبات، الأمر الذي يؤدي الى تجاهل أي تغير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم والانكماش.
- فرض الاستمرارية يتسق أيضا مع مبدأ التكلفة التاريخية، حيث يقضي هذا الفرض بان الوحدة المحاسبية مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور، بحيث يمكنها

الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها، إذا لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية.

- مبدأ تحقق الإيراد يتسق مع مبدأ التكلفة التاريخية، حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي.

- إضافة إلى النقاط السابقة يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية الأفضل لأغراض فرض الضرائب، لأنه يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات المالية، وتعتبر الملاءمة الإدارية والقابلية للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي، وذالك لتخفيض تكاليف إدارة النظام وتقليل التهرب من الضرائب.[65] ص264

2.1.3.2. الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية

رغم وجود مبررات منطقية لاستخدام هذا المبدأ، إلا أن الممارسات المحاسبية العملية أثبتت أنها لم تلتزم بالمفهوم النظري للأسس التي يقوم عليها، إما بسبب ضرورات استلزمت الخروج عن هذه الأسس، أو بسبب اتساقه مع مبادئ وفروض محاسبية أخرى، ويمكن حصر حالات الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية فيما يلي [35] ص164-165:

- تقييم المخزون السلعي في أخر كل دورة مالية بسعر السوق إذا كان اقل من التكلفة الفعلية، وتكوين مخصص مؤونات.
- تقييم المدينين بصافي القيمة التحصيلية القابلة للتحقق، وتكوين مخصصات تقديرية للديون المشكوك في تحصيلها.
- المسموحات والمردودات والخصومات النقدية، وتكوين مخصصات أخرى تتعلق بأوراق القبض، ومخصصات هبوط أسعار الأوراق المالية وأية مخصصات أخرى يتم تكوينها لأغراض مشابهة، مما يتسبب في تحميل بيان الدخل ببنود لم تحدث فعلا.
- المنح والهبات التي يتم الحصول عليها بالقيمة الصفرية، يتم تسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية بقيمتها السوقية.
- قياس الاستثمارات بقيمها السوقية عند التصفية.

3.1.3.2. أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية

لقد أثار مبدآ التكلفة التاريخية كثيرا من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم المالية المعدة على أساسه، خصوصا الانتقاد بعدم ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات، ولقد صدرت انتقادات

عديدة من مختلف الجهات، من علماء المحاسبة والممارسين وكذلك المستخدمين المباشرين للقوائم المالية، ومن أهم هذه الانتقادات ما يلي:

- إن اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية على فرض وحدة القياس النقدي، قد يؤدي إلى ظهور أخطاء وحدة القياس، بحيث فرض وحدة القياس نفسه يعاني من نقاط ضعف يمكن استعراضها على النحو التالي [27] ص23:

- نطاق الفرض الذي يقتصر على العمليات المالية فقط، حيث لا يتعامل إلا مع العمليات التي يمكن ترجمتها أو التعبير عنها بالنقود، في حين يتجاهل الكثير من الأحداث الأخرى ذات التأثير المهم على مجمل الأنشطة في المؤسسات التي لا يمكن قياسها بالنقد، كعلاقات العمال ببعضهم وعلاقاتهم بالإدارة.
- الافتراض بأن وحدة القياس النقدي هي وحدة ثابتة مثلها مثل الوحدات الأخرى، وهي ليست كذلك، بل هي وحدة قياس غير ثابتة بسبب ما يطرأ على قوتها الشرائية من تغيير، وهو ما يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية بين الفترات المالية، وبالتالي فقدان خاصية الثبات والتماثل وعدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

- التعارض الناشئ عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في ظروف التضخم، حيث تقاس الإيرادات بالقيم الجارية بينما تقاس المصروفات بالقيم التاريخية، مما يظهر عدم موضوعية المقابلة. [27] ص24

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم لدخل الدورة بسبب أخطاء توقيت على مستويين [32] ص 431:

- يدمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة الجارية أو الدورات السابقة ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية، وهذا يتعارض مع فرض الدورية، فالدخل وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل (الإنتاج) ومن مكاسب الحيازة (الاحتفاظ) الناتجة عن ارتفاع أسعار تكلفة البضاعة المباعة بالفرق بين تكلفتها الجارية وتكلفتها التاريخية.
- يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد، فيتم تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية، وهذا ما يؤكد مرة ثانية على عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدة.

ومثل هذه الأخطاء تجعل نتائج الدورات غير صالحة لتقييم الأداء، وغير صالحة للمقارنة.

- يسقط مبدأ التكلفة التاريخية كثيرا من الأصول غير الملموسة من سجلات المؤسسة مثل العلامة التجارية، شهرة المحل المنتجة ذاتيا، المعرفة التقنية التي اكتسبتها المؤسسة، المزايا الاحتكارية...الخ بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي الذي يشترطه المبدأ في إثبات الأحداث المالية. [32] ص432

- عند تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في حالة ارتفاع الأسعار تكون معدلات الربح او معدلات الاستثمار غير سليمة، وذلك بسبب [18] ص395:

- المبالغة في الأرباح التي تتضمنها قوائم الدخل.
- قيمة رأس المال وقيمة الأصول تظهر كلها أو بعضها بقيمتها التاريخية، وهي تقل كثيرا عن قيمتها الجارية.

2.3.2. آثار التضخم على مصداقية المعلومات المحاسبية:

باعتبار أن المصداقية تعني الصدق في إظهار الحقائق، فان للتضخم أثر سلبي على مصداقية المعلومات المحاسبية، ويظهر ذلك من خلال آثاره على الإطار المفاهيمي للمحاسبة وعناصر القوائم المالية.

1.2.3.2. اثر التضخم على عناصر القوائم المالية

يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي

وقائمة الدخل) المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة، وتتمثل أهم الآثار السلبية للتضخم على عناصر القوائم المالية فيما يلي:

1.1.2.3.2. الأصول الثابتة

يمكن حصر أهم الآثار الناجمة عن الاحتفاظ بالأصول الثابتة بقيمها التاريخية في ظل حالات التضخم فيما يلي [66] ص414:

- اقتناء الأصول الثابتة في فترات متباعدة في ظل ارتفاع الأسعار يؤدي إلى ظهور أصول متماثلة في الميزانية بقيم مختلفة، وهذا يؤدي إلى الحصول على مجاميع لأرقام متباينة، مما يفقد من دلالتها، وبالتالي عدم إمكانية مقارنة المركز المالي للمؤسسة من فترة لأخرى، و عدم إمكانية مقارنة المركز المالي للمؤسسة مع المراكز المالية للمؤسسات الأخرى.

- يؤدي حساب أقساط الاهتلاكات على أساس مبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات ارتفاع الأسعار إلى النتائج التالية:
  - إظهار أرباح صورية نتيجة التعبير عن عبئ الاهتلاك بما يقل كثيرا عن قيمته الحقيقية.
  - عجز المؤسسة عن القيام بإحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة القديمة في نهاية حياتها الإنتاجية، ونقص الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

2.1.2.3.2. المحزون

يتصف المخزون بالتجدد والحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفرق بين تكلفته التاريخية وقيمته الحالية في ظل التضخم، إلا إذا حدثت قفزات سريعة في الأسعار أو إذا كانت سرعة دوران المخزون بطيئة، ففي هذه الحالة تتمثل آثار التضخم على المحزون في ظهور الأرباح الصورية وصعوبة تجديد المحزون في ظل الارتفاع المستمر للأسعار.[66] ص413

3.1.2.3.2. العناصر النقدية المدينة:

تتمثل هذه العناصر في بعض الأصول المتداولة كالمدينين والنقود وما شابه ذلك، وهذه العناصر تتأثر كذلك بالتضخم نتيجة انخفاض قيمة العملة النقدية، لان حقوق المؤسسة التي بذمة الغير سوف يتم تحصيلها بوحدات نقدية منخفضة القيمة في ظل ظروف التضخم، حيث أن النقود تتعرض إلى خسارة مستمرة في قوتها الشرائية.[67] ص64

4.1.2.3.2. حقوق الملكية:

تتكون حقوق الملكية من رأس المال المساهم به والاحتياطات والأرباح المحتجزة وأية

مخصصات أخرى تتخذ صفة الاحتياطات، فحقوق الملكية تتأثر هي الأخرى بالتضخم، حيث في ظروف التضخم تبتعد قيمتها التاريخية المسجلة في الميزانية عن قيمتها الحقيقية، فتصبح غير معبرة عن حقيقة حقوق المساهمين في المؤسسة.[67] ص64

5.1.2.3.2 العناصر النقدية الدائنة:

تتمثل هذه العناصر في القروض المستلمة والدائنين وما شابه ذلك، وبشكل عام فان القروض تكون قيمتها الحقيقية أقل بكثير من القيمة التي تظهر بالميزانية، ومن المعروف أن الانخفاض في العملة النقدية يمثل مكسب للمقترضين، وهذا المكسب(ربح التضخم) يمكن أن يقاس بالفرق بين مبلغ القرض

الظاهر في الميزانية ومبلغ القرض المعدل بالمستوى العام للاسعار، كما انه يمثل خسارة بالنسبة للمقرضين بسبب فقدانهم بشكل كبير للقوة الشرائية للنقود نتيجة ارتفاع معدلات التضخم، لذلك تنشا خلافات بين المقرضين والمقترضين أثناء فترة التضخم وخاصة فيما يتعلق بأسعار الفائدة، مما يؤدي في بعض الحالات الى إلغاء العقود أو إعادة إبرامها من جديد.[67] ص65

6.1.2.3.2. الدخل

إن تقييم الأصول الثابتة والمخزونات في فترات التضخم بأقل من قيمتها الحقيقية تؤدي بدورها إلى تقييم المصروفات بأقل من قيمتها، ومن ثم زيادة قيمة الدخل، وهذا يؤدي إلى:

- ظهور أرباح صورية التي يمكن آن يترتب عليها [18] ص394:
  - ارتفاع في قيمة الأعباء الضريبية.
  - المطالبة بتوزيعات الأرباح من قبل المساهمين.
  - المطالبة بزيادة المرتبات من قبل العمال.
  - تآكل رأس مال المؤسسة، وبالتالي عدم قدرة المؤسسة على تجديد أصولها.
- ومن الناحية الإدارية فان المبالغة في الدخل يشوه [68] ص 294:
  - التنبؤ المالي على أساس السلاسل الزمنية للقيم التاريخية غير المعدلة.
  - مقارنة الأرقام المخططة في الموازنة بالنتائج الفعلية.
- عدم دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء، حيث تستخدم في هذا المجال العديد من المؤشرات والنسب المالية يأتي في مقدمتها معدل العائد على الاستثمار، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.[69] ص326

2.3.2.2. اثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة

يؤدي ارتفاع الأسعار إلى التأثير سلبا على أهداف القوائم المالية عن طريق تأثيره على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث أن منفعة المعلومات المحاسبية تتحقق بتوافر خاصيتي الملاءمة والموثوقية، ونظرا لكون خاصية الملاءمة تعبر عن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية عن الأحداث المستقبلية مثل التغير في سعر الأسهم وتوزيعات الأرباح، فان التضخم يؤثر سلبا على إمكانية التنبؤ بأسعار الأسهم عن طريق العائد المحاسبي الذي يحتوي على أرباح غير حقيقية (أرباح حيازة الأصول). كما أن خاصية الموثوقية تتمثل أساسا في الصدق في العرض وإظهار الحقائق الاقتصادية لعناصر القوائم المالية، وهو ما لا يتوفر في فترات التضخم نتيجة ظهور هذه المعلومات بالتكلفة

التاريخية، وغياب القوة الشرائية الحقيقية للنقود آو الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية يصعب إجراء المقارنة بين عناصر القوائم المالية من سنة لأخرى.[70] ص158-159

كما أن الربح المحاسبي في فترة التضخم يعطي صورة غير سليمة عن أداء الإدارة، لعدم إمكانية الوقوف على قدرة الإدارة على المحافظة على القدرة التشغيلية للمشروع (قدرة المؤسسة على تقديم نفس القدر من السلع والخدمات)، وكذلك المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ويؤدي أيضا التضخم إلى إظهار المركز المالي للمؤسسة في شكل لا يعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لعناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية [70] ص 157، والجدول التالي يوضح الأثر السلبي لظاهرة التضخم على الاطار المفاهيمي للمحاسبة.

الجدول رقم 2: اثر التضخم على بعض عناصر الاطار المفاهيمي للمحاسبة [70] ص160

عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة	أثر التضخم
أهداف القوائم المالية	يؤثر التضخم سلبا على قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالتغير في أسعار الأسهم، وعلى إمكانية تقييم أداء الإدارة.
فرض ثبات وحدة النقد	يؤدي التضخم إلى عدم صحة هذا الفرض، مما يؤدي إلى عدم صحة العمليات الحسابية التي تجرى على الأرقام الموجودة بالقوائم المالية، لعدم تساوي القوة الشرائية لوحدة النقد في السنوات المختلفة.
مبدأ التكلفة التاريخية	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى عدم إظهار التكلفة التاريخية لعناصر القوائم المالية للحقائق الاقتصادية التي ترتبط بهذه العناصر.
مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات	يؤدي التضخم إلى مقابلة الإيرادات المقاسة بالأسعار الجارية مع المصروفات المقاسة بالأسعار التاريخية، مما يؤدي إلى عدم تحقيق الربح الحقيقي للمؤسسة.
ملاءمة المعلومات المحاسبية	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى التأثير سلبا على ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وإضعاف القدرة التنبؤية لهذه المعلومات.
الثقة في البيانات المحاسبية	يؤثر التضخم على ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية، لعدم ارتباطها بالحقائق الاقتصادية الخاصة بعناصر القوائم المالية.
إمكانية المقارنة	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى اختلاف القوة الشرائية لعناصر القوائم المالية في السنوات المختلفة، مما يصعب إجراء المقارنات بين هذه القوائم ما لم تعدل المعلومات المحاسبية بالمستوى العام للأسعار.

3.3.2. دور الدراسات النظرية والجهات المهنية من حل مشكلة التضخم في المحاسبة

إذا رجعنا إلى مفاهيم الدين الإسلامي الحنيف وتمعنا بمفهوم الزكاة، لوجدنا بأن الإسلام نظر إلى مشكلة التضخم النقدي منذ أكثر من 1400 سنة وقدم حلا لها، حيث أن الزكاة لا تفرض على التكلفة التاريخية لموجودات (ثروة) المسلم، بل تفرض على القيم الجارية لهذه الموجودات، واتضح للمسلمين بأن التكلفة التاريخية للموجودات لا تعتبر مقبولة لتحديد ثروة الفرد لكونها لا تعبر على واقع الحال[56] ص280. ومع زيادة حدة التضخم بالظهور في القرن العشرين في مختلف دول العالم قام الباحثين الأكاديميين والاتحادات المهنية بالعديد من المحاولات لعلاج مشكلة التضخم في القوائم المالية.

2-3-3-1- الدراسات النظرية

لقد ظهرت الكتابات المحاسبية الأولى لمشكلة التغيرات في مستويات الأسعار في سنة 1911 من طرف "ارفنج فيشر" في كتابه the changin purchasing power of money الذي أيد فيه استخدام أرقام قياسية للتغير في مستويات الأسعار لتعديل البيانات المحاسبية، أما John Bauer في سنة 1919 فقد كان اهتمامه بمؤسسات المنافع العامة، وأثار التساؤل عما إذا كان المقصود بالمحاسبة في هذه المؤسسات هو المحافظة على عدد الوحدات النقدية المستثمرة أو المحافظة على طاقة إنتاجية معينة، كما أكد أيضا Rastall على ضرورة التمييز بين مخصصات للإهتلاك ومخصص للتجديدات [71] ص222-223. أما Paton في سنة 1920 فقد أيد أيضا تعديل القوائم المالية ولكن بصورة أخرى عندما ذكر ما يلي: "ربما يكون من المعقول أن نقترح أن المحاسبة يمكن أن تعد قوائم مساعدة في نهاية كل مدة محاسبية تظهر اثر التغير في مستوى الأسعار".[71] ص224

وفي عام 1932 صدرت مجموعة أبحاث "لمبرج" الهولندي الذي اقترح إعادة تقييم أصول وخصوم المؤسسات وفقا لقيمتها الاستبدالية في السوق، مع عدم إظهار القيم التاريخية، وفي نفس الفترة (1932) قدم الباحث الأمريكي Sweeny بحثا شاملا عن اثر التضخم على القوائم المالية الختامية باعتماد طريقة تقوم على تعديل الأرقام التاريخية بواسطة المؤشر العام للأسعار، وعليه فان Sweeny درس ظاهرة التغير في الأسعار من ثلاث مستويات [53] ص 393:

- التغير في المستوى العام للأسعار ويمثل التغير في أسعار كل أو معظم السلع والخدمات التي يتم تبادلها في المجتمع ككل.
- التغير في المستوى الخاص للأسعار ويمثل التغير الذي يلحق سعر سلعة او خدمة معينة، ومحدودة بصفة خاصة في سوق معين.

- التغير في المستوى النسبي للأسعار ويمثل الفرق بين التغير في المستوى العام للأسعار والتغير في المستوى الخاص لبعض السلع والخدمات.

وبعد الحرب العالمية الثانية زادت حدة التضخم في الكثير من الدول وبدرجات متفاوتة، مما جعل الاقتصاديون يطالبون المحاسبين بالتخلي عن مدخل التكلفة التاريخية، خاصة إذا أرادوا الموضوعية في قياسهم، لان في رأيهم كما قال Sweeny "إن نجاح الأعمال يتوقف على صدق التقارير، وصدق التقارير يتوقف بصفة أساسية على صدق المحاسبة، وصدق المحاسبة يتوقف إلى حد كبير على صدق الدولار، أي وحدة النقد، غير أن الدولار كاذب لأنه يقول شيئا ولكنه يعني شيئا آخر" [42] ص231 ، وكانت ألمانيا في تلك الفترة من اكبر الدول تضررا من ظاهرة التضخم، مما أدى إلى قيام بعض مؤسساتها بإظهار قيم الأصول والخصوم في قوائمها المالية المنشورة وفقا لأسعارها السوقية، والخروج عن القيم التاريخية.

ومع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في بداية الستينات، اقترح Mac Neil عدة طرق لمعالجة التضخم في المحاسبة، ومن ضمنها طريقة LIFO في تقييم المحزون، وطريقة إعادة تقييم الأصول الثابتة مع تعجيل قسط الاهتلاك، كما انتقدت دراسة Edward et Bell عام 1961 النموذج التقليدي المبني على أساس التكلفة التاريخية، واقترحت نموذج متكامل مبني على أساس التكلفة الجارية (تكلفة الإحلال)، وذلك بفصل نتيجة العمليات التي تحسب باستعمال التكلفة الجارية، عن مكاسب الحيازة الناتجة عن زيادة القيمة، وهذا يساعد الإدارة في تقييم البدائل لاتخاذ القرارات، ويسمح للمستثمرين والأطراف الأخرى بتقييم أداء مديرية المؤسسة [72] ص1253:

كما اعتبر Revsine et Wegandt عام 1974 أن التكلفة التاريخية والمعدلة بالمستوى العام للأسعار تقوم بتقريب قياس التكلفة الجارية، وهذه الفكرة تكون صحيحة فقط إذا توافقت حركة الأسعار العامة مع التغير في الأسعار الخاصة للموارد المستخدمة بواسطة المؤسسة، ولذلك فانه من المفيد ان تعدل القوائم المالية سواء المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية بالتغير في المستوى العام للأسعار، لان كل منهما يقيس أشياء مختلفة.[70] ص171

كما اقترح Chambers عام 1979 عملية إعادة تقييم شاملة لعناصر الميزانية بالقيمة السوقية، وذلك باعتماد حسابات خاصة بتغيرات الأسعار، ومن ثم تنخفض النتيجة بالمخصصات الموجهة إلى الاحتياطات للمحافظة على حقوق الملكية.[72] ص1253

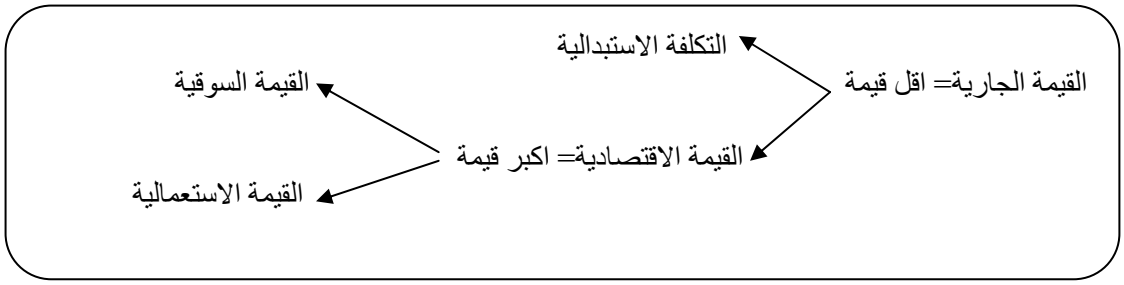
2.3.3.2. الجهات المهنية

استجابت الجهات المهنية في معظم دول العالم، وبالأخص التي عانت اقتصادياتها من اثر التضخم للتوصيات الخاصة بالدراسات النظرية، التي طالبت بضرورة الأخذ في الحسبان لتغيرات الأسعار عند إعداد قوائمها المالية، وقد أصدرت الاتحادات المهنية في هذه الدول معايير محاسبية ملزمة التطبيق لكي تفصح المؤسسات عن اثر الارتفاع في الأسعار على المعلومات المحاسبية، وفيما يلي بعض النماذج:

1.2.3.3.2. المملكة المتحدة

بعد أن عرفت المملكة المتحدة ارتفاع حدة التضخم في السبعينات من القرن الماضي، أصدرت لجنة المعايير المحاسبية البريطانية ASC المعيار (SSAP N°7) الذي بدأ سريان تطبيقه منذ 30 جوان 1974، ويوصي هذا المعيار بإعداد قوائم مالية ذات حسابات مقيمة بالوحدة النقدية الثابتة (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار) وملحقة بحسابات النقدية الجارية (أساس التكلفة التاريخية)، وعند مقارنة أرقام السنوات السابقة يتم تحويلها لوحدات نهاية الفترة، وموجه هذا المعيار خاصة للمؤسسات المدرجة في البورصة.[73] ص88

وفي 1جانفي 1980 تم إصدار المعيار (SSAP N°16) الذي يوصي بإعداد القوائم المالية طبقا للقيمة الجارية جنبا إلى جنب مع التكلفة التاريخية، بحيث يتم إعداد الميزانية وفق مفاهيم القيمة الجارية المعتمدة من طرف تقرير Sandilands لسنة 1975 حسب الشكل رقم (4)، حيث تم اعتماد القيمة الجارية في تقييم الأصول، والقيمة الجارية تمثل اقل قيمة بين القيمة الاستبدالية والقيمة الاقتصادية، وهذه الأخيرة عبارة عن اكبر قيمة بين القيمة السوقية والقيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية)، ومن ثم فان مكاسب الحيازة يتم تحويلها للاحتياطات التي تضمن فيما بعد توازن الميزانية.[73] ص94-96



الشكل رقم 5: مفاهيم القيمة الجارية حسب تقرير Sandilands [73] ص89

2.2.3.3.2. الولايات المتحدة الأمريكية

بدأ الاهتمام بآثار تغيرات الأسعار على القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف مجلس المبادئ المحاسبية APB ولجنة تداول الأوراق المالية SEC منذ 1963، حيث كانتا في بداية الأمر توصي بالإفصاح عن آثار تغيرات الأسعار في قوائم مالية إضافية معدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، ومنذ مارس 1976 ألزمت لجنة تداول الأوراق المالية المؤسسات المدرجة في البورصة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالتكلفة الاستبدالية. [66] ص423

وفي عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار المحاسبي SFAS) (N°33، بعنوان "التقرير المالي وتغيرات الأسعار" الذي يتطلب من المؤسسات الأمريكية التي تتعدى فيها قيمة المخزون والأراضي والمعدات 125 مليون دولار (قبل طرح مجمع الاهتلاك)، أو مجموع أصولها الصافية أكثر من مليار دولار، أن تقوم بالإفصاح عن ثلاثة مناهج إضافية لإعداد القوائم المالية، إضافة على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهي [73] ص107-108:

- التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار).
- القيمة الجارية (التكلفة الجارية أو القيمة الحالية).
- القيمة الجارية مع وحدة النقد الثابتة (قيم جارية معدلة بالمستوى العام للأسعار).

كما يجب أيضا على المؤسسات المعنية بهذا المعيار، أن ترفق قوائمها المالية بجدول مختصر، توضح فيه تطور بعض المعلومات المهمة المحسوبة بالطرق السابقة على مدار خمس سنوات السابقة، وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي [68] ص307:

- صافي المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى.
- مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من صافي العناصر النقدية.
- الزيادة أو النقص في التكلفة الجارية بالنسبة للمخزون والأراضي والمباني والآلات والمعدات خارج تغيرات المستوى العام للأسعار.
- صافي الأصول في نهاية السنة على أساس التكلفة الجارية.
- ربحية السهم من العمليات المستمرة على أساس التكلفة الجارية، وتوزيعات السهم العادي.
- السعر السوقي للسهم العادي في نهاية السنة.
- مستويات الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين المستخدمة.

وما يميز هذا التوجه المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية، انه يعتمد على فكرة فصل اثر التغير في المستوى العام للأسعار عن اثر التغير في القيم الجارية للأصول غير النقدية.

3.2.3.3.2. فرنسا

لقد عرفت فرنسا أيضا بحوثا عديدة لمواكبة مشكلة التضخم في المحاسبة، من أهمها تقرير Delmas Marsalet لسنة1976 الذي يوصي المؤسسات بالإفصاح عن تغيرات الأسعار في قوائم مالية إضافية معدلة بالأرقام القياسية للأسعار، وكانت هذه الطريقة المقترحة جزئية وذات دور إعلامي لإثارة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الأكثر تأثرا بتغيرات مستويات الأسعار. [66] ص418

وكان ضبط مشكلة اثر ارتفاع الأسعار على القوائم المالية في هذا البلد بصدور قانون المالية لسنة 1978/1977 الذي نضم عملية إعادة تقييم إجبارية للاستثمارات القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، وذلك باعتماد "قيمة المنفعة Valeur d'utilité" بدلا من التكلفة التاريخية، بحيث تتحدد قيمة الاستثمارات على أساس التقدير، والتي تكون مقبولة من طرف مسير المؤسسة الذي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار لمبدأ الحيطة والحذر، وحسب نص القانون هناك إشارة لإمكانية استعمال التكلفة الاستبدالية. [66] ص423-424

4.2.3.3.2. الجزائر

قام النظام المحاسبي الجزائري بدوره باتخاذ إجراءات محاسبية لاستبعاد أثار التضخم على القوائم المالية، إلا أنها كانت جزئية حيث اقتصرت على إعادة التقييم للاستثمارات المادية القابلة للاهتلاك، ومن أهم هذه الإجراءات ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 90- 103 المؤرخ في 27 مارس 1990 الذي يلزم المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، القيام بإعادة تقييم لاستثماراتها المادية (القيم الأصلية والمخصصات السنوية للاهتلاك) باستخدام معاملات الضبط، ويسجل فائض إعادة التقييم في احتياطي خاص خارج الاستغلال. [74] ص474-475

كما عرف أيضا النظام المحاسبي الجزائري مراسيم تنفيذية أخرى* تنظم عملية إعادة التقييم للاستثمارات باستخدام معاملات مقررة من طرف وزارة المالية، إلا أنها كانت محدودة لعدم ملاءمة المعاملات مع نسب التضخم الفعلية، واعتبار أن التقييم يؤدي فقط إلى زيادة القيمة إلا انه في الحقيقة

* المرسوم التنفيذي 93-250 المؤرخ في 24 اكتوبر 1993، والمرسوم التنفيذي رقم 96- 336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996.

توجد بعض الاستثمارات تتعرض لنقض القيمة، وعلى هذا تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 07 – 210 المؤرخ في 04 جويلية 2007، الذي يطلب من المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، والتي ليست في حالة تصفية، بإعادة تقييم أصولها الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير مؤهل، مع الأخذ بعين الاعتبار للمدة النفعية المتبقية للأصل.[75] ص10-11

وبناءا على مختلف محاولات الاتجاهات المهنية لمواجهة مشكلة التضخم في المحاسبة، يتضح أنها كانت في الوهلة الأولى بادرت إلى استعمال طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، ونظرا لكون هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار للتغيرات الخاصة للأسعار، اتجهت إلى استعمال الطرق الأخرى التي تعتمد على القيم الجارية (التكلفة الاستبدالية، القيمة السوقية، قيمة المنفعة)، إضافة إلى طريقة القيمة الجارية مع وحدة النقد الثابتة (توليفة بين طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة وطرق القيم الجارية).

4.3.2. موقف لجنة معايير المحاسبة الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة

تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC الحقيقة القائلة بأن هناك مدارس فكرية مختلفة للمحاسبة عن تغيرات الأسعار، حيث أصدرت في جوان 1977 المعيار المحاسبي الدولي (6) IAS بعنوان "التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار"، ثم الغي ذلك المعيار واستبدل في نوفمبر 1981 بالمعيار المحاسبي الدولي (15) IAS بعنوان "المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار" وأصبح ساري المفعول اعتبارا من أول جانفي 1983، ولقد انتهت اللجنة إلى انه في بيئة التضخم الجامح تصبح تقارير الوضع المالي وتقارير نتيجة الأداء غير ذات معنى، ولهذا ألحق المعيار (15) IAS بالمعيار(29)IAS تحت عنوان "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" الذي أصبح ساري المفعول من أول جانفي 1990.[76] ص225

1.4.3.2. المعيار المحاسبي الدولي (15) IAS المعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار

لقد عرف هذا المعيار عدة تعديلات إلا أنها كانت محدودة، وإدراكا للاختلافات الموجودة في الآراء حول كيفية المعالجة المحاسبية لآثار التضخم لم يحدد هذا المعيار مدخلا محددا للمعالجة، حيث ترك للمؤسسات حرية الاختيار بين مدخل وحدة النقد الثابتة ومدخل القيمة الجارية، بشرط الإفصاح عن المدخل المستخدم، وفي العموم يوصي هذا المعيار المؤسسات الكبيرة التي تشهد بيئتها انخفاضا في القوة

الشرائية للعملة، أن تفصح في ملحقات القوائم المالية باستخدام أي من طرق التسوية لآثار التضخم عن المعلومات التالية [76] ص 225-226:

- قيم التعديلات أو القيم المعدلة لاهتلاك الأصول الثابتة ولتكلفة المبيعات.
- التعديلات عن البنود النقدية.
- الأثر الشامل على الدخل.
- التكلفة الجارية للممتلكات والمباني والمعدات وبنود المخزون اذا ما تم استخدام مدخل القيمة الجارية.
- بيان عن الطرق المستخدمة في حساب البنود السابقة، بالإضافة إلى نوع الأرقام القياسية المستخدمة.

كما أشار المعيار (15) IAS المعاد صياغته عام 1994 إلى أن المعلومات المحاسبية التي تعكس آثار التغير في مستويات الأسعار على قائمة الدخل والميزانية، يجب الإفصاح عنها كمعلومات ملحقة بالقوائم المالية المنشورة ولا تدخل في صلب مكوناتها، وذلك باستعمال إحدى الطرق الثلاث التالية [18] ص460:

- طريقة القوة الشرائية العامة (التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة).
- طريقة القيمة الجارية.
- الجمع بين الطريقتين السابقتين.

وأشار هذا المعيار إلى أن القوة الشرائية العامة تحدد الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق الملكية، والقيمة الجارية تحدد الدخل بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للمؤسسة.

2.4.3.2. المعيار المحاسبي الدولي (29)IAS التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يتطلب هذا المعيار –وليس توصية- إعادة حساب المعلومات في القوائم المالية الأولية، وخصوصا تقارير المؤسسات المعدة بعملات الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، سواء كانت قائمة على التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية، حيث يجب أن يعبر عنها وفقا للقوة الشرائية الثابتة في تاريخ الميزانية، وتسري هذه القاعدة أيضا على الأرقام المقابلة الخاصة بالفترة السابقة، وتدرج مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الخاصة بصافي الخصوم النقدية (حالة الالتزامات اكبر من الأصول النقدية) أو مركز الأصول النقدية (حالة الأصول النقدية اكبر من الالتزامات) في الدخل الجاري.[68] ص316

وينص هذا المعيار بأنه إذا كانت الشركة القابضة تعمل في اقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع، بينما تعمل الشركة الزميلة أو التابعة في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار، وفي حالة العكس يتوجب على الشركة القابضة تطبيق المعيار، بينما تستثنى الشركة الزميلة أو التابعة من تطبيق هذا المعيار.[30] ص492

وعندما يعود معدل التضخم للانخفاض، ويصبح اقتصاد الدولة لا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة، تتوقف المؤسسة من إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندها يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.[30] ص500

وبمقتضى هذا المعيار يتم الإفصاح عما يلي [50] ص165:

- المكاسب والخسائر للبنود النقدية.
- الحقيقة المتعلقة بالقوائم المالية والبيانات المتعلقة بالفترات السابقة، والتي مفادها أنها تم إعداد القوائم المالية وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة الإبلاغ أو التقرير.
- فيما إذا كانت القوائم المالية تستند على مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل القيمة الجارية.
- تحديد مستوى الرقم القياسي للأسعار في تاريخ إعداد القوائم المالية، وتحركاته خلال الفترة الابلاغية الحالية والسابقة.

خلاصة الفصل

يعتبر التضخم ظاهرة اقتصادية تعاني منها معظم دول العالم، وناتجة من اختلال التوازن بين الطلب والعرض متمثلة في ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود، ولها أثار اقتصادية واجتماعية تتفاوت حدتها من بلد لأخر ومن فترة زمنية لاخرى تبعا لدرجة الارتفاع في مستويات الاسعار.

وباعتبار القوائم المالية نتاج النشاط الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة مالية معينة، فإنها أيضا تتأثر بارتفاع مستويات الأسعار، ومما زاد من تعقيد مشكلة التضخم في المحاسبة هو اعتماد القوائم المالية في إعدادها على مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد، وهذا الفرض غير صحيح في فترات التضخم، حيث نجد أن القوة الشرائية للنقود تنخفض باستمرار مع زيادة مستويات الأسعار، وهذا التناقض ينعكس سلبا على مصداقية المعلومات المحاسبية، وبالتالي نجد من بين حدود القوائم المالية القائمة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية عدم تعبيرها عن الحالة المالية الحقيقية للمؤسسة، واحتوائها لأرباح صورية نتيجة عدم موضوعية القياس في مقابلة المصروفات مع الإيرادات في فترات التضخم، وتوزيع هذه الأرباح يؤدي إلى تآكل رأس المال مما قد يؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس على المدى الطويل.

وقد رافق زيادة حدة التضخم في السبعينات من القرن الماضي في أغلبية دول العالم نقص منفعة المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها، مما دفع بمختلف الجهات المهنية بالبحث عن طرق بديلة للتكلفة التاريخية، واهم الطرق التي تم التوصل إليها هي:

- التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، المؤيدة من معظم الاتجاهات المهنية.
- القيمة الجارية، المؤيدة خاصة من طرف لجنة معايير المحاسبة البريطانية ASC .
- القيمة الجارية مع وحدة النقد الثابتة، المؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB، ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، إلا انه هناك اختلاف بين الهيئتين في كيفية الإفصاح عن اثر التضخم على القوائم المالية، فوفق مجلس FASB يتم الفصل بين اثر التغير في المستوى العام للأسعار عن اثر التغير في القيم الجارية على الأصول غير النقدية، عكس لجنة IASC التي تعمل على إظهار الأصول غير النقدية فقط بقيمها الجارية.

الفصل 3
القياس المحاسبي في ظل حالات التضخم

لقد تعرض منهج التكلفة التاريخية في الآونة الأخيرة إلى عدة انتقادات، كونه لا يحقق الهدف الأساسي للقوائم المالية (ترشيد القرارات الاقتصادية)، ومع زيادة الاهتمام في مهنة المحاسبة بالمحافظة على رأس المال، أصبح مجال النقاش في المحاسبة موجه نحو البحث عن بدائل القياس المحاسبي الملائمة في ظل التغيرات المستمرة للأسعار، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بمحاسبة التضخم.

ويقصد بمحاسبة التضخم مجموعة الأدوات والإجراءات المحاسبية المتخذة لمعالجة واستبعاد اثر التضخم على البيانات المحاسبية، وتهدف إلى تقييم القوائم المالية حتى تتلاءم أكثر مع الظروف التضخمية، بفضل وضع نظام محاسبي للتضخم بديلا للنظام التقليدي، يعتمد على مبادئ وأسس تضمن إدماج التصحيحات اللازمة في النظام المحاسبي التقليدي لمواجهة الظروف التضخمية، وذلك من خلال إضافة معطيات جديدة لتكملة المعطيات المحاسبية الرسمية، بشكل يزيد من فعالية البيانات المحاسبية [53] ص355، وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر للقوائم المالية، عن طريق إدخال التعديلات اللازمة على قيم عناصر القوائم المالية، بشكل يضمن إظهار اثر التضخم وتقلبات الأسعار بصفة عامة على هذه القيم، وتتم عملية إعادة التقييم للقوائم المالية وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي، تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي الحديث، حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة إلى أخرى.

1.3. القياس المحاسبي ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال

من المفاهيم الأساسية لنظام المحاسبة المالية قياس نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ومن المفاهيم التي أصبح يتم التركيز عليها في مهنة المحاسبة هي مفاهيم المحافظة على رأس المال، بما يقتضي عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل، وترتبط مفاهيم المحافظة على رأس المال ارتباطا وثيقا بتحديد نتيجة الأعمال للمؤسسة وكيفية قياسها، وبالتالي فمفاهيم رأس المال والدخل تعد

مفاهيم أساسية للبحث في بدائل التقييم وتحديد الدخل الناجم عن اعتماد بديل معين إذ أن كل بديل يؤدي إلى قوائم مالية مختلفة.

1.1.3. مفهوم القياس المحاسبي ومصادر تحيزه

تعتبر المحاسبة أداة خدمية فهي تعالج الأحداث والعمليات المالية للمؤسسة، وتقدم دوريا قوائم مالية أساسية لمستخدميها، وهذه القوائم تعتبر نتاج القياس المحاسبي، كما أن عملية القياس المحاسبي محكومة بفروض ومبادئ ومحددات، والكثير منها يعاني من عيوب مما زاد من تفاقم ظاهرة تحيز القياس المحاسبي.

1.1.1.3. مفهوم القياس المحاسبي:

تعني عملية القياس بشكل عام حسب التعريف العلمي الذي وضعه Campell في كتابه Fondation of science في عام 1957 بان "القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة" [35] ص130، وفيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات والاتحادات المهنية عدة تعريفات ومن أهمها ما يلي:

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1966: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة. [35] ص130
- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار. [5] ص185
- تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس.[34] ص36

كما قدم Hendriksen شرحا وافيا لمفهوم القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة، وصياغة هذه القيم بطريقة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (أي الانتقال من التجميع إلى التفصيل). [77] ص30

كما يمكن تعريف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية بأنها من حيث الجوهر هي عملية تقييم، أي عملية تحديد ووضع القيمة، والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين هما [78] ص12:

- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن.
- استخدام النقد كأداة للقياس يتضمن بالضرورة اختيار لأساس تقييمي معين من بين مجموعة أسس التقييم المختلفة.

وبناءا على التعاريف السابقة نستنتج أن عملية القياس المحاسبي تقوم على ثلاثة ركائز أساسية هي:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب.
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس.
- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس متمثلة في العمليات المالية.
- المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.

2.1.1.3. مصادر تحيز القياس المحاسبي:

بناءا على الركائز الأساسية للقياس المحاسبي السابقة الذكر، فان مصادر التحيز في القياس المحاسبي قد تنتج إما من قواعد القياس أو الشخص القائم بعملية القياس أو الاثنين معا، وتنعكس آثاره على نتائج القياس، وفيما يلي المصادر الثلاثة لتحيز القياس المحاسبي [35] ص153-154:

1.2.1.1.3. تحيز قواعد القياس المحاسبي

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بنظام القياس المحاسبي، بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي، مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالإيراد وفرض ثبات وحدة النقد، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حياديا، ومن أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي الذي تحتويه القوائم المالية في فترات التضخم طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذالك عندما لا يراعي تعديل القوائم المالية لاستبعاد آثار هذا التضخم.

2.2.1.1.3. تحيز القائم بعملية القياس

في هذه الحالة ترتبط أسباب تحيز القياس المحاسبي بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، وهذا على افتراض أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية، ولكن المحاسب يستعمله بطريقة خاطئة في عملية القياس، مثل اختلاف مجموعة من المحاسبين في تحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول الثابتة بالرغم من اعتمادهم جميعا على طريقة القسط الثابت، وذلك بسبب اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، ففي هذه الحالة سبب التحيز في القياس المحاسبي يعود إلى سوء استخدام قاعدة القياس من طرف المحاسب وليس إلى قاعدة القياس.

3.2.1.1.3. التحيز المشترك

التحيز المشترك هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث هذا التحيز عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وفي هذه الحالة تتضاعف آثار تحيز القياس المحاسبي على المعلومات المحاسبية، مثل تحيز القياس المحاسب المرافق لاستخدام سياسة أو قيد الحيطة والحذر، حيث استخدام هذه السياسة من قبل محاسبين مختلفين في درجة تحفظهم يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يؤثر على المعلومات المحاسبية.

2.1.3. معايير القياس المحاسبي

لقد حاولت مختلف الاتحادات والجمعيات المهنية بوضع معايير للقياس المحاسبي، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA لسنة 1966 ، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

1.2.1.3. الصلاحية للغرض المستهدف منها

يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فان الأمر يقتضي - تطبيقا لهذا المعيار- افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث

فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي. [79] ص30

2.2.1.3. القابلية للتحقق منها

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة* محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات. [79] ص31

3.2.1.3. الالتزام بالموضوعية

تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الأخر، ويطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية، ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي [1] ص371:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين، فان وصلوا إلى النتائج نفسها فهذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

وهناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية، التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

* الدلالة يمكن أن تكون إجراء محاسبي لتصحيح الوضع بما يتلاءم مع تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

4.2.1.3. القابلية للقياس الكمي

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها. ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فان هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كميا، وإنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميا، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديا. ورغم ذلك مازالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية. [79] ص32

3.1.3. أسس القياس المحاسبي

تعد القوائم المالية الأساسية ذات فائدة بقدر ما تكون قيمها المعطاة لمختلف بنودها تتصف بالموثوقية والملاءمة، وتمثل الواقع بصدق، وبالتالي فان أسس القياس المحاسبي لها علاقة وطيدة بمفهوم القيمة المراد تحقيقه.

1.3.1.3. دور مفهوم القيمة في القياس المحاسبي

يعتمد العرض المحاسبي للمؤسسة على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تشكل نموذج محاسبي يستمد فعاليته من الجمع، التقييم، التلخيص والمتابعة عبر الوقت للمعلومات المتعلقة بالمعاملات التي تؤثر على ثروة المؤسسة، والذي يسمح بتحديد النتيجة وحقوق الملكية وفقا لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويرتكز هذا النموذج على مفهوم القيمة conception de la valeur، وفي العلوم الاقتصادية مفهوم القيمة يمكن إرجاعه إما إلى التكلفة أو قيمة المبادلة أو المنفعة.[80]

وقد عرف الاقتصادي Smith القيمة كالتالي "لكلمة القيمة مفهومين، في بعض الأحيان تعني منفعة الأصل، وفي بعض الأحيان تعني القيمة الاستبدالية للأصل"، أما الاقتصادي Marx فقد أيد الاتجاه القائل بأن المنفعة هي أساس تحديد القيمة. [72] ص1248

وبناءا على المفاهيم الاقتصادية للقيمة يمكن التميز بين ثلاثة نماذج أساسية للقياس المحاسبي وهي [80]:

- النموذج القائم على قيمة الدخول (curent entry values)، والذي يتمثل إما في ثمن الاقتناء أو التكلفة الاستبدالية.
- النموذج القائم على قيمة الخروج(curent exit values)، أي الثمن الذي يمكن الحصول عليه عند التخلص من الأصل.
- نموذج القيمة قيد الاستعمال (value-in-use)، القائم على القيمة الإضافية للمؤسسة التي يمكن أن تساهم بها أصولها.

وبما أن القياس المحاسبي يرتكز على عملية تحديد ووضع القيمة، فان عملية تقييم بنود القوائم المالية تتم بالاختيار على مستويين [78] ص 52-53:

- مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة، حيث توجد هناك وحدتان للقياس:
- وحدة القياس النقدي الاسمية التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وهو افتراض مقبول في نموذج التكلفة التاريخية.
- وحدة قياس القوة الشرائية العامة، حيث تعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.
- مستوى أسس قياس قيمة بنود القوائم المالية، حيث هناك أربع أسس لقياس القيمة وهي:
  - أساس التكلفة التاريخية.
  - أساس سعر الدخول الجاري، أي خاصية تكلفة الاستبدال.
  - أساس سعر الخروج الجاري، أي خاصية صافي القيمة البيعية.
  - أساس القيمة الحالية.

2.3.1.3. أسس القياس المحاسبي المعتمدة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

يتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة معايير المحاسبة الدولية أسس قياس مختلفة، بدرجات مختلفة وبتوليفات مختلفة في القوائم المالية، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 3: أسس قياس الصول والالتزامات حسب لجنة IASC [34] ص36

أسس القياس	الأصول	الالتزامات
التكلفة التاريخية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة، أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتنائها.	تسجيل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد، أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية.
التكلفة الجارية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء أصل مشابه أو معادل حاليا.	تسجل الالتزامات بالقيمة غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها التي تكون مطلوبة لتسوية التعهد حاليا.
القيمة القابلة للتحقق	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن حاليا الحصول عليها عن طريق بيع الأصل في ظل التخلص منه بشكل منظم.	تسجل الالتزامات بقيمة تسويتها، بمعنى القيم غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها المتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية.
القيمة الحالية	تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية	تسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية.

وأورد في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة IASC أن أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما اقل، كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقيم الالتزامات المرتبطة بخطط تقاعد المستخدمين بقيمتها الحالية، يضاف إلى ذلك أن بعض المؤسسات تقوم باستخدام التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على التعامل مع أثار تغير أسعار الأصول غير المالية. [34] ص36

نلاحظ من أسس القياس السابقة أنها لم تتضمن القيمة العادلة بالرغم من التوسع في استخدامها في معايير التقارير المالية الدولية، وذلك لان مفهوم القيمة العادلة قد يعني احد أسس القياس السابقة، وهي قيمة اجتهادية يتم تحديدها وفقا لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياسا لقيمة بند معين، وورد أكثر من تعريف

للقيمة العادلة في معايير التقارير المالية الدولية، ولكن التعريف الغالب هو "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية".[50] ص63

4.1.3. مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال

ينصب اهتمام الملاك أصحاب رأس مال المؤسسة، أولا على المحافظة على قيمة رأسمالهم كحد ادني، ثانية المحافظة على دخلهم الناتج عن رأسمالهم وزيادة هذا الدخل إن أمكن، مما يتطلب من القوائم المالية أن تتضمن قيما واقعية كافية لتحديد رأس المال والدخل حاليا والتنبؤ بتغيرها مستقبلا، وبالتالي فان التقرير المالي يستند إلى ثلاثة مفاهيم ذات تأثير متبادل وهي القيمة، الدخل ورأس المال.

1.4.1.3. مفاهيم الدخل

تختص قائمة الدخل بقياس نتائج الأعمال المحققة من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، ويواجه المحاسبون مشكلة على جانب كبير من الأهمية في هذا المجال، فهم يختلفون عن الاقتصاديين في المنهج الذي يسلكونه لقياس الدخل وتوقيت وأسلوب قياسه، كما يختلف الفريقان حول تحديد مفهوم الدخل الذي يختلف بالمفهوم الاقتصادي عنه بالمفهوم المحاسبي.

1.1.4.1.3. المفهوم المحاسبي للدخل

يعرف الدخل المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة عن العمليات التي حدثت خلال الفترة، والتكاليف التاريخية المرتبطة بها والمستنفذة خلال نفس الفترة، وذلك بالاعتماد على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وفيما يلي بعض خصائص الدخل المحاسبي[35] ص207-208 :

- يقاس الدخل المحاسبي بناءا على عمليات تبادل فعلية وفق مدخل العمليات.
- يتلاءم الدخل المحاسبي مع فرض الدورية ويشير إلى أداء المؤسسة عن فترة زمنية معينة.
- يقوم الدخل المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد والاعتراف به عند نقطة البيع الناتجة عن عملية تبادلية مع أطراف خارجية، مع بعض الاستثناءات مثل ما هو الحال في عقود الإنشاء.
- يتلاءم الدخل المحاسبي مع سياسة الحيطة والحذر، عندما لا يعترف بالإيراد إلا عند تحققه بحدوث عملية تبادلية فعلية، ويعترف بالمصروف عند حدوثه.
- يتم قياس المصروفات المستنفذة وفقا لتكلفتها التاريخية، وتضل الأصول مثبتة بتكلفتها التاريخية إلا أن يتم تحقق الإيراد بالبيع فيثبت بقيمته الجارية.

ولكن الربح المستخرج وفق المفهوم المحاسبي للدخل قد يكون غير حقيقي (مضخم) لان الأرقام الواردة في الحسابات الختامية تمثل خليطا غير متجانس من القيم، خاصة في فترات التضخم حيث تكون الإيرادات والمصروفات مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة.

2.1.4.1.3. المفهوم الاقتصادي للدخل

كان الاقتصادي "ادم سميث" أول من عالج مفهوم الدخل، وعرفه بأنه المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة معينة، وذلك دون المساس برأس المال. وعرف أيضا الاقتصادي "هيكس" الدخل بأنه المبلغ الذي يمكن اتفاقه خلال فترة زمنية معينة، بحيث يبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد الإنفاق كما كان عليه في بداية الفترة قبل الإنفاق. [37] ص157

وعلى ذلك يمكن قياس الدخل الدوري للمؤسسة عن طريق المقارنة بين صافي الأصول في بداية الفترة المالية ونهايتها بعد استبعاد أي تغيرات في حقوق الملكية الناتجة عن مساهمات ومسحوبات أصحاب رأس المال، وصافي الأصول عبارة عن الفرق بين قيمة الأصول والالتزامات في لحظة معينة [37] ص157، وبالتالي فالمفهوم الاقتصادي للدخل يتماشى مع مفهوم المحافظة على رأس المال، وللمحافظة على رأس المال لابد من الأخذ بعين الاعتبار لتغيرات الأسعار على أصول المؤسسة.

ولقد تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المفهوم الاقتصادي للدخل، حيث عرفت الدخل في إطارها المفاهيمي بأنه الزيادة في حقوق الملكية بعد استبعاد أي مساهمات ومسحوبات لملاك المؤسسة [34] ص31، كما أشارت أيضا عند تعرضها لمفاهيم رأس المال، بأنه لا يتم اكتساب الربح إلا بعد المحافظة على رأس المال [34] ص37، وتبنيها لنموذج القيمة العادلة في قياس عناصر قوائمها المالية يدل على تأييدها للاتجاه الذي يطالب بالمحافظة على رأس المال المادي، كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الدخل الشامل في بيان مفاهيم المحاسبة المالية SFAS رقم (3) بأنه التغير الحاصل في حقوق الملكية (صافي الأصول) للمؤسسة خلال الفترة المالية.[77] ص80

فنلاحظ أن كل من لجنة IASC ومجلس FASB عرفا الدخل من خلال قائمة المركز المالي تحت مفهوم الدخل الشامل Compréhensive income، وذلك بالربط بين رأس المال المستثمر في المؤسسة والمتمثل في قيمة أصولها مع الدخل المراد احتسابه، وبالتالي فان مصداقية الرقم الناتج من احتساب الدخل يستنبط من مصداقية قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة، والدخل الشامل يسمح بمعرفة كل مصادر توليد القيمة، وكذلك يفرض على المديرين المحافظة على كل العوامل التي تساهم في قيمة المؤسسة والعمل على حسن تسييرها.[81]

ونلاحظ آن أنصار المفهوم الاقتصادي للدخل يتبنون وجهة نظر الميزانية في تعريف الدخل، الذين يرون أن الدخل عبارة عن الزيادة في صافي الأصول خلال الفترة المالية بعد استبعاد مساهمات ومسحوبات أصحاب رأس المال، أما أنصار المفهوم المحاسبي للدخل فيتبنون وجهة نظر قائمة الدخل في تعريف الدخل، الذين يرون أن الدخل هو نتيجة أنشطة المؤسسة خلال الفترة المالية (الفرق بين إيرادات ومصروفات المؤسسة خلال الفترة).

2.4.1.3. مفاهيم المحافظة على رأس المال

يعد مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في الاقتصاد والمحاسبة، فبالنسبة للاقتصاديين يشير رأس المال إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات سواء على مستوى الاقتصاد الوطني أو على مستوى المؤسسة، ويظهر الاستثمار الرأسمالي على شكل زيادة في مجموعة هذه الأصول المستخدمة في الإنتاج، أما في المحاسبة فان رأسمال الملاك أو المساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المستهلك.[78] ص15

وتتمثل الثروة المكونة من طرف المؤسسة في نظر المستثمرين في قدرتها على زيادة رأس المال على ما كانت عليه في بداية الفترة أو المساهم به سابقا، وعلى هذا أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطارها المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى عتبة توليد الثروة، وهي المحافظة على رأس المال الأولي، أي كل ما زاد عن رأس المال الأولي يعتبر ربح [82] ، علما انه هناك مفهومين لرأس المال وهما [34] ص37:

- المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، وفي ظل هذا المفهوم يصبح رأس المال مرادفا لصافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة.
- المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، وفي ظل هذا المفهوم يمثل رأس المال القدرة الإنتاجية للمؤسسة، والتي تؤسس مثلا على عدد الوحدات المنتجة يوميا.

وبناءا على المفهومين السابقين لراس المال يمكن التمييز بين مفهومين للمحافظة على رأس المال، وهما [34] ص37:

- المحافظة على رأس المال المالي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة، ويمكن قياس المحافظة على رأس المال إما بوحدات نقدية اسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

- المحافظة على رأس المال المادي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح إذا كانت قدرة الإنتاج المادية (أو القدرة الإنتاجية) للمؤسسة في نهاية الفترة تفوق القدرة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم خلال الفترة.

ويمكن توضيح الفرق بين المحافظة على رأس المال المالي و المحافظة على رأس المال المادي في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال [30] ص14، [34] ص37-38

من حيث	المفهوم المالي لرأس المال	المفهوم المادي لرأس المال
اكتساب الربح	يكتسب الربح إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن مبلغ صافي الأصول في بدية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة تزيد عن طاقتها الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم.
أساس القياس	- في حالة المحافظة على القيمة النقدية لرأس المال تستعمل التكلفة التاريخية. - في حالة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال تستعمل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.	استخدام القيم الجارية .
اثر التغير في الأسعار على الأصول والالتزامات.	- عند المحافظة على القيمة النقدية لرأس المال، تعتبر الزيادة في أسعار الأصول مكاسب حيازة (أرباح)، إلا انه قد لا يتم الاعتراف بها إلا لحين التخلص من الأصل. - عند المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال، تعالج الزيادة في أسعار الأصول كتعديل للمحافظة على رأس المال، وتعتبر جزءا من حقوق الملكية.	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المؤسسة تعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية، وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال، وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.
رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية)	يمثل الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).

وهناك من الكتاب من يفصل بين مفهومي المحافظة على رأس المال النقدي والمحافظة على رأس المال المالي، حيث مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي ينطلق من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي عبر الزمن، فيتخذ مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لقياس بنود القوائم المالية، ويتخذ بمفهوم الدخل المحاسبي لتحديد الربح، بينما مفهوم والمحافظة على رأس المال المالي (يدعى أيضا بمفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال) يقر بتغيرات الأسعار وأثرها على تغير قيمة وحدة القياس النقدي أو قوتها الشرائية، وبالتالي يتم باستمرار تعديل البيانات التاريخية المقيمة وفق وحدات نقدية مختلفة من حيث قوتها الشرائية إلى تكلفة تاريخية مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة، وذلك للمحافظة على القوة الشرائية لرأس المال. [37] ص159-160

يظهر مما سبق أن مفهوم رأس المال هو الذي يوجه المحاسب لاختيار طريقة تقييم الأصول والخصوم، واختيار طريقة التقييم يؤثر على تغيرات حقوق الملكية بين أول الفترة المالية وآخرها بعد استبعاد مسحوبات ومساهمات الملاك خلال الفترة، وهذا التغير في حقوق الملكية يتمثل في دخل الفترة.

2.3. طرق تعديل القوائم المالية

كما أوضحنا في الفصل الثاني، فان نموذج التكلفة التاريخية يتجاهل الاعتراف والفصل والإفصاح عن تغيرات مستويات الأسعار، مما دفع بمختلف الجمعيات والاتحادات المهنية بالبحث عن تطوير هذا النموذج، وتم التوصل إلى نماذج محاسبية بديلة للقياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، منها ما هي جزئية ومنها ما هي شاملة في معالجتها لأثار التضخم النقدي، ومن أهم هذه النماذج أو الطرق المحاسبية تلك التي يوصي بها المعيار المحاسبي الدولي IAS(15) "المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار" والذي ألغي في أكتوبر 2003 وبقي يستعمل بصفة اختيارية، إضافة إلى الطريقة المتضمنة بالمعيار IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" القائمة على نموذج القيم الجارية مع ثبات وحدة النقد، وللتعرف على هذه الطرق سوف نتعرض أولا إلى طبيعة التغيرات السعرية وأسس الفصل بين البنود النقدية وغير النقدية.

1.2.3. طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية

ترتبط طرق معالجة القوائم المالية من آثار التضخم بطبيعة التغيرات السعرية، مما يستلزم

التفرقة بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة، وما لكل منهما من اثر على القوائم المالية، ومن أهم ركائز تطبيق هذه الطرق أيضا هو التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية.

1.1.2.3. طبيعة التغيرات السعرية

يعبر مفهوم المستوى العام للأسعار عن متوسط أسعار السلع والخدمات في دولة ما خلال فترة معينة، والتغير في المستوى العام للأسعار سواء بالزيادة أو النقص قد لا يكون بنسبة واحدة لجميع السلع والخدمات، بل أحيانا تنخفض أسعار سلع أو خدمات معينة في حين ترتفع أسعار سلع وخدمات أخرى في نفس الفترة، ولكن مقدار التغير الأكبر هو الذي يحدد الاتجاه العام للتغير في المستوى العام للأسعار، ومن هنا يمكن التمييز بين نوعين من التغيرات السعرية وهما [18] ص:389

1.1.1.2.3. التغيرات السعرية العامة

تعبر التغيرات السعرية العامة عن التغير في المستوى العام للأسعار نتيجة التغير في القوة الشرائية للنقود، ويمكن أن يرجع سبب التغيرات السعرية العامة لعدة أسباب، مثل اختلال التوازن بين كمية النقود المتاحة وكمية السلع والخدمات المعروضة مقابل هذه النقود.

2.1.1.2.3. التغيرات السعرية الخاصة

تعبر التغيرات السعرية الخاصة عن التغير النسبي في القيمة التبادلية لسلعة أو خدمة معينة مقابل مجموعة من السلع والخدمات الأخرى خلال فترة معينة، ويمكن أن تحدث التغيرات السعرية الخاصة لبعض السلع والخدمات خلال فترة معينة نتيجة متغيرات مختلفة مرتبطة بسلعة أو خدمة معينة دون السلع والخدمات الأخرى، ومن هذه المتغيرات تغير أذواق المستهلكين اتجاه منتج معين أو استخدام طرق متقدمة في إنتاجه.

وفي الواقع العملي يصعب التمييز بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة، نظرا لتداخلهما، وإمكانية حدوث كل من التغيرين في نفس الفترة، كما يمكن أن تكون هذه التغيرات في اتجاهين متعاكسين، والجدول التالي يوضح الفرق بينهما.

الجدول رقم 5: الفرق بين التغير العام للأسعار والتغير في الأسعار الخاصة [70] ص155

	التغير العام للأسعار	التغير في الأسعار الخاصة
طبيعة التغير	تغير في القوة الشرائية للنقود معبرا عنها بالعلاقة بين النقود ومجموعة مختارة (معبرة) من السلع والخدمات.	تغير في سعر سلعة معينة نتيجة تغير أذواق المستهلكين أو التحسينات الفنية في السلع.
التأثير الجوهري	تؤثر جوهريا على الأصول والالتزامات النقدية مثل النقدية والمدينين والدائنين.	تؤثر جوهريا على الأصول غير النقدية، ومن أهمها المخزون السلعي والآلات والمعدات.
الأثر على القوائم المالية	ينتج عنها مكاسب (خسائر) في القوة الشرائية وفقا لمركز صافي الأصول النقدية. - أصول نقدية: خسائر قوة شرائية. - التزامات نقدية: مكاسب قوة شرائية.	ينتج عنها أرباح (خسائر) حيازة للأصول. - أرباح (خسائر) حيازة محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول تم بيعها خلال الفترة. - أرباح (خسائر) حيازة غير محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول غير المباعة.
وسيلة التعبير	الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار (عادة ما يعبر عنه في صورة نسبة مئوية للأسعار في تاريخ معين نسبة الى سنة الأساس)	- الرقم القياسي الخاص بسعر سلعة معينة. - التكلفة الاستبدالية. - صافي القيمة البيعية. - القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية .

يبدو من هذا الجدول أن التغيرات السعرية العامة تؤثر أساسا على المركز النقدي للمؤسسة، وينتج منه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، أما التغيرات السعرية الخاصة فترتبط بعناصر الأصول غير النقدية، وينتج عنها مكاسب أو خسائر الحيازة، وعلى هذا يمكن تعريف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية ومكاسب أو خسائر الحيازة كالتالي:

- مكاسب أو خسائر القوة الشرائية، هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول نقدية ثابتة أو التزامات نقدية ثابتة خلال فترة تغير القوة الشرائية لوحدة القياس.
- مكاسب أو خسائر الحيازة، هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول غير نقدية خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة.

2.1.2.3. التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية:

تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية من أن كل منهما يواجه مخاطر مختلفة، فالاحتفاظ بالأصول النقدية يتم تعرضها لخطر تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، فإذا ما ارتفعت الأسعار لأي سبب من الأسباب فان القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تميل للهبوط، وتتحكم نفس الكمية من النقود في موارد أقل، أو أننا نحتاج إلى مبالغ نقدية اكبر للحصول على نفس السلعة، أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة لنفس التأثيرات، ولكن في الاتجاه المعاكس، فإذا توقعنا ارتفاع الأسعار فانه

يفضل الاحتفاظ بالسلع آو الأصول غير النقدية، كما أن الشراء مقابل التزامات نقدية مستقبلية أو نقدا أفضل من الاحتفاظ بالأصول النقدية، وهذه التأثيرات تسري بشكل عام في ظروف التضخم النقدي على المؤسسات الاقتصادية وعلى الأشخاص على حد سواء، كما أن الأصول غير النقدية عرضة أيضا لخطر التغيرات في أذواق المستهلكين والتكنولوجيا والطلب، وعلى هذا فان قرار الاحتفاظ أو الشراء أو البيع يعتمد على موازنة توقعات التغيرات السعرية والمخاطر الناجمة عنها. [78] ص82

ويمكن التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية كما يلي [83] ص209-210:

1.2.1.2.3. الأصول والخصوم النقدية

تعرف الأصول والخصوم النقدية بأنها البنود التي لا تتغير قيمتها الاسمية من فترة زمنية لأخرى، كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC البنود النقدية بأنها النقدية السائلة وعناصر الأصول والخصوم قيد التحصيل أو الدفع بمبالغ نقدية ثابتة آو محددة، والجدول التالي يوضح الأصول والخصوم التي يمكن تصنيفها كبنود نقدية :

الجدول رقم (6): الأصول والخصوم النقدية [83] ص210-212

الأصول النقدية	الخصوم النقدية
- الصندوق بالعملة المحلية - البنك، الودائع تحت الطلب والودائع لأجل بالعملة المحلية. - الزبائن وأوراق القبض بالعملة المحلية. - مؤونات الديون المشكوك فيها وأوراق القبض بالعملة المحلية. - تسبيقات إلى الموردين بالعملة المحلية. - أوراق مالية –سندات بالعملة المحلية- - مخزون سلعي مباع بأسعار محددة ضمن عقد بيع سابق - قروض ممنوحة بالعملة المحلية. - ضمانات مدفوعة بالعملة المحلية.	- موردون وأوراق دفع بالعملة المحلية. - تسبيقات من الزبائن بالعملة المحلية. - توزيعات أرباح واجبة الدفع. - ضمانات مقبوضة بالعملة المحلية. - ديون طويلة الأجل بالعملة المحلية. - علاوة إصدار السندات. - ضرائب مؤجلة.

.

2.2.1.2.3. الأصول والخصوم غير النقدية

تعرف الأصول والخصوم غير النقدية بأنها البنود التي تتغير قيمتها الاسمية من فترة زمنية لأخرى، ويمكن تصنيف الأصول غير النقدية إلى نوعين كما يلي:

- مخزون النقدية المباشرة، مثل النقدية السائلة بالعملة الأجنبية، المدينين بالعملة الأجنبية والأوراق المالية القصيرة والطويلة الأجل سواء كانت على شكل أسهم أو سندات.
- المخزون السلعي والخدمات المستقبلية للمؤسسة، مثل مخزون البضاعة والآلات والمعدات.

وللإشارة فان حقوق الملكية تعتبر من الخصوم غير النقدية، والجدول التالي يوضح الأصول والخصوم التي يمكن تصنيفها كبنود غير نقدية :

الجدول رقم (7): الأصول والخصوم غير النقدية [83] ص210-212

الأصول غير النقدية	الخصوم غير النقدية
مخزون النقدية المباشرة - الصندوق بالعملة الأجنبية. - البنك، الودائع تحت الطلب والودائع لأجل بالعملة الأجنبية. - الزبائن وأوراق القبض بالعملة الأجنبية. - مؤونات الديون المشكوك فيها وأوراق القبض بالعملة الأجنبية. - تسبيقات إلى الموردين بالعملة الأجنبية. - أوراق مالية –سندات بالعملة الأجنبية- - أوراق مالية –أسهم- أصول مخزون سلعي وخدمات مستقبلية: - مخزون سلعي غير متعلق بعقد بيع مسبق. - مصاريف مدفوعة مسبقا. - أصول ثابتة ملموسة (ممتلكات، تجهيزات...). - الاهتلاك المتراكم للأصول الثابتة الملموسة. - الأصول الثابتة غير الملموسة.	- موردون وأوراق دفع بالعملة المحلية. - تسبيقات من الزبائن بالعملة المحلية. - إيرادات مستلمو مسبقا. ديون طويلة الأجل بالعملة الأجنبية. - مؤونات. - رأس المال –أسهم- - الاحتياطات.

2.2.3. طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

تهدف هذه الطريقة إلى تصحيح نقائص مدخل التكلفة التاريخية في حالة تغير المستوى العام للأسعار، وذلك بأخذها بعين الاعتبار لتغيرات القوة الشرائية للنقود عند تقييم أصول وخصوم المؤسسة [83] ص 215، ويطلق البعض على هذه الطريقة بمدخل القوة الشرائية العامة، وقائم هذا المدخل على تسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بوحدات قياس بنفس القوة الشرائية، وعلى هذا فان وحدة القياس يجب أن تكون موحدة مع الاحتفاظ بنفس أساس القياس المستخدم في القوائم المالية مثل التكلفة التاريخية، حيث يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، ويكون مقدار الربح للمؤسسة هو المبلغ الذي يمكن توزيعه على المساهمين أو الملاك بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر. [18] ص399

ويتطلب مدخل القوة الشرائية العامة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي، لتحديد حجم مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية خلال فترة التضخم، وتعتبر الأرقام القياسية للأسعار إحدى الأدوات الرئيسية في استخدام هذا المدخل، وعادة يتم استخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك في تعديل بنود القوائم المالية. [18] ص400

1.2.2.3. أسس تعديل القوائم المالية:

تتمثل أسس وشروط تطبيق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فيما يلي [78] ص78-81:

- تحويل البيانات التاريخية المعدلة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى بيانات تاريخية مقاسه بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، ولإجراء هذا التحويل أو التعديل نحتاج إلى معلومات عن الأرقام القياسية التي تغطي الفترة المعنية من تاريخ نشأة البند المطلوب تعديله حتى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية، ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{القيمة التاريخية الأساسية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$$

من الناحية العملية إذا لم يتوفر الرقم القياسي للأسعار في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله، يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشا خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربع السنوية يعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام.

- يجب التمييز بين نوعين من التعديل ، حيث هناك التعديل غير الدوري والتعديل الدوري أو المستمر، ويقوم أسلوب التعديل غير الدوري على فكرة إعادة تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، عادة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويمكن قبول هذا الأسلوب إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب اثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات.

وفي أسلوب التعديل المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية، وتتم عملية إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:

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

وتسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام، وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة لأخرى، وحسب الرأي السائد في المنظمات المهنية للمحاسبة تعتبر البيانات المعدلة والمعاد تعديلها باستمرار معلومات إضافية مقارنة تقدم إلى جانب القوائم المالية التاريخية التي مازالت مهيمنة في الحياة العملية.

- يجب أن تكون عملية التعديل وإعادة التعديل شاملة، تغطي كافة بنود القوائم المالية، لان التعديل الجزئي قد يكون مضللا، لذلك لا يجوز تقديمه.

2.2.2.3. خطوات تعديل القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة

يمكن حصر خطوات تعديل القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة فيما يلي [18] ص407-408:

1.2.2.2.3. قائمة المركز المالي

باختصار، تشمل خطوات إعادة إعداد قائمة المركز المالي باستخدام وحدة النقد الثابتة على المراحل التالية:

- تحديد العناصر النقدية وغير النقدية لكل من الأصول والخصوم.
- إظهار العناصر النقدية بقيمها الاسمية، لأنها بطبيعتها تعتبر وحدات نقدية جارية.
- تعديل العناصر غير النقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ اقتنائها.
- تحسب الأرباح المحتجزة كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

- عند تعديل قائمة المركز المالي للسنوات السابقة من اجل مقارنتها مع المركز المالي للسنة الحالية، يتم تعديل جميع البنود (النقدية وغير النقدية)، وإظهارها بمستويات الأسعار للسنة الحالية.

2.2.2.2.3. قائمة الدخل

يتم تعديل بنود قائمة الدخل من القيم التي تم تسجيلها بها عند حدوثها إلى قيمها حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية، وتشمل خطوات تعديل قائمة الدخل فيما يلي:

- تعديل عناصر الإيرادات والمصروفات باستخدام الأرقام القياسية للأسعار حسب تواريخ حدوثها، وبالنسبة للعناصر التي يفترض أن تكون تمت على طول الفترة المالية
مثل المبيعات والمشتريات فيستخدم عند تعديلها متوسط الأرقام القياسية للأسعار.
- حساب الاهتلاك على أساس قيم الأصول المعنية بالتكلفة التاريخية المعدلة.
- حساب تكلفة البضاعة المباعة حسب العلاقة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة= مخزون أول المدة المعدل+ المشتريات المعدلة- مخزون آخر المدة المعدل.

وعند تعديل مخزون آخر المدة نأخذ بعين الاعتبار الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون، مثلا عند استعمال طريقة الوارد أولا صادر أولا نجد أن مخزون آخر المدة يمثل آخر المشتريات، وبالتالي نعتمد على الأرقام القياسية لوقت الحصول على المشتريات الأخيرة عند تعديله، وفي حالة استعمال طريقة المتوسط المرجح يعدل مخزون آخر المدة باستعمال متوسط الرقم القياسي العام.

- حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

3.2.2.3. حساب ومعالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية

تتحدد مكاسب وخسائر القوة الشرائية بالنسبة للمؤسسة على أساس صافي مركزها النقدي في تاريخ معين، ويحدد صافي المركز النقدي للمؤسسة بالفرق بين أصولها النقدية والتزاماتها النقدية [84] ص266، ففي حالة التغير في الأسعار قد تحقق المؤسسة مكاسب أو تتحمل خسائر على أصولها النقدية و التزاماتها النقدية حسب طبيعة صافي المركز النقدي إن كان موجب أو سالب وفق الجدول التالي [85] ص360:

طبيعة صافي المركز النقدي	حالة ارتفاع الأسعار	حالة انخفاض الأسعار
صافي المركز النقدي الموجب	خسائر	مكاسب
صافي المركز النقدي السالب	مكاسب	خسائر

وعلى ضوء هذه المعلومات يتم تحديد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية باستخدام وحدة النقد السائدة في نهاية العام كما يلي [85] ص362:

- يعدل صافي المركز النقدي في بداية العام باستخدام وحدة النقد في نهاية العام، ويتم ذلك بضرب صافي المركز النقدي لبداية العام في نسبة الرقم القياسي لأسعار نهاية العام إلى الرقم القياسي لأسعار بداية العام.
- تعدل العمليات المنطوية على العناصر النقدية التي حدثت خلال العام باستخدام وحدة النقد في نهاية العام، وتضاف أو تطرح البيانات المعدلة من صافي المركز النقدي المعدل لبداية العام (عموما تزيد العناصر النقدية بالمبيعات وتنخفض بالمشتريات ومصروفات العمليات) فنحصل على صافي المركز النقدي لنهاية العام.
- يقارن صافي المركز النقدي الفعلي (الاسمي) في نهاية العام مع النتيجة التي توصلنا إليها في الخطوة السابقة، فإذا كان صافي المركز النقدي الفعلي اقل من صافي المركز النقدي المحسوب في الخطوة السابقة، تكون المؤسسة قد تحملت خسائر في القوة الشرائية، أما إذا كان العكس تكون المؤسسة قد حققت مكاسب في القوة الشرائية.

وبما أن مكاسب وخسائر القوة الشرائية تنجم عن التغيرات في المستوى العام للأسعار دون أن ترتبط بأية أحداث إنتاجية أخرى، فيجب الاعتراف بها كجزء من صافي دخل الدورة التي تغير خلالها المستوى العام للأسعار، ويجب التقرير عن هذه المكاسب والخسائر في بند مستقل في قائمة الدخل نظرا لطبيعتها الخاصة، وهذا الاتجاه في معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية مؤيد من معظم الهيئات المهنية بما فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية. [78] ص89

3.2.3. طريقة القيم الجارية

يطلق البعض على مدخل القيم الجارية مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة (المحافظة على رأس المال المادي)، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المدخل عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها خلال السنة مع احتفاظ المؤسسة على نفس طاقتها التشغيلية المتاحة لها في بداية السنة، وهذا ما يتطلب إعادة إظهار أصول والتزامات المؤسسة بقيمها الجارية بدلا من التاريخية، وتهتم المحاسبة على أساس القيم الجارية بتغيرات أسعار بعض السلع والخدمات وليس بتغيرات القوة الشرائية العامة للعملة، وعلى هذا تظهر القوائم المالية آثار التغير في الأسعار الخاصة لعناصر معينة. [18] ص428-429

1.3.2.3. أسس محاسبة القيم الجارية

تتمثل أهم أسس تطبيق طريقة القيم الجارية لتعديل القوائم المالية فيما يلي [78] ص111-112:

- يمكن النظر إلى طريقة القيم الجارية على أنها تعديل للبيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار، ويثبت هذا التعديل في السجلات حيث تعتمد القيم الجديدة (الجارية) في الحسابات الختامية، وهذا يعني أن محاسبة القيم الجارية تمثل بديلا للقياس المحاسبي التاريخي.

- في محاسبة القيم الجارية ليس الأمر مجرد إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة، إنما هي خروج عن أهم قواعد ومبادئ مدخل التكلفة التاريخية، خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة، وبالتالي إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت الناتجة من تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى حين التخلص منها.

- في محاسبة القيم الجارية يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، وتبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة، لذلك لا تظهر في محاسبة القيم الجارية مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.

- إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى الاعتراف بمكاسب وخسائر حيازة الأصول غير النقدية، وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضا، وتعد هذه النتيجة إحدى مزايا تطبيق محاسبة القيم الجارية، إذ أن مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية تعد مؤشرا هاما لتقييم الأداء الإداري، خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.

وهناك نوعين من مكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية وهما [85] ص379:

- مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة: تمثل الفرق بين القيمة الجارية والقيمة التاريخية للأصول المباعة أو المستنفذة.
- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة: تعكس الزيادة أو النقص على القيم الجارية للأصول التي لم تباع أو تستنفذ خلال الفترة المالية.

ويعتبر مؤيدي المحافظة على رأس المال النقدي مكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية أنها من ضمن دخل الدورة، ولكن بالنظر إلى مفهوم المحافظة على رأس المال الذي تهدف طريقة القيم

الجارية إلى المحافظة عليه (المحافظة على رأس المال المادي)، يجب أن تصنف مكاسب وخسائر الحيازة ضمن حقوق الملكية. [82]

2.3.2.3. مفاهيم القيم الجارية:

يتطلب مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال استخدام القيم الجارية في تقييم أصول وخصوم المؤسسة وتحديد الدخل، وهناك عدة طرق لحساب القيم الجارية وأهمها ما يلي:

1.2.3.2.3. طريقة القيم الحالية

تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك بخصم التدفقات النقدية المتوقع أن يحققها الأصل خلال عمره الإنتاجي باستعمال معدل خصم ملائم. [64]

وكما لاحظنا يشترط لتطبيق هذه الطريقة توافر أربع متغيرات وهي:

- التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الأصل.
- توقيت تلك التدفقات النقدية.
- العمر الإنتاجي الباقي للأصل.
- معدل الخصم الملائم.

إذا ما تم تحديد هذه المتغيرات بموضوعية ودقة يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق الصيغة التالية [83] ص221:

$$P_t = \sum_{t=0}^{n} \frac{FT_T}{(1+r)^t}$$

حيث: P_t القيمة الحالية في الزمن t

FT_t: التدفقات النقدية في الفترة t

r: معدل الخصم المناسب

n : العمر الإنتاجي الباقي للأصل

وتعتبر القيمة الحالية الأفضل لقياس القيمة الاقتصادية للأصل، إلا أن استخدامها محدود نظرا لتداخل التدفقات النقدية لمجموعة من عناصر الأصول والخصوم، وصعوبة اختيار معدل الخصم.

2.2.3.2.3. طريقة صافي القيمة البيعية

صافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري) لأصل ما هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا

تم بيع الأصل مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، ويتم وفق هذه الطريقة إعادة تقييم سائر الأصول بقيمها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على احد هذين البديلين [18] ص403:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من طرف هيئات خارجية مستقلة أو من طرف المؤسسة.
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

3.2.3.2.3. طريقة تكلفة الاستبدال

تعني تكلفة الاستبدال (سعر الدخول الجاري) المبلغ الواجب دفعه من اجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، ورغم وضوح هذا التعريف لتكلفة الاستبدال إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين حول عبارة الأصول المماثلة، حيث ظهرت عدة معاني لها، وهي [18] ص403-404:

- تكلفة استبدال الأصول المستخدمة: يقصد بها المبلغ المطلوب من اجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها نفس العمر الإنتاجي.
- تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة: يقصد بها المبلغ المطلوب من اجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.
- تكلفة الأصول الجديدة: تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

ولقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هذه الطرق الثلاثة للقيم الجارية، لتقييم أصول المؤسسة تحت مفهوم القيمة العادلة Concept de la juste valeur، حيث تتم عملية تقييم كل أصل بالطريقة التي تظهر ملائمة له عند إعداد الحسابات الختامية.[82]

3.3.2.3. نموذج القيمة العادلة كبديل للقيم الجارية

استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مفهوم القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة، تلبية لاحتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين للمؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، والقيمة العادلة قائمة على مبدأ "الجوهر فوق الشكل Substance over form" أي يجب تسجيل المعاملات وعرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس حسب شكلها القانوني فقط [86]، وتعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية، وبصفة عامة تكلفة الأصل تمثل قيمته عند اقتنائه، والقيمة العادلة تمثل قيمة الأصل عند إقفال الحسابات بالرجوع إلى سعر

السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل، فحسب نموذج القيمة العادلة يجب على المؤسسات إعادة تقييم استثماراتها في كل عام [87]، وعلى هذا اعتمد مجلس IASB في تحديد نموذج القيمة العادلة بالتنسيق بين طرق المدرسة الحديثة التي تبحث على كيفية تقييم ثروة المؤسسة بقيمتها السوقية، باعتبار القيمة السوقية هي التي تهم المستثمرين، وطرق المدرسة التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية [64]، وبالتالي فقد وردت عدة مفاهيم للقيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية، ويعتبر كل معيار دليلا لكيفية احتسابها وفيما يلي أهم استخدامات نموذج القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة:

1.3.3.2.3. الأصول غير المتداولة المادية

عند استعمال نموذج القيمة العالة لإعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات*، وبناءا على المعيار IAS (15) "الممتلكات والمصانع والمعدات" يسجل البند بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم اللاحق، ويقصد بالقيمة العادلة ضمن هذا المعيار القيمة السوقية للبند بتاريخ إعادة التقييم، والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب ندرة بيع تلك الأصول مثلا، يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك، وإذا نجم عن عملية إعادة التقييم ارتفاع في قيمة الأصل، فان مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم Plus-value de réévaluation ولا يجوز تحويله إلى بيان الدخل، أما إذا نتج عن عملية إعادة التقييم انخفاض في القيمة فان مبلغ الانخفاض يعترف به كمصروف. [30] ص392

وفي حالة ما إذا كان الأصل غير المتداول محتفظ به للبيع فيقيم حسب المعيار IFRS(5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة" حيث يسجل بالقيمة الدفترية أو صافي القيمة البيعية العادلة (القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع) أيهما اقل، وإذا كانت صافي القيمة العادلة اقل من القيمة الدفترية يتم الاعتراف بانخفاض القيمة كمصروف، أي في هذا الصنف من الأصول لا يتم الاعتراف بزيادة القيمة. [50] ص426

وعند استعمال نموذج القيمة العادلة لإعادة تقييم الاستثمارات العقارية**، وحسب المعيارIAS(40) "الاستثمارات العقارية" يسجل البند بالقيمة العادلة التي يجب أن تعكس وضع السوق الحقيقي في تاريخ

---

* - أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات.

** - تتمثل الاستثمارات العقارية في الأراضي والمباني المحتفظ بها لتحقيق إيراد من عملية تأجيرها أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمتها.

إعداد الميزانية، ويعتبر أفضل دليل على القيمة العادلة الأسعار الجارية في سوق نشط لعقار مماثل، وفي حالة غياب المعلومات السابقة تحدد المؤسسة القيمة العادلة للعقار عن طريق [50] ص 392:

- الأسعار الجارية للعقارات ذات الطبيعة المختلفة أو الخاضعة لظروف مختلفة.
- الأسعار الجارية للعقارات في أسواق اقل نشاطا، مع تعديلات تعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية.
- القيمة الحالية عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية للعقار.

ويتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل.

وقد حدد مجلس IASB السوق النشط بأنه السوق الذي يتميز بالخصائص التالية [83] ص257:

- أن تتم المتاجرة فيه بالبنود المماثلة.
- توفر المشترين والبائعين الجاهزين والراغبين للشراء والبيع.
- توفر الأسعار للجميع (الشفافية).

وفيما يخص الأصول البيولوجية وحسب المعيار IAS(41) "الزراعة" يتم قياسها عند الاعتراف المبدئي أو في تواريخ الإبلاغ المالي اللاحقة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وتتحدد القيمة العادلة من السعر السوقي في سوق نشط للأصل البيولوجي، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يجب على المؤسسة استخدام إحدى الأساليب التالية[30] ص 695-696:

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق، شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك الصفقة وتاريخ إعداد الميزانية.
- الأسعار السوقية لأصول مشابهة مع إجراء تعديل يخص الاختلاف في الأصل.
- الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، مثل سعر الرأس الواحد للماشية أو سعر الكغ من القمح.

وإذا لم تتوفر الأسعار السوقية الموثوقة تستخدم القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

ويتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل.

3.3.2.3. 2. الأصول غير الملموسة

بالنسبة للأصول غير الملموسة، وحسب المعيار IAS(38) "الأصول غير الملموسة" تسجل عند إعادة تقييمها، بالقيمة العادلة مطروحا منها الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة اللاحقة، وتحدد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم تسجيل الأصل

بالتكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر انخفاض القيمة، ويتم الاعتراف بالزيادة في قيمة الأصول ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم.[30] ص622

3.3.2.3. 3. انخفاض قيمة الأصول

في نهاية كل سنة مالية يجب على المؤسسة النظر فيما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على انخفاض قيمة أي من أصولها (الملموسة وغير الملموسة)، وفي حالة وجود ذلك، وحسب المعيار IAS(36) "الانخفاض في قيمة الأصول" يجب على المؤسسة القيام بما يلي [58] ص135-136:

- حساب القيمة القابلة للاسترداد Valeur recouvrable للأصل ومقارنتها مع القيمة الدفترية لتحديد قيمة التدني إن وجدت.
- القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمة المنفعة (القيمة قيد الاستعمال) أيهما أعلى.
- القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع la juste valeur diminuée des frais de vente هي سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحا منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية البيع، وان لم يكن هناك سوق نشط يتم تقدير صافي متحصلات بيع الأصل بناءا على أفضل المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة.
- قيمة المنفعة Valeur d'utilité هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي، مضافا إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.
- إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية للأصل، يتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة تدني قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

3.3.2.3. 4. الأدوات المالية:

حسب المعيار IAS(39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، بعد الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات المالية، يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الأصول بما فيها المشتقات المالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة وفق نوعها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 8: القياس الأولي واللاحق للأصول والالتزامات المالية [30] ص639-642، [50] ص278-279، [83] ص262-263

الصنف	التعريف	القياس الأولي	القياس اللاحق
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر	تقسم هذه الفئة إلى فرعين هما: - المحددة: وهي التي تختار المؤسسة عند الاعتراف بها تصنيفها ضمن هذه الفئة. - المقتناة للمتاجرة: وهي المقتناة لأغراض البيع في الأجل القصير وكذلك المشتقات المالية (باستثناء المحددة كأدوات تحوط)	تسجل بثمن الشراء فقط، بينما مصاريف الشراء مثل عمولة الوسيط المالي والضرائب يعترف بها كمصاريف ايرادية.	تقاس بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)
الأصول المالية المتاحة للبيع	هي الأصول المالية غير المشتقة والتي تم تحديدها عند الاعتراف المبدئي لها كمتاحة للبيع.	تسجل بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف العملية.	تقاس بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية.
استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق	هي الأصول المالية غير المشتقة ذات دفعات محددة أو قابلة للتحديد ولها موعد استحقاق ثابت، وللمؤسسة نية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وغير مصنفة كأصول بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو كأصول متاحة للبيع.	تسجل بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف العملية.	تقاس بالتكلفة المطفأة وتخضع لاختبار التدني، وان انخفضت قيمتها يعترف بها كمصروف.
القروض والذمم المدينة	هي الأصول المالية غير المشتقة وقيمة تسديدها محددة بشكل مسبق وبمقدار ثابت، والتي تنشئها أو تحصل عليها المؤسسة، وهي غير مدرجة في سوق نشط، وغير مصنفة كأصول بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو كأصول متاحة للبيع.	تسجل بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف العملية.	تقاس بالتكلفة المطفأة وتخضع لاختبار التدني، وان انخفضت قيمتها يعترف بها كمصروف.
الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح	تقسم هذه الفئة إلى فرعين هما: - المحددة: وهي التي تختار المؤسسة عند الاعتراف بها تصنيفها ضمن هذه الفئة.	تسجل بثمن الشراء فقط.	تقاس بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن قائمة الدخل (الأرباح

أو الخسائر	- المحتفظ بها للمتاجرة: وهي الالتزامات التي تم الحصول عليها أو التي نشأت بهدف توليد دخل عن التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار من الالتزامات الناجمة من العقود المشتقة.		والخسائر)
الالتزامات المالية الأخرى	مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المحررة مقابل الديون المستحقة على المؤسسة.	تسجل بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف العملية.	تقاس بالتكلفة المطفأة وتخضع لاختبار التدني، وان انخفضت قيمتها يعترف بها كمصروف.

تعني القيمة العادلة ضمن هذا المعيار بأنها القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية، أما التكلفة المطفأة فهي تكلفة الاقتناء معدلة بإطفاء خصم أو علاوة الإصدار.[50] ص271

ويتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية [30] ص 654:

- الأسعار المنشورة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة، وتعتبر القيمة العادلة أنها مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة، وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية أو تاجر أو وسيط أو جهة منظمة، وتعتبر كذلك القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلا من خلال عمليات تبادل بشكل منتظم وعلى أسس تجارية.
- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في أخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ آخر عملية حتى تاريخ القوائم المالية، ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغيرات في الظروف الاقتصادية إن أمكن ذلك.
- أما الأصول والالتزامات التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة لها من خلال إحدى وسائل التقييم، مثل نموذج تسعير الخيارات ونموذج خصم التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل المؤثرة على تحديد القيمة العادلة.

أما الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية، مثل الأسهم غير المسعرة في سوق مالي نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية، وكذلك المشتقات المالية التي يتم تسويتها من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية غير مدرجة في سوق نشط، يجب قياسها بالتكلفة.

3.3.2.3. 5. المخزون

يتطلب المعيار IAS(2)"المخزون" تقييم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، والقيمة القابلة للتحقق Valeur réalisable net هي سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الاعتيادي مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإتمام عملية البيع، وفي حالة ما إذا كانت القيمة القابلة للتحقق اقل من التكلفة يعترف بالفرق كمصروف، ويتم تحميله للفترة التي حدث فيها الانخفاض. [30] ص70

وفيما يخص المخزون الخاص بالمنتجات الزراعية، فحسب المعيار IAS(41) "الزراعة" يقيم بالقيمة العادلة (القيمة السوقية) مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.[30] ص695

4.2.3. طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة

على الرغم من أن أساس طريقة القيم الجارية أو القيمة العادلة وأساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، قد تم مناقشتهما كطريقتين منفصلتين لمعالجة آثار التضخم، إلا أن العديد من النظريات ترى أن الطريقتين مكملتان لبعضهما البعض، ويجب أن يوحدا في طريقة واحدة، فطريقة القيم الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية من قائمة المركز المالي، وطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة تهدف لمعالجة التغيرات السعرية لباقي بنود القوائم المالية [18] ص443، وعلى هذا فقد طلبت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في المعيار IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" من المؤسسات التي تنشط في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع معدل التضخم، بتعديل قوائمها المالية وفق طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي IAS(29) تتمثل أسس تعديل القوائم المالية فيما يلي [30] ص :492-488

- تصنيف بنود القوائم المالية بهدف إعادة عرضها على أساس المؤشر العام للأسعار إلى ثلاث فئات وهي:

- البنود النقدية لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، إلا الالتزامات في حالة ما إذا كانت مشروطة بالتغير حسب تغيرات المستوى العام للأسعار.
- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة البيعية، الاستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي و الأصول غير المتداولة المسجلة بالمبلغ القابل للاسترداد، لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار.

- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة والأصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة في فترات مالية سابقة، يتم تعديلها باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار، فبالنسبة للبنود الظاهرة بتكلفتها التاريخية تعدل بضرب التكلفة التاريخية للبند في نسبة الرقم القياسي للأسعار الحالية إلى الرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند، أما البنود المعاد تقييمها في فترات سابقة تعدل بضرب القيمة المعاد بها تقييم البند في نسبة الرقم القياسي للأسعار الحالية إلى الرقم القياسي للأسعار لتاريخ إعادة التقييم.

- إعادة عرض مكونات حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة وفائض إعادة التقييم باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها، وأي فائض إعادة تقييم خاص بسنوات سابقة يتم إلغائه، ويعاد اشتقاق الأرباح المحتجزة كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

- إعادة عرض كافة مبالغ قائمة الدخل باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار من تواريخ إثباتها لأول مرة.

- حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، وإدراجها ضمن قائمة الدخل.

3.3. تقييم بدائل القياس المحاسبي

لقد حضي منهج التكلفة التاريخية لفترة طويلة كأساس للقياس المحاسبي، ولكن اعتماد هذا المنهج على فرض ثبات وحدة النقد أدى إلى نقص منفعة المعلومات المحاسبية في حالة تغير المستوى العام للأسعار، وليس التقلبات في مستويات الأسعار وما يترتب عليها بالظاهرة الاقتصادية الجديدة، بل هي قائمة منذ قيام اقتصاديات التبادل على الأساس النقدي، ولكن الجديد في الأمر هو بداية اهتمام المحاسب بالمشكلة، وخاصة في النصف الثاني من القرن العشرين، وزيادة الجدل النظري حولها وظهور العديد من الدراسات العملية لتحديد مدى أهميتها، واقتراح البدائل للتغلب عليها، ومن العوامل التي أدت إلى هذا الاهتمام ما يلي [88] ص296:

- الزيادة المضطردة في مستويات الأسعار خاصة بعد الحرب العالمية الثانية.
- التوجهات الاقتصادية الجديدة القائمة على التخطيط الاقتصادي بدرجات مختلفة، وما يترتب على ذلك من زيادة الأهمية بدقة البيانات المحاسبية.
- تعدد بدائل الاستثمار وتنوعها مما أدى إلى عدم إمكانية اتخاذ القرارات بسهولة دون الاعتماد على بيانات محاسبية دقيقة.

- اتجاه مهنة المحاسبة إلى محاولة إرساء وفلسفة الأسس المحاسبية والمبادئ النظرية للمحاسبية، باعتبارها احد فروع العلوم الإنسانية وما يقتضيه هذا الأمر من ضرورة الربط بينها وبين احتياجات المجتمع.

وعلى هذا فبدائل القياس المحاسبي تؤدي إلى قوائم مالية مختلفة من حيث منفعتها، ويختلف كل بديل عن الآخر من حيث تحقيقه لمعايير القياس المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

1.3.3. تقييم نموذج التكلفة التاريخية:

يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبدا برأس المال الاقتصادي، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة، وعلى هذا فان القوائم المالية تقرأ في منظور الوقت بالرجوع إلى تكاليف المؤسسة وقت وقوعها ولا تؤخذ تغيرات الأسعار بعد المعاملات، وبالتالي لا تتضمن القوائم المالية إلا المعاملات أو الأحداث الاقتصادية المحققة مع الغير [87]، ويعتبر Ijiri المدافع الأول عن نموذج التكلفة التاريخية، وملاءمتها لعملية القياس المحاسبي، فقد ذكر في كتابه theory of acconting measurement لسنة 1975 بأنه جدير بالملاحظة أن محاسبة التكلفة التاريخية كانت المنهج الرئيسي للمحاسبة خلال العديد من القرون، وذكر ثلاثة أسباب لإظهار مدى ملاءمة نتائج القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية لغرض اتخاذ القرارات وهي [77] ص41-42:

- تؤثر التكلفة التاريخية على تقييم واختيار أسس القرار، حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات التي تم اتخاذها في الماضي، والتكلفة التاريخية تتعلق بشكل مباشر بالقرارات الماضية، كما أن عملية اتخاذ القرارات يجب أن تحتوي على تنبؤ بالمستقبل، والأسعار الماضية تخدم هذا المجال، أي أن المستقبل امتداد للماضي.
- تقدم التكلفة التاريخية مدخل لفكرة الاقتناع، فبعض متخذي القرارات لا يبحثون عن المثالية بقدر ما يسعون نحو الاقتناع، فالسؤال الذي يهمهم هو كم المبلغ الذي تم اكتسابه وليس كم سيكسبون أكثر، والتكلفة التاريخية تعتبر مدخلا مهما لمثل هذه الحالات (أي الاقتناع من خلال الحدث التاريخي الذي وقع فعلا).
- إن استخدام التكلفة التاريخية أمر مفروض على متخذ القرار من قبل البيئة، فالواقع يشير إلى إن التكلفة التاريخية تستعمل في بيئات مختلفة وفي مجالات مختلفة مثل الدخل الخاضع للضريبة.

وبين Ijiri أن تأييده للتكلفة التاريخية يكمن في أنها تقدم برهانا واضحا عن مدى فاعلية الإدارة في قيامها بتنفيذ المسؤوليات الموكلة إليها، وان تسجيل الأحداث الماضية، وما تم بها من صفقات في الكيان المحاسبي هو أمر لابد منه من أجل مساءلة الإدارة عن مسؤولياتها.[77] ص42

نلاحظ أن Ijiri ينظر إلى التكلفة التاريخية من منظور الإدارة، فهو يؤيدها لأنها تقدم أدلة الإثبات عن قرارات وتصرفات الإدارة، أما مسالة مدى ملاءمة المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية لاتخاذ القرارات المستقبلية فان Ijiri لم يعطيها حقها، ولم يهتم بملاءمة هذه المعلومات في اتخاذ القرارات لدى المستثمرين.

فحسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة [82]، وحسب kieso etal يعزى استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وتفضيلها على أساليب التقييم الأخرى إلى الأساليب التالية [89] ص77:

- أن التكلفة تعكس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.
- تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية.
- أن المكاسب والخسائر لا يعترف بها إلا عند بيع الأصل، ولا تثبت بناءا على التوقع والتقدير.

نلاحظ أن موضوعية وموثوقية التكلفة التاريخية وقابلية التحقق منها من أهم مبررات تأييدها، إلا أن هذا الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات سرعان ما يصبح مخالف للحقيقة بمرور الزمن، لان التكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل وبعد ذلك تصبح المساواة بين القيمة والتكلفة مجرد مصادفة، والأرباح المعلن عنها تبدوا وهمية في كثير من الأحيان، وبالتالي فان الموضوعية التي يقدمها أساس التكلفة التاريخية لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية، والدخل المحاسبي الناتج عن التكلفة التاريخية لا يعكس الزيادة أو النقص في الثروة، إذا فهو ليس دخل حقيقي يصلح لبناء نماذج القرارات، وعلى هذا فان الموضوعية المزعومة من طرف مؤيدي التكلفة التاريخية ليست بالموضوعية العلمية التي تتطلب تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية [18] ص372-374، ومن ثم فالتكلفة التاريخية تؤثر سلبا على كل من خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.

وكما رأينا سابقا في معايير القياس المحاسبي أن البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون لديها قدرة إيضاحية، وقدرة التأثير على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، وعلما أن المعلومات المحاسبية تهدف إلى ترشيد قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، فان التكلفة التاريخية لا تلبي هذا

المعيار خاصة في فترات التضخم، وأما قابلية التحقق من البيانات المحاسبية تتمثل في مدى قابلية التحقق من تمثيلها للواقع الاقتصادي، فان لم تكن المعلومات المحاسبية منحازة لطرف ما فبإمكان الإدارة تبرير الإجراءات المحاسبية التي اتخذتها في خروجها عن أساس التقييم بالتكلفة التاريخية، بحجة تمثيلها للواقع الاقتصادي.

وقد اظهر Chambers عام 1965 العجز الذي يعتري التكلفة التاريخية، من خلال عدم صلاحيتها لأن تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي، لعجزها عن تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، كما انه بين أن التسجيل المحاسبي من خلالها يحول دون تحقيق العديد من الوظائف التي قام عليها علم المحاسبة، وان المستفيدين من القوائم المالية المعتمدة على التكلفة التاريخية سوف يتم تضليلهم من خلالها. [77] ص 43-44

كما قامت لجنة خاصة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بعملية صبر الآراء لدى مستخدمي القوائم المالية حول استعمال مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية، فكانت النتيجة أن معظم مستخدمي القوائم المالية اعترفوا بأن التكلفة التاريخية مرجعية واضحة وثابتة تسمح بتحديد الاتجاهات التاريخية العامة للمؤسسة، إلا أنهم منشغلون ومهتمون أكثر بالتغيرات المحتملة للنتيجة بناءا على القيم الجارية، ودرجة الذاتية المتعلقة بتلك النتائج.[90] ص40

كما وجه مستخدموا القوائم المالية العديد من الانتقادات لأساس التكلفة التاريخية، ويمكن إيجازها فيما يلي [89] ص78-79:

- عدم مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، نظرا لاستخدامها خليطا من العناصر المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة.
- عدم مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل، حيث أنها نتاج لمقابلة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخليط من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة.
- عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي، والقياس غير السليم للأرباح.

والعيب في التكلفة التاريخية أنها لا تستمر في التعبير عن قيمة الخدمات المتوقعة أو سعر السوق الجاري إذا تغيرت الظروف الاقتصادية، وتؤثر تغيرات السعر على ملاءمة المعلومات المحاسبية، كما قالا Landsman et Maydew عام 1999 بأن ملاءمة المعلومات المحاسبية تتحدد بجودة العلاقة

بين الأرقام المحاسبية وقيمة المؤسسة، أي بقدر ما تعكس الأرقام المحاسبية القيم الجارية تزداد ملاءمة المعلومات المحاسبية. [91]

بالرغم من سهولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، إلا أن كثرة العيوب والانتقادات الموجهة له أوجدت محاولات دائمة من المفكرين في الأدب المحاسبي في سعيهم للتغلب على هذه السلبيات، وكان التوجه العام لهذا الفكر يقود إلى تطبيق أسس قياس محاسبية أخرى تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

2.3.3. تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

تعتمد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة على تعديل بنود القوائم المالية إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة، أي تعتمد هذه الطريقة على الخصائص التالية:

- استبعاد فرض وحدة القياس النقدي الاسمية، واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.
- تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل المحاسبي.

تهدف النتيجة حسب محاسبة وحدة النقد الثابتة إلى قياس العائد على لاستثمارات المالية للمساهمين، وبالتالي فمفهوم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال هو مؤشر قياس أداء المؤسسة. [82]

1.2.3.3. ايجابيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

من ابرز مؤيدي تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار Hendriksen الذي يعتبر بأن التغير في الأسعار هو تغير في بيئة الاقتصاد، وهذا يستدعي أخذ هذه التغيرات بعين الاعتبار إذا أردنا المحافظة على القيمة الشرائية للنقود التي قام أصحاب الملكية بالتضحية بها من خلال استثمارها في المؤسسة، ويتم ذلك من خلال تمكين هؤلاء المستثمرين من شراء نفس السلع والخدمات التي كانت لهم القدرة في الحصول عليها قبل وضع أموالهم في المؤسسة، وعلى ذلك يرى Hendriksen عام 1963 أن المحافظة على القدرة الشرائية للاستثمار يمكن أن تظهر من خلال ثلاثة أبعاد على الأقل [77] ص51:

- المحافظة على رأس المال من خلال قدرة المؤسسة على إعادة الاستثمار بنفس كمية السلع الاستثمارية للمؤسسة نفسها.
- أن المؤسسة يجب أن تستثمر بنفس السلع الرأسمالية الموجودة في محيط البيئة الصناعية التي تعيش داخلها المؤسسة، وهو ما يجب أن تحافظ عليه المؤسسة إذا أرادت المحافظة على رأس مالها.

- تمكين المستثمرين من المحافظة على شراء كمية ونوعية محددة من السلع والخدمات التي تخصهم كمستهلكين بشكل ثابت ومستقر.

وتطبيق أي من الطرق السابقة يستلزم استخدام مؤشرات أسعار للمحافظة على رأس المال، ولكن أشار Hendriksen إلى أن الطريقة الثانية والطريقة الثالثة ليستا ملائمة للمحافظة على رأس المال، كون الطريقة الثانية تتطلب مؤشر أسعار خاص بصناعة المؤسسة، والطريقة الثالثة تتطلب مؤشر أسعار خاص بكل سلعة استثمارية مرغوب في المحافظة على قدرتها الشرائية، وبالتالي فالطريقة الأولى هي الأنسب والتي تعتمد على مؤشر الأرقام القياسية العامة للأسعار. [77] ص52

ويرى مؤيدوا محاسبة وحدة النقد الثابتة أنها تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال المزايا التالية [18] ص401-402:

- سهولة تطبيق هذه الطريقة وعدم تعقدها، حيث يتم استخدام وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة.
- تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم المالية، وتعديل الآثار التي تحدثها تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك باستخدام الارقام القياسية العامة للأسعار التي تصدرها الجهات الحكومية، وبالتالي فهذه الطريق تبتعد عن التخمين والحدس.
- تعديل القوائم المالية بوحدة النقد الثابتة تجعل منها قابلة للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ومع القوائم المالية لنفس المؤسسة الخاصة بالفترات السابقة.
- تقيس بشكل مناسب الأرباح والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالنقدية.
- حساب الاهتلاكات والتعديلات الأخرى وفق طريقة وحدة النقد الثابتة يمكن المؤسسة من حل مشكلة استبدال الأصول وتآكل رأس المال.
- تتميز هذه الطريقة بالشمول حيث تصلح لكل النشاطات التجارية والصناعية.

كما يرى أيضا مؤيدي محاسبة وحدة النقد الثابتة أن إفصاح هذه الطريقة عن آثار التضخم، سواء على نتيجة العمليات أو المركز المالي، يجعل القوائم المالية ملائمة لاتخاذ القرارات ، وإفصاح هذه الطريقة أيضا عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية يساعد الإدارة على تقييم سياساتها النقدية، كما أن المعلومات المعدلة يمكن الاعتماد عليها، فهي قابلة للتحقق، لان الأرقام القياسية المستخدمة في التعديل يتم إعدادها بواسطة أجهزة حكومية متخصصة ومحايدة. [85] ص369-370

وإفصاح هذه الطريقة عن تأثير التضخم على الأرباح يعطي عائد استثمار أكثر واقعية، كما أن مستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة وفحص آثار التضخم على المؤسسة المعنية.[78] ص106

2.2.3.3. سلبيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

تعرضت محاسبة وحدة النقد الثابتة إلى العديد من الانتقادات التي قيدت من استخدامها في المؤسسات، سواء من مؤيدي طرق القياس المحاسبي الأخرى، سواء من إدارة المؤسسة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث يشير Paton في انتقاده لمحاسبة وحدة النقد الثابتة في ضوء رده على الرأي القائل بوجود رغبة لدى بعض الأفراد أو الحكومة في وجود مؤشر سعري عام يؤدي إلى الحفاظ على قيمة النقد بشكل مستقر ويمنع وجود تقلبات في قيمة النقد، بأن هذا الأمر يؤدي إلى تضخيم التشويهات والأضرار في المعلومات المقدمة بشكل أكبر من الأضرار التي يحدثها التضخم، فالنظام السعري الجيد هو الذي يمنح الأفراد حرية التسعير من خلال التحرك بحرية استجابة لتأثيرات العرض والطلب، ويضيف Paton قائلا انه ليس من المنطقي أن نفرض على المشتري (أو المستهلك) مؤشر موحد للأسعار، وهناك سلوكيات مختلفة له في السوق اتجاه المنتجات والأسعار، حيث أن رغباته أو أهوائه تختلف باختلاف منظومة السلع المتوفرة والقيم السوقية المتعلقة بميوله. [77] ص 53-54

كما انتقد مؤيدي القيمة الجارية محاسبة وحدة النقد الثابتة من حيث أن المؤسسات لا تتأثر بالتضخم العام، بل تتأثر بزيادة تكاليف تشغيل معينة ومصروفات المصنع، وعادة ما يكون تسجيل مكاسب القوة الشرائية لحيازة الديون خلال فترات التضخم مضللا، فقد تظهر المؤسسات ذات مستوى الرافعة المالية العالي مكاسب نقدية في حين أنها على شفا الإفلاس.[68] ص 305

فالانتقادات الموجهة إلى محاسبة وحدة النقد الثابتة من الصعب إحصاؤها والتي تشير إلى القصور الواضح وعدم الجدوى من استخدامها في القياس المحاسبي، ويمكن حصر هذه الانتقادات فيما يلي:

- قد يسبب إعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة خلط وارتباك لدى مستخدمي تلك القوائم، كما قد يساء فهم المعلومات التي تتضمنها في كثير من الأحيان، كما قد يترتب على استخدام هذه الطريقة زيادة التكاليف الإضافية اللازمة لإعداد القوائم المالية الإضافية (المعدلة) عن منافع وعوائد الحصول على معلومات ملائمة وكافية. [76] ص 218

- قد تكون مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة، حيث جزء من المكاسب والخسائر للمستوى العام للأسعار الناتج عن الاحتفاظ بالبنود النقدية غير محقق ولا يمكن اعتباره مصدر للأموال يمكن استخدامه في شراء أصول وتوزيعات أرباح. [18] ص402

ورغم هذا الانتقاد الموجه إلى مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، إلا أنها تبقى مؤشر هام وملائم يساعد الإدارة في توجيه سياساتها النقدية حتى تستفيد من التغيرات في الأسعار، وذلك بتجنب زيادة صافي الأصول النقدية في فترات التضخم، والسعي عكس ذلك في حالات الانكماش.

- تحتوي محاسبة وحدة النقد الثابتة على أخطاء التوقيت كما هو الحال في نموذج التكلفة التاريخية نتيجة ما يلي [78] ص189:

- دمج دخل النشاط التشغيلي مع مكاسب الحيازة المحققة، والتي اكتسبت في الدورة السابقة ولكنها تحققت في الدورة الحالية، وهذا ما يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات.
- استبعاد مكاسب الحيازة غير المحققة التي اكتسبت في الدورة الحالية ولم تتحقق بعد، وتأجيل الاعتراف بها لحين تحققها في الفترات القادمة.

وهذا الانتقاد ينقص من ملاءمة هذه الطريقة لاتخاذ القرارات خاصة بما يتعلق بالأصول غير النقدية، نتيجة استبعادها لمكاسب الحيازة غير المحققة.

- اعتماد محاسبة وحدة النقد الثابتة على مؤشر المستوى العام للأسعار يجعل منها غير موضوعية عكس ما يدعي بها مؤيديها، لان أسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه في لحظة معينة من الزمن، كما أن بعض السلع قد تنخفض أسعارها لظروف خاصة بها، وبالتالي تطبيق الرقم القياسي العام للأسعار على القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط في البيانات وعدم دقتها، وقد تكون أسوء حالا من القوائم التاريخية، فتعديل القوائم المالية بالرقم القياسي العام للأسعار قد يؤدي إلى إظهار قيمة الأصول بقيم بعيدة عن قيمتها الحقيقية في حالة تعارض التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لبعض الأصول، وهذا ما يدل مرة أخرى على عدم توفر الموضوعية في هذه الطريقة. [1] ص 400

وهناك العديد من الدراسات الميدانية التي حاولت معرفة ما مدى ملاءمة المعلومات المقدمة في ظل تطبيق محاسبة وحدة النقد الثابتة، إلا أن نتائج هذه الدراسات قد خلص معظمها إلى أن المعلومات التي يتم تقديمها لا يتم الموافقة عليها،أو أن هذه المعلومات تتسم بالضعف، وهذا ما أشارت إليه دراسة Morris لسنة 1975 ودراسة Baran et al لسنة 1980 اللتان تؤكدان انه على الرغم من الدعم الكبير لمحاسبة وحدة النقد الثابتة الذي يدفع باتجاه استخدامها، إلا أن براهين محدودة فقط تشير إلى فائدة البيانات المعدلة لمستخدمي القوائم المالية. [77] ص55

وفي الختام نلاحظ أن محاسبة وحدة النقد الثابتة قد تم اقتراحها من قبل بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم ليستخدم في تعديل القوائم المالية للمؤسسات في فترات التضخم، وقد استطاعت هذه الطريقة أن تحقق بعض الميزات، وكانت مقبولة من قبل الكثير من المحاسبين، ولكن في الوقت نفسه كانت عرضة للنقد من قبل بعضهم، كما أنها كانت عرضة للقبول تارة وللرفض تارة أخرى من قبل الهيئات المهنية للمحاسبية أيضا، حيث أن الحكومة البريطانية عمدت إلى تشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم عرفت باسم لجنة Sandiland إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها عام 1975 رفضت بموجبه محاسبة وحدة النقد الثابتة، وأقرت محاسبة القيمة الجارية، وبشكل مشابه حدث في الولايات المتحدة الأمريكية [1] ص401، ونفس الشيئ بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تم سحب المعيار IAS(15) "المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار" وتم التوجه بشكل أكثر نحو منهج القيمة العادلة.

3.3.3. تقييم نموذج القيمة العادلة

أصدرت الجمعيات المهنية في منتصف السبعينات من القرن العشرين في العديد من الدول، تقارير وإصدارات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبية سعر السوق بدلا من محاسبة التكلفة التاريخية، خاصة بعد ارتفاع حدة التضخم، كما أشارت العديد من الدراسات إلى توجه واضعي المعايير المحاسبية في معظم الدول بالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة قيام المؤسسات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية، وفي مطلع التسعينات من القرن الماضي ظهر مفهوم القيمة العادلة بدلا من القيمة السوقية، وكان مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في أمريكا أول من استخدم مفهوم القيمة العادلة، حيث اصدر سنة 1991 المعيار SFAS(107) الذي طلب فيه باستخدام القيمة العادلة كأساس لتقييم الأدوات المالية ضمن ملحق القوائم المالية، أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC كان أول استخدام لها لمفهوم القيمة العادلة سنة 1995 ضمن المعيار IAS(32) المتعلق بعرض الأدوات المالية، وفي سنة 1998 توسعت لجنة IASC في استخدام مفهوم القيمة العادلة على معظم الأصول والخصوم، وأصبح مفهوم القيمة العادلة يستخدم في مختلف المجالات كمبدأ تقييم أولي، مع متابعة تغيرات القيمة العادلة لأصول وخصوم المؤسسة من فترة لأخرى، وكان لظهور مفهوم القيمة العادلة عدة اعتبارات، ومن أهمها ما يلي [80] :

- التوجهات الجديدة للإطار الفاهيمي للمحاسبة، خاصة تلك المتضمنة للإطار المفاهيمي لمجلس FASB لسنة 1984، وتلك الخاصة بالإطار المفاهيمي للجنة IASC لسنة 1989، حيث حصر دور المحاسبة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية (على رأسهم المستثمرين الحاليين والمحتملين) على اتخاذ القرارات، واعتبار أن هذا الهدف يتحقق بتوافر الخصائص النوعية

للمعلومات المحاسبية، خاصة خاصيتي الملاءمة والموثوقية، مما يتطلب من المعلومات المحاسبية أن تكون دقيقة وواقعية.

- الاستعمال المتزايد للأدوات المالية المعقدة مثل المشتقات المالية، وزيادة نشاط الأسواق المالية، وما يرافق ذلك من زيادة المخاطر تطلب من المعلومات المحاسبية أن تكون أكثر ملاءمة، علما أن نموذج التكلفة التاريخية قد فشل في توفير خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية، ومع زيادة وضوح وكفاءة الأسواق المالية أصبحت أسعار معظم الأصول متاحة.
- قيام هيئة الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية بالضغط على واضعي المعايير المحاسبية باستخدام القيم السوقية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية، خاصة لدى المؤسسات المالية، كون محاسبة التكلفة التاريخية تنتج معلومات غير ملائمة لتقييم المحافظ الاستثمارية، كما أنها تعطي للمديرين مجالا للتلاعب بأرقام القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بالمبالغة في تكوين المؤونات لمواجهة حالة عدم التأكد.

1.3.3.3. ايجابيات القيمة العادلة

لقد أثبتت العديد من الدراسات أن محاسبة القيمة العادلة تزود مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة أكثر مما تقدمه التكلفة التاريخية، ففي دراسة "نيلسون" حول محاسبة القيمة العادلة، بين أن العديد من الدراسات السابقة أكدت أهمية الإفصاحات عن القيمة العادلة في تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات أكثر فائدة، وأشار هنا إلى مجموعة من الدراسات مثل (Beaver 1989) و(Wahlen 1994) و(Barth 1994)، كما بين أن الدراسات القليلة التي فشلت في إثبات إضافة أي معلومة مفيدة لإفصاحات القيمة العادلة قد أرجعت ذلك إلى وجود أخطاء في القياس من جهة، والتدخل أو التلاعب الإداري بعدم إظهار هذه القيم على حقيقتها من جهة أخرى [89] ص 103-104، وعلى هذا كان استخدام منهج القيمة العادلة كبديل أفضل لتفادي القصور الذي يعاني منه منهج التكلفة التاريخية على أمل لن تتسم مخرجات البيانات المالية بكثير من المزايا التي تدرج بعضها فيما يلي:

- تعدد مصادر المعلومات وطرق القياس المالي، وتطور الأسواق المالية وتقنيات التقييم وتكنولوجية المعلومات، فكل هذا يسمح أو يزيد من قدرة المحاسب على تقدير القيم العادلة لمختلف عناصر الأصول والخصوم بموثوقية [92].
- يهدف القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى عكس القيم السوقية لأصول وخصوم المؤسسة وقت إعداد القوائم المالية بمعزل عن وجهة نظر إدارة المؤسسة [92]، وهذا ما يفسر توفر خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية من خلال حيادية القياس المحاسبي، حيث يعتمد المحاسب

في عملية التقييم على طرف ثالث وهو السوق، بعيد عن الأحكام والتقديرات الشخصية من جهة، وبعيد عن تأثيرات أصحاب المصالح (إدارة المؤسسة، المستثمرين...) من جهة أخرى.

- تعتبر عملية التقييم بالقيمة العادلة موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات، حيث تعمل على إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، وتسعى القيمة العادلة دائما إلى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة، لتكون اقرب ما تكون للتنبؤ بالقرارات المستقبلية، وذلك من خلال التعبير عن المركز المالي بأقرب زمن إلى المستقبل وهو الحاضر. [77] ص75
- تعتمد عملية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على مفهوم المحافظة على رأس المال المادي، وتفصح على مكاسب الحيازة غير المحققة، كما يوفر هذا المنهج قياسا أدق للربح الاقتصادي والقيمة الاقتصادية للمؤسسة، كما أن القيمة العادلة تعبر عن المفهوم الشامل للدخل، وما لهذه المؤشرات من ايجابيات في تقييم الأداء [82]، حيث يسمح التقييم بالقيمة العادلة بمعرفة مدى كفاءة إدارة المؤسسة في تسيير أصولها، ويسمح كذلك لإدارة المؤسسة بتدارك تآكل رأس مال المؤسسة، وبالتالي فمنهج القيمة العادلة يحقق فرض الاستمرارية أكثر من التكلفة التاريخية الذي يقود الالتزام بها إلى هدم هذا الفرض من خلال تآكل رأس المال الاقتصادي للمؤسسة الذي ينهي حياة المؤسسة.
- تعرض القيمة العادلة نظرة دقيقة على حالة الأسواق المالية، وهذا يساعد المستثمرين والمسيرين على اتخاذ القرارات، كما تساهم القيمة العادلة في تحسين أخلاقيات الأسواق المالية، حيث ملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة لاتخاذ القرارات تعمل على بعث الثقة بين المستثمرين، مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.[93]

لقد برر مؤيدوا تطبيق القيمة العادلة من وجهة نظرهم بان هذه القيمة هي أكثر ملاءمة من أساس التكلفة التاريخية لقياس الأصول والالتزامات والأرباح للأسباب التالية [89] ص113-114:

- مقدرتها على قياس الحقائق الاقتصادية السائدة في البيئة المالية التي تعمل بها المؤسسة.
- مقدرتها على توفير المعلومات الكافية عن المخاطرة والعائد من الاستثمار.
- أن القيمة العادلة يتم التوصل إليها في كثير من الأحيان بدرجة كبيرة من الموضوعية والموثوقية.
- أن الكثير من الاستثمارات تمثل أوعية للثروة يمكن تحقيقها فورا، وبالتالي فهي بديل للاحتفاظ بالأموال في صورة نقدية، وهذا يتطلب تقييم هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة والتي هنا عادة القيمة السوقية.

2.3.3.3. سلبيات القيمة العادلة

ينتقد مؤيدوا نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة نموذج القيم الجارية، بأن هذا الأخير يهدم مقاييس التكلفة التاريخية، ويقولون أن القيم الجارية هي قيم افتراضية تقديرية، وبالتالي فهي حكمية ومن الصعب تطبيقها عمليا، كما أن إهمال التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود يصعب المقارنة، وكذلك يفشل في تحديد مكاسب وخسائر القوة الشرائية لحيازة البنود النقدية مثل الديون. [68] ص305

فبالرغم من اعتبار نموذج القيمة العادلة متكامل والبديل الأفضل لمعالجة أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية، إلا انه هو الأخر يعاني من أوجه قصور تتطلب التعديل والمعالجة أيضا، ويمكن إدراج أهم نقائص هذا النموذج فيما يلي:

- الانتقاد الكبير الموجه للقيمة العادلة يتمثل في تقييم الأصول التي لا تتوافر لها سوق نشطة، حيث عند غياب سوق نشطة يتم تقييمها بالرجوع إلى نماذج تقييم داخلية مثل التكلفة الاستبدالية أو القيمة الحالية، وهذا قد يؤدي إلى نقص موضوعية وحيادية القياس المحاسبي، وبالتالي عدم تحقيق خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية، واختلاف أسس تقييم نفس الأصل من سنة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى، سيؤثر سلبا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة. [80]
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى فتح مجال اكبر للتلاعب في نتائج الأعمال، وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة، كما أن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي دون عمليات تبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية قد يفتح بابا أخر للتلاعب في الإيرادات.[35] ص199
- يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت، قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب.[35] ص199
- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود اكبر وتكبد مصروفات إضافية، مما قد يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها.[80]

ورغم هذه الانتقادات الموجهة إلى منهج القيمة العادلة إلا أنها تبقى ملائمة لتحقيق الهدف الذي ظهرت من اجله، وهو تصويرها للواقع الاقتصادي للمؤسسة بقدر الإمكان.

4.3.3. تقييم طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة

عند التمعن في مدخل وحدة النقد الثابتة ومدخل القيم الجارية، نجد انه لا يوجد تعارض بينهما ولا يعتبر احدهما بديلا للآخر، فكل منهما يعالج مشكلة تختلف عن الأخرى، وكلاهما يهدف إلى المحافظة

على رأس المال، ويقتضي ذلك عدم الاعتراف بالأرباح أو المكاسب إلا بعد ضمان عدم تدهور قيمة رأس المال، لان الاعتراف بأرباح أو مكاسب غير حقيقية وتوزيعها على الملاك يعني ضمنا توزيعا لجزء من رأس المال، ويختلف كلا المدخلين في أسلوب المحافظة على رأس المال، فالمحاسبة وفق وحدة النقد الثابتة تهدف إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، أما المحاسبة وفق القيم الجارية تهدف إلى المحافظة على رأس المال المادي أو الاقتصادي، بمعنى إحلال الأصول المباعة أو المستنفذة بأصول مماثلة أو أفضل منها كما وكيفا، ونتيجة لذلك ساد الاتجاه نحو الجمع بين المدخلين، باعتبار أن مدخل وحدة النقد الثابتة يأخذ في الاعتبار اثر التغير في المستوى العام للأسعار ومدخل القيم الجارية يعكس اثر التغيرات في الأسعار الخاصة. [85] ص391

كانت هذه الطريقة في أول الأمر قائمة على التكلفة الاستبدالية مع وحدة النقد الثابتة، واستخدمت لأول مرة في كتاب « Edwards and Bill » عام 1961، ومن ثم انتشرت في أدبيات المحاسبة وفي التطبيق العملي، وتجمع بين مزايا طريقة التكلفة الاستبدالية وطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وفي نفس الوقت تتفادى نقائصهما، حيث طريقة التكلفة الاستبدالية تؤدي إلى تقييم الأصول غير النقدية بطريقة فعالة ودقيقة، ولكن يعاب عليها إهمال الأصول والخصوم النقدية عند التعديل، أما التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فإنها تأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم النقدية عند إعادة التقييم، وتظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية على هذه الأصول والخصوم، ولكن يعاب عليها عدم دقة وكفاءة إعادة تقييم الأصول غير النقدية، وعلى هذا ظهرت الطريقة المختلطة حيث تحقق ميزتين أساسيتين وهما [53] ص384:

- تظهر تحسنا مهما يتحقق في سجلات المحاسبة من حيث الفصل مابين نتيجة عمليات التشغيل ومكاسب الحيازة، بعكس طريق التكلفة التاريخية.
- يمكن التمييز بين تحقق الربح واستلامه، وإلا فان الأرباح المحققة بالكامل خلال فترة حيازة الأصل سوف توزع مرة واحدة، وهذه الصعوبة تنعكس على التطبيق العملي من ناحيتين:
  - انه حتى في حالة حدوث أحداث متماثلة بشكل مطلق في فترتين مختلفتين، فان البيانات المحاسبية ستعطي بشكل طبيعي رقما مختلفا للربح المحقق في كلتا الفترتين، وذلك لان بيانات كل من الفترتين هي متأثرة ببيانات الفترة السابقة.
  - إذا كانت أرباح الحيازة يقر عنها فقط عند الاستحقاق بالبيع، فليس هناك طريقة لتحديد في أي فترة كانت نشاطات الحيازة ناجحة فيها.

وعند تتبع توجهات الجهات المهنية حول محاسبة التضخم، نجد أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية قد اصدر في عام 1979 المعيار (SFAS(33 "التقرير المالي

وتغيرات الأسعار" القائم على طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة، إلا انه منذ سنة 1984 بعد أن انخفضت معدلات التضخم إلى اقل من 4% أدى بمعظم المحاسبين للمطالبة بسحب النصوص المتعلقة بمحاسبة التضخم، وفي سنة 1986 تم إصدار المعيار SFAS(89) لتصبح بمقتضاه النصوص الخاصة بمحاسبة التضخم تطبق بصفة اختيارية. [18] ص455-456

أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فقد أصدرت في سنة 1981 المعيار IAS(15) "المعلومات التي تعكس اثر تغيرات الأسعار" الذي يوصي بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أو طريقة القيم الجارية أو الطريقة المختلطة التي تجمع بين الطريقتين السابقتين، وذلك بإجراء التعديلات ضمن قوائم مالية إضافية، وفي سنة 1990 تم إصدار المعيار IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" إلى جانب المعيار السابق، والذي يطلب من المؤسسات التي تعد تقاريرها المالية في بيئة اقتصادية عالية التضخم بتطبيق طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة على قوائمها المالية الأساسية، وفي سنة 2003 تم سحب المعيار IAS(15) ليبقى يستعمل بطريقة اختيارية لمن أراد التوسع في الإفصاح المحاسبي، لأنه لا يعني القوائم المالية الأساسية.

نلاحظ أن الجهات المهنية في أول الأمر أصدرت معايير محاسبية تتضمن تطبيق محاسبة التضخم لما كانت معدلات التضخم مرتفعة في السبعينات وبداية الثمانينات من القرن الماضي، ولكن لما عادت معدلات التضخم إلى الانخفاض تم سحب تلك المعايير الخاصة بمحاسبة التضخم، ولعل ذلك يعود إلى كثرة الانتقادات الموجهة إلى محاسبة وحدة النقد الثابتة، واكتفت بمعالجة البنود غير النقدية للمركز المالي من آثار التضخم باستخدام منهج القيمة العادلة، لان استخدام منهج القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة في الاقتصاديات منخفضة التضخم قد يظلل مستخدمي القوائم المالية، كما يمكن أن تكون تكلفة إعداد القوائم المالية ضمن هذا المدخل أكثر من منفعتها، وبالتالي ترك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للمؤسسات التي تنشط في اقتصاديات منخفضة التضخم حرية تطبيق محاسبة التضخم ضمن القوائم المالية الإضافية، أما بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في اقتصاديات مرتفعة التضخم فان مجلس IASB يلزمها بتطبيق محاسبة التضخم في قوائمها المالية الأساسية، وذلك بتعديل جميع بنود قوائمها المالية بمؤشر المستوى العام للأسعار ما عدا عناصر قائمة المركز المالي المقيمة حسب منهج القيمة العادلة فلا يتم تعديلها، وهذا حتى تكون القوائم المالية أكثر واقعية، كما أن البنود النقدية خاصة الديون تكون ذات تأثير كبير بتغير القوة الشرائية لوحدة النقد، مما يستلزم الإفصاح عن مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، وعلى هذا فان قرار مجلس IASB بسحب المعيار IAS(15) والإبقاء فقط على المعيار IAS(29) كان بهدف تحقيق التوازن بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى عدم الإخلال بقيد عدم تجاوز تكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية لمنفعتها.

خلاصة الفصل

يتمثل دور المحاسبة خاصة في القياس المحاسبي، والذي يعتبر بحد ذاته عملية تقييم لأصول وخصوم المؤسسة لإظهارها على حقيقتها الاقتصادية وقت إعداد الحسابات الختامية، ومع التوجه الحديث لمهنة المحاسبة إلى تحقيق منفعة المعلومات المحاسبية، قامت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA بوضع معايير للقياس المحاسبي تهدف إلى عكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، والتي تعتبر ملائمة لتحقيق هدف القوائم المالية.

وكانت مفاهيم المحافظة على رأس المال هي أساس اختيار طريقة القياس المحاسبي، ومع تبني مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC للمفهوم الاقتصادي للدخل القائم على الدخل الشامل الذي يحسب من قائمة المركز المالي، أصبح مفهومي المحافظة على القوة الشرائية لراس المال أو المحافظة على راس المال المادي من أهم مفاهيم المحافظة على رأس المال، اللذان تسعى أي مؤسسة إلى تحقيقهما، وعلى هذا أصبح منهج التكلفة التاريخية غير ملائم لهذين المفهومين من المحافظة على رأس المال في فترات التضخم، مما أدى بمختلف الإتحادات المهنية إلى إتباع طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أو طريقة القيم الجارية أو الجمع بين الطريقتين، من أجل تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وقد تعرضت طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لعدة انتقادات كونها لا تحقق خاصيتي الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية، مما أدى بتوجه الاتحادات المهنية خاصة لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى انتهاج نموذج القيمة العادلة القائم على القيم الجارية في تقييم الأصول والخصوم، الذي يعتبر لحد الآن بالإجماع بين مختلف المنضرين المحاسبين والاتحادات المهنية بأنه الأكثر موضوعية وتحقيقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إلا أنه في حالة إرتفاع معدلات التضخم يجب استخدام منهج القيمة العادلة مع وحدة النقد الثابتة حتى يتم استبعاد أثر التضخم عن المعلومات المحاسبية خاصة عن البنود النقدية للميزانية (نصوص المعيار IAS 29) من أجل تحقيق توازن أفضل بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما يمكن إعتماد أي من طرق محاسبة التضخم في قوائم مالية إضافية في حالة كون معدلات التضخم منخفضة من أجل الزيادة في الإفصاح المحاسبي، حيث تسمح محاسبة التضخم بتوفير بعض المؤشرات قد تساعد مستخدمي القوائم المالية أكثر في ترشيد قراراتهم الإقتصادية.

الفصل 4
معالجة القوائم المالية لمؤسسة تنبيل النسيج خراطة من آثار التضخم

بعد أن تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية لمحاسبة التضخم، سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة تنبيل النسيج Societe d'ennoblissement du textile (SENTEX) خراطة، بغرض إثراء الجانب النظري والتعرف على كيفية تطبيق محاسبة التضخم على القوائم المالية، واختبار مدى نجاعتها وإمكانية تطبيقها، وعلى هذا سنقوم في هذا الفصل بعرض وتقديم مؤسسة SENTEX موضوع الدراسة، وتعديل قوائمها المالية الخاصة بالسنوات الثلاثة الأخيرة (2006 – 2007 – 2008) حسب المقترحات التي قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ضمن مايلي:

- عرض وتقديم مؤسسة تنبيل النسيج خراطة.
- تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة SENTEX خراطة.

1.4. عرض وتقديم مؤسسة تنبيل النسيج خراطة موضوع الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسة موضوع الدراسة، ونشأتها وعرض نشاطها وهيكلها التنظيمي.

1.1.4. التعريف بالمؤسسة

لقد أنشأت وحدة تنبيل النسيج SENTEX الواقعة على بعد 03 كلم شرق مدينة خراطة بولاية بجاية، من طرف المؤسسة اليابانية MARUBENI عام 1981، وكانت هذه الوحدة تابعة لمؤسسة COTETEX، وبعد التغيرات التي طرأت على الاقتصاد الوطني أعيد هيكلة المؤسسة في 1998/01/01 لتصبح وحدة خراطة مستقلة تماما عن COTETEX، وأصبحت التسمية القانونية للوحدة شركة تنبيل النسيج SENTEX خراطة، وهي شركة عمومية ذات أسهم برأس مال اجتماعي

يقدر ب: 500000000 دج والتي تتربع على مساحة 100225 م^2، ومختصة في عملية تحضير القماش من الخام إلى الجاهز للاستعمال، وأهم منتجاتها حسب اللون: البيضاء Blanc، الملونة Teint، المطبوعة Imprime وحسب الاستعمال: قماش الفساتين، الحقة Drap، الأغطية Nappes، وأقمشة للاستعمالات الأخرى، ولها قدرة إنتاجية تقدر ب: 18000000 متر طولي سنويا، أما إنتاجها الحالي فيقدر ب: 10000000 متر طولي سنويا، وتتوفر على 223 عامل سنة 2008 بعد أن كانت تتوفر على 345 عامل سنة 2006، وتحقق نتيجة سلبية منذ 6 سنوات، و مازالت تشتغل بهدف ضمان الشغل والتنمية الجهوية.

2.1.4. طرق ومراحل التصنيع

تختص مؤسسة SENTEX موضوع الدراسة في معالجة الأنسجة القطنية البيضاء، الملونة ، المطبوعة، بخليط قطني Polystere، حيث تأتي بها من وحدة الأغواط والمسيلة وأقبو(ولاية بجاية)، وتمر عملية المعالجة على خمسة مراحل كالتالي:

- مرحلة التحضير: يتم فيها تحضير القماش للمرحلة الثانية، حيت تتم عملية مراقبة القماش من حيث النوعية، والقيام بخياطة كل القطع لجعلها قطعة واحدة ثم الطي والتلفيف.
- مرحلة التبييض: تحتوي هذه المرحلة على عملية حرق الشعيرات الزائدة التي تظهر على وجهي القماش، ثم القيام بعملية تبييضه باستعمال مواد كيماوية منظفة، ثم تجفيفه وطيه ليصبح جاهزا لعملية الصباغة حسب الطلب.
- مرحلة الصباغة: يتم فيها صباغة القماش بالألوان المناسبة.
- مرحلة الطباعة: بعد إعطاء القماش اللون الرئيسي تتم عملية طباعته بالرسومات والأشكال والألوان المناسبة.
- مرحلة الإنهاء: تتمثل هذه المرحلة في مراقبة نوعية القماش الآتي من مصلحتي الصباغة والطباعة، ومعالجته بمواد كيماوية حتى يظهر ناعما وأكثر أناقة، وتعليبه وتوجيهه إلى مخزن المنتجات التامة الصنع.

3.1.4. الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

تتكون مؤسسة تنبيل النسيج موضوع الدراسة من عدة مصالح كالتالي:

- المدير العام: وهو المسؤول الأول في المؤسسة عن تسيير النشاط العام، والتنسيق بين مختلف المصالح، وتوجيه السياسة العامة للمؤسسة.

- الأمانة العامة: تقوم بمساعدة المدير العام على تنفيذ برامجه.

- مصلحة الأمن والنظافة: تقوم بحماية تجهيزات المصنع من مخاطر الهدم والحرائق، وتأمين العمال من المخاطر المادية، والعمل على تنظيف المصنع.

- نيابة مديرية الإنتاج: تتكون من خمسة مصالح تقوم بتنفيذ عملية الإنتاج بكامل مراحلها، بداية من مرحلة التحضير إلى مرحلة الإنهاء.

- نيابة المديرية التقنية: تتضمن ثلاثة مصالح وهي: مصلحة البرمجة التي تقوم بعملية التخطيط والتنبؤ لضمان السير الفعال للعملية الإنتاجية، ومصلحة المخبر التي تتابع عملية التجارب على القماش قصد خلق نماذج إنتاجية جديدة، وهناك مصلحة مراقبة النوعية التي تتكفل بالفحص النهائي لطول القماش وألوانه حسب طلبيات الزبائن.

- نيابة مديرية الصيانة: تتكون من ثلاثة مصالح وهي: مصلحة الكهروميكانيكية التي تقوم بمراقبة الآلات الإنتاجية ووسائل النقل، ومصلحة دراسة الصيانة التي تقوم بتصليح وترميم قطع الغيار، وهناك مصلحة السوائل التي تقوم بتموين المؤسسة باحتياجاتها المائية وذلك بضخ الماء من السد إلى المصنع والقيام بمعالجته وتصفيته.

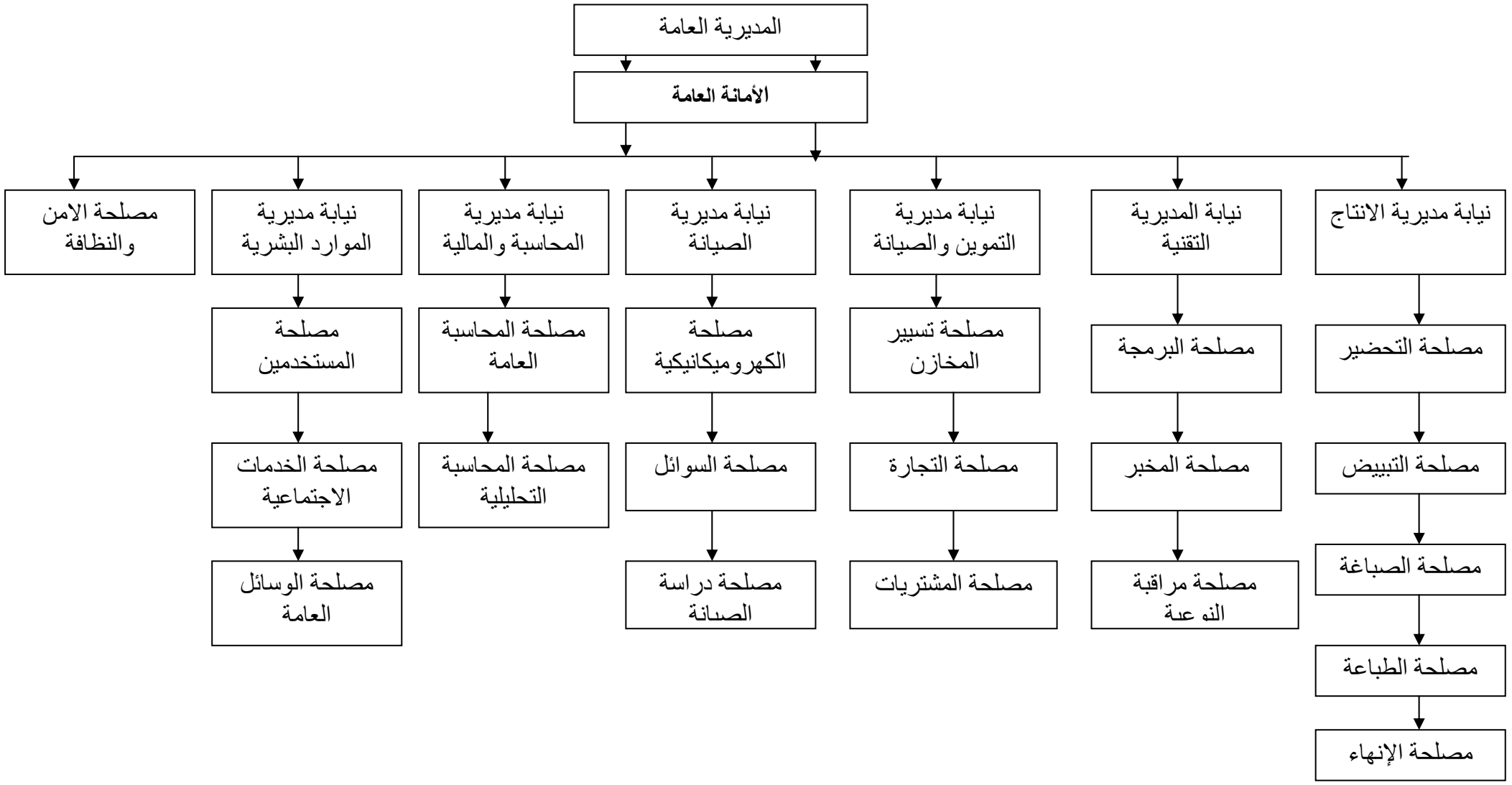
- نيابة مديرية الموارد البشرية: تتضمن ثلاثة مصالح وهي: مصلحة المستخدمين المكلفة بجمع المعلومات الخاصة بالعمال وإعداد الأجور واستقبال المتربصين وتوجيههم، وهناك مصلحة الخدمات الاجتماعية التي يقتصر مهامها على تقديم الإسعافات الأولية للعمال أثناء حوادث العمل، بعدما كانت مهامها مندرجة في نقل العمال والإطعام وتنظيم الرحلات... بالإضافة إلى مصلحة الوسائل العامة التي تقوم بتسيير وسائل النقل والتكفل بنقل السلع.

- نيابة مديرية التموين والتجارة: تتكون هي الأخرى من ثلاثة مصالح وهي: مصلحة المشتريات التي تعمل على اقتناء المواد الأولية لتنفيذ برنامج الإنتاج، ومصلحة تسيير المخازن، بالإضافة إلى مصلحة التجارة التي تعمل على استقبال الزبائن مع طلبياتهم ومتابعة نشاطات المخزن الخاصة بدخول وخروج المنتجات التامة الصنع وتحرير الفواتير.

- نيابة مديرية المحاسبة والمالية: والتي تتكون من مصلحتي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

وتتوزع كل هذه المصالح وفق الهيكل التنظيمي التالي:

شكل رقم 6: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تنبيل النسيج SENTEX خراطة



2.4. تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة SENTEX خراطة

تهدف طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى تعديل القوائم المالية المعدة حسب نموذج التكلفة التاريخية، وذلك من خلال تعديل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية ثابتة، وعلى هذا سنقوم بتطبيق هذه الطريقة على القوائم المالية لمؤسسة SENTEX محل الدراسة، والخاصة بالسنوات المنتهية 2006، 2007، 2008 على التوالي، والشاملة لجميع البنود الرئيسية التي تتوفر عادة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

1.2.4. إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية:

لتعديل القوائم المالية للمؤسسة موضوع الدراسة، سنعتمد على الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج وملحقاتها، وتوفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلكين على المستوى الوطني، التي تم إعدادها من طرف الديوان الوطني للإحصائيات Office National des Statistiques (ONS)، وقد قام هذا الأخير بحساب الأرقام القياسية الشهرية لأسعار المستهلكين باستعمال طريقة لاسبيرز، وذلك بمتابعة تطورات أسعار 260 مادة استهلاكية باعتماد عينة تتكون من 720 عائلة موزعة على 17 مدينة على المستوى الوطني.[94]

وبعدها سيتم تحميل المعلومات التاريخية على برنامج معالجة الحسابات "EXCEL" وتعديلها حسب معدلات الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين، ووفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، وهذا من اجل توضيح كيفية تطبيق الطريقة ولو أن معدلات التضخم لفترة الدراسة (2006، 2007، 2008) ذات معدلات تضخم منخفضة تتراوح ما بين 1.8% إلى 4.4%،* ومن الضروري عند التعديل التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية للميزانية العامة لاختلاف معالجة كل منهما، حيث تتم عملية تعديل الأصول والخصوم غير النقدية حسب وحدة النقد الثابتة لتاريخ إعداد الحسابات الختامية للسنة المعنية بالدراسة، أما الأصول والخصوم النقدية فلا يتم إجراء أي تعديل عليها لأنها أصلا تمثل وحدة القياس الجارية، وتظهر في القائمة المعدلة بمبالغها الأصلية، ولكن يتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بالعناصر النقدية.

---

*- انظر الملحق رقم (1).

2.2.4. تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك:

في ظل استعمال التكلفة التاريخية كأساس لحساب مخصصات الاهتلاكات، والتي عادة ما تكون مقيمة بالنقص في ظل حالات ارتفاع الأسعار، فان الاهتلاكات بدورها تكون حتما مقيمة بالنقص في الميزانية، مما يتطلب إعادة تقييم مجموع الاهتلاكات التاريخية إلى جانب تعديل القيم الإجمالية للاستثمارات للحصول على القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات في نهاية السنة، وتعديل أقساط الاهتلاكات التي تؤثر على نتيجة الدورة.

ولتبسيط عملية الحساب ارتأينا في هذه الدراسة أن نقوم مباشرة بتعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات، وذلك بضرب القيم المحاسبية الصافية التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة المعنية بالدراسة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة.

وبنفس الطريقة نقوم بتعديل أقساط الاهتلاك الخاصة بكل استثمار، وذلك بضرب أقساط الاهتلاك التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة المعنية بالدراسة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة حيازة الاستثمار.

وسوف نعتمد على متوسط الأرقام القياسية لسنة حيازة الاستثمار بدلا من الأرقام القياسية الشهرية لتاريخ الحيازة، لكون معظم المشتريات من الاستثمارات كانت موزعة على طول أشهر السنة مثل مشتريات معدات المكتب، إضافة إلى نقص بعض المعلومات حول التاريخ الدقيق (الشهري) لشراء بعض الاستثمارات.

1.2.2.4. تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2006:

نلاحظ من جدول الاستثمارات لسنة 2006 ضمن الملحق (2) أن المؤسسة قامت بإعادة تقييم الأراضي في نهاية السنة، وبالتالي لن نقوم بتعديل قيمتها ، لأنها أصلا ظاهرة في الميزانية بقيمتها الجارية، وفيما يخص باقي الاستثمارات فان المؤسسة لم تقم بإعادة تقييمها من قبل، وبالتالي سنقوم بتعديل قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاك الخاصة بها المتوفرة في جدول الاهتلاكات لسنة 2006 ضمن الملحق رقم (3) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 9: تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2006

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2006	الرقم القياسي في آخر سنة 2006	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2006
الأراضي	368,196,020.00	2006		368,196,020.00		685.60	685.60	368,196,020.00	
مجموع الأراضي	368,196,020.00			368,196,020.00				368,196,020.00	
المباني	269,359,686.03	1998	161,760,051.95	107,599,634.07	17,961,032.43	685.60	550.70	133,957,343.60	22,360,784.15
الهياكل القاعدية	88,249,280.59	مهتلكة كليا	88,249,280.59						
	11,937,915.30	2002	5,449,288.30	6,488,627.00	1,193,791.53	685.60	591.29	7,523,554.72	1,384,199.75
معدات وأدوات	365,666,073.11	مهتلكة كليا	365,666,073.11						
	22,056,420.97	1998	19,850,778.90	2,205,642.12	2,205,642.12	685.60	550.70	2,745,938.33	2,745,938.33
	91,107.00	2003	36,442.80	54,664.20	9,110.70	685.60	611.80	61,258.21	10,209.70
	11,600.00	2004	2,706.67	8,893.33	1,160.00	685.60	639.80	9,529.96	1,243.04
	8,400.00	2006	420.00	7,980.00	420.00	685.60	663.90	8,240.83	433.73
معدات نقل	1,824,499.86	مهتلكة كليا	1,824,499.86						
	1,222,222.20	2004	325,925.90	896,296.30	244,444.44	685.60	639.80	960,457.55	261,942.96
معدات مكتب	2,838,311.19	مهتلكة كليا	2,838,311.19						
	136,250.33	2001	136,250.33	0.00	23,117.62	685.60	578.20	0.00	27,411.69
	80,300.50	2002	46,893.13	33,407.77	16,060.10	685.60	591.29	38,736.27	18,621.67
	127,065.70	2004	45,810.53	81,255.17	25,413.14	685.60	639.80	87,071.81	27,232.34
	847,700.70	2005	251,939.72	595,760.98	109,540.14	685.60	652.10	626,366.70	115,167.49
	659,985.56	2006	120,411.07	539,574.49	120,411.07	685.60	663.90	557,210.83	124,346.78
غلافات متداولة	96,329.39	مهتلكة كليا	96,329.39						
تهيئات وتركيبات	116,480,954.04	مهتلكة كليا	116,480,954.04						
	2,629,959.80	2002	1,062,985.20	1,566,974.60	262,995.98	685.60	591.29	1,816,905.05	304,943.50
	18,350.00	2006	2,631.68	15,718.32	2,631.68	685.60	663.90	16,232.08	2,717.70
مجموع تجهيزات الإنتاج	884,342,412.26		764,247,984.36	120,094,428.35	22,175,770.95			148,408,845.95	27,385,192.84
مباني اجتماعية	18,447,737.30	1996	11,068,642.35	7,379,094.95	1,229,849.12	685.60	488.80	10,350,056.26	1,725,009.32
معدات طبية	167,409.41	مهتلكة كليا	167,409.41						
أثاث وأدوات اجتماعية	3,035.35	مهتلكة كليا	3,035.35						
	118,720.23	2001	64,142.80	54,577.43	11,090.31	685.60	578.20	64,715.13	13,150.32
مجموع التجهيزات الاجتماعية	18,736,902.29		11,303,229.91	7,433,672.38	1,240,939.43			10,414,771.38	1,738,159.64
مجموع الاستثمارات	1,271,275,334.55		775,551,214.27	495,724,120.73	23,416,710.38			527,019,637.33	29,123,352.48

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

القيمة المحاسبية الصافية لتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 28314417 دج.
القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات الاجتماعية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 2981099 دج.
مخصصات الاهتلاكات الخاصة بتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 5209421 دج.
مخصصات الاهتلاكات الخاصة بتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 497220 دج.

وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد تعديلها يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنة 1990، وعلى هذا ستظهر قيم الاستثمارات في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2006 بقيم محاسبية صافية تكون اقرب إلى قيمها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار، حيث نجد أن قيمة الأراضي بعد إعادة تقييمها بالقيمة الجارية أصبحت قيمتها تقدر ب: 368196020 دج, وإذا قمنا بإعادة تقييمها حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة تصبح قيمتها مقدرة ب: 367300795 ×(685,6/656,7) = 383464938 دج, فنلاحظ أن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على الأراضي لم تؤدي إلى نتائج دقيقة، حيث أصبحت قيمتها المعدلة بوحدة النقد الثابتة اكبر من قيمتها الجارية ب: 15268918 دج.

وما يجلب لنا الانتباه من جدول الاهتلاكات لسنة 2006 ضمن الملحق رقم (3) انه هناك العديد من الاستثمارات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال هناك معدات إنتاج بقيمة إجمالية تقدر ب: 202849545 دج وتعتبر محاسبيا مهتلكة كليا إلا أنها مازالت تستغل من طرف المؤسسة وتعتبر من أهم الاستثمارات التي يقوم عليها النشاط الإنتاجي للمؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم الاستثمارات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح على إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه الاستثمارات، التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

2.2.2.4. تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2007:

نلاحظ أيضا من جدول الاستثمارات لسنة 2007 ضمن الملحق (4) أن المؤسسة قامت بإعادة تقييم الأراضي في نهاية السنة، وبالتالي لن نقوم بتعديل قيمتها، لأنها أصلا ظاهرة في الميزانية بقيمتها الجارية، وفيما يخص باقي الاستثمارات فان المؤسسة لم تقم بإعادة تقييمها من قبل، وبالتالي سنقوم بتعديل قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاك الخاصة بها المتوفرة في جدول الاهتلاكات لسنة 2007 ضمن الملحق رقم (5) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 10: تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2007

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2007	الرقم القياسي في آخر سنة 2007	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2007
الأراضي	263,580,899.92	2007		263,580,899.92		719.80	719.80	263,580,899.92	
مجموع الأراضي	263,580,899.92			263,580,899.92				263,580,899.92	
المباني	269,359,686.03	1998	179,721,084.25	89,638,601.78	17,961,032.30	719.80	550.70	117,163,365.83	23,476,214.00
الهياكل القاعدية	88,249,280.59	مهتلكة كليا	88,249,280.59						
	11,937,915.30	2002	6,643,080.00	5,294,835.30	1,193,791.70	719.80	591.29	6,445,606.13	1,453,248.43
معدات وأدوات	365,666,073.11	مهتلكة كليا	365,666,073.11						
	22,056,420.97	1998	22,056,420.97	0.00	2,205,642.12	719.80	550.70	0.00	2,882,914.83
	91,107.00	2003	45,553.50	45,553.50	9,110.70	719.80	611.80	53,594.98	10,719.00
	11,600.00	2004	3,866.68	7,733.32	1,160.00	719.80	639.80	8,700.29	1,305.05
	8,400.00	2006	2,100.00	6,300.00	1,680.00	719.80	663.90	6,830.46	1,821.46
معدات نقل	1,824,499.86	مهتلكة كليا	1,824,499.86						
	1,222,222.20	2004	570,370.34	651,851.86	244,444.44	719.80	639.80	733,358.81	275,009.55
معدات مكتب	2,970,274.90	مهتلكة كليا	2,970,274.90						
	80,300.50	2002	80,300.50	0.00	13,407.37	719.80	591.29	0.00	16,321.31
	127,065.70	2004	71,223.67	55,842.03	25,413.14	719.80	639.80	62,824.47	28,590.78
	847,700.70	2005	361,479.86	486,220.84	109,540.14	719.80	652.10	536,699.53	120,912.43
	659,985.56	2006	232,408.18	427,577.38	131,997.11	719.80	663.90	463,579.15	143,111.19
	106,695.38	2007	12,112.75	94,582.63	12,112.75	719.80	689.81	98,694.68	12,639.36
غلافات متداولة	96,329.39	مهتلكة كليا	96,329.39						
تهيئات وتركيبات	116,480,954.04	مهتلكة كليا	116,480,954.04						
	2,629,959.80	2002	1,325,981.18	1,303,978.62	262,995.98	719.80	591.29	1,587,383.20	320,155.10
	18,350.00	2006	5,510.42	12,839.58	2,878.74	719.80	663.90	13,920.67	3,121.13
	1,400.00	2007	233.30	1,166.70	233.30	719.80	689.81	1,217.42	243.44
مجموع تجهيزات الانتاج	884,446,221.03		786,419,137.49	98,027,083.54	22,175,439.79			127,175,775.60	28,746,327.03
مباني اجتماعية	18,447,737.30	1996	12,298,491.50	6,149,245.80	1,229,849.12	719.80	488.80	9,055,292.81	1,811,058.50
معدات طبية	167,409.41	مهتلكة كليا	167,409.41						
أثاث وأدوات اجتماعية	3,035.35	مهتلكة كليا	3,035.35						
	118,720.23	2001	75,232.96	43,487.27	11,090.16	719.80	578.20	54,137.21	13,806.12
مجموع التجهيزات الاجتماعية	18,736,902.29		12,544,169.22	6,192,733.07	1,240,939.28			9,109,430.03	1,824,864.62
مجموع الاستثمارات	1,166,764,023.24		798,963,306.71	367,800,716.53	23,416,379.07			136,285,205.63	30,571,191.65

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

القيمة المحاسبية الصافية لتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 29148692 دج.

القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات الاجتماعية قد ارتفعت ا بعد تعديلها بقيمة: 2916697 دج.

مخصصات الاهتلاكات الخاصة بتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 6570888 دج.

مخصصات الاهتلاكات الخاصة بتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 583925 دج.

وبعد تعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات ستظهر هذه الأخيرة في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2007 بقيم محاسبية صافية تكون اقرب إلى قيمها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار، حيث نجد أن قيمة الأراضي بعد إعادة تقييمها بالقيمة الجارية أصبحت قيمتها تقدر ب: 263580899 دج, وإذا قمنا بإعادة تقييمها حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة تصبح قيمتها مقدرة ب: (368196020- 105514997) ×(719,8/685,6) = 275784422 دج, فنلاحظ أن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على الأراضي لم تؤدي إلى نتائج دقيقة، حيث أصبحت قيمتها المعدلة بوحدة النقد الثابتة اكبر من قيمتها الجارية ب: 12203523 دج.

كما نلاحظ أيضا من جدول الاهتلاكات لسنة 2007 ضمن الملحق رقم (5) انه هناك العديد من الاستثمارات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم الاستثمارات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح على إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه الاستثمارات، التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

3.2.2.4. تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2008

نلاحظ من جدول الاستثمارات لسنة 2008 ضمن الملحق (6) أن المؤسسة لم تقم بإعادة التقييم لجميع استثماراتها، وبالتالي سنقوم بتعديل جميع قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاك الخاصة بها المتوفرة في جدول الاهتلاكات لسنة 2008 ضمن الملحق رقم (7) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (11): تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2008

البيان	تكلفة الحيازة او قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2007	الرقم القياسي في آخر سنة 2007	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2007
الأراضي	263,580,899.92	2007		263,580,899.92		766.10	719.80	280,535,325.69	
مجموع الأراضي	263,580,899.92			263,580,899.92				280,535,325.69	
المباني	269,359,686.03	1998	197,682,116.55	71,677,569.48	17,961,032.30	766.10	550.70	99,713,430.14	24,986,284.45
الهياكل القاعدية	88,533,331.99	مهتلكة كليا	88,533,331.99						
	11,653,863.90	2002	7,524,414.99	4,129,448.91	1,165,386.39	766.10	591.29	5,350,286.34	1,509,923.24
معدات وأدوات	387,477,611.60	مهتلكة كليا	387,477,611.60						
	91,107.00	2003	54,664.20	36,442.80	9,110.70	766.10	611.80	45,633.91	11,408.48
	11,600.00	2004	5,026.68	6,573.32	1,160.00	766.10	639.80	7,870.93	1,388.99
	8,400.00	2006	3,780.00	4,620.00	1,680.00	766.10	663.90	5,331.20	1,938.62
معدات نقل	1,824,499.86	مهتلكة كليا	1,824,499.86						
	1,222,222.20	2004	814,814.78	407,407.42	244,444.44	766.10	639.80	487,831.86	292,699.10
معدات مكتب	3,049,832.47	مهتلكة كليا	3,049,832.47						
	127,065.70	2004	104,911.03	22,154.67	25,413.14	766.10	639.80	26,528.12	30,429.83
	847,700.70	2005	501,020.42	346,680.28	109,540.14	766.10	652.10	407,286.86	128,689.93
	659,985.56	2006	326,130.56	333,854.91	131,997.11	766.10	663.90	385,248.15	152,316.59
	106,695.38	2007	33,451.83	73,243.55	21,339.08	766.10	689.81	81,343.97	23,699.09
	38,000.00	2008	5,199.22	32,800.78	5,199.22	766.10	720.30	34,886.41	5,529.81
غلافات متداولة	96,329.39	مهتلكة كليا	96,329.39						
تهيئات وتركيبات	116,480,954.04	مهتلكة كليا	116,480,954.04						
	2,629,959.80	2002	1,588,976.96	1,040,982.84	262,995.78	766.10	591.29	1,348,740.81	340,748.31
	18,350.00	2006	8,389.16	9,960.84	2,878.74	766.10	663.90	11,494.20	3,321.89
	1,400.00	2007	513.58	886.42	280.28	766.10	689.81	984.45	311.28
مجموع تجهيزات الإنتاج	884,238,595.62		806,115,969.31	78,122,626.22	19,942,457.32			107,906,897.36	27,488,689.60
مباني اجتماعية	18,447,737.30	1996	13,528,340.65	4,919,396.65	1,229,849.15	766.10	488.80	7,710,208.21	1,927,552.03
معدات طبية	164,061.22	مهتلكة كليا	164,061.22						
أثاث وأدوات اجتماعية	3,035.35	مهتلكة كليا	3,035.35						
	118,720.23	2001	86,322.96	32,397.27	11,090.16	766.10	578.20	42,925.54	14,694.17
	20,750.00	2008	3,089.85	17,660.15	3,089.85	766.10	720.30	18,783.06	3,286.32
مجموع التجهيزات الاجتماعية	18,754,304.10		13,784,850.03	4,969,454.07	1,244,029.16			7,771,916.82	1,945,532.52
مجموع الاستثمارات	1,166,573,799.64		819,900,819.34	346,672,980.21	21,186,486.48			396,214,139.86	29,434,222.13

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

قيمة الأراضي قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها ب: 16954426

القيمة المحاسبية الصافية لتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 29784271 دج.

القيمة المحاسبية الصافية للتجهيزات الاجتماعية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 2802462 دج.

مخصصات الاهتلاكات الخاصة بتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 7546232 دج.

مخصصات الاهتلاكات الخاصة بتجهيزات الإنتاج قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 701503 دج.

وبعد تعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات ستظهر هذه الأخيرة في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2008 بقيم محاسبية صافية تكون اقرب إلى قيمها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار، كما نلاحظ أيضا من جدول الاهتلاكات لسنة 2008 ضمن الملحق رقم (7) انه هناك العديد من الاستثمارات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم الاستثمارات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح على إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه الاستثمارات التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

3.2.4. تعديل تكلفة البضاعة المباعة وقيمة المواد الأولية المستهلكة

نلاحظ من جداول المحزونات في الملاحق أن المؤسسة لا تتوفر على مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة من البضاعة في جميع السنوات الثلاثة المعنية بالدراسة، وبالتالي فان مشترياتها من البضاعة خلال كل سنة تساوي تكلفة البضاعة المباعة لنفس السنة، علما أن مشتريات ومبيعات المؤسسة كانت موزعة على طول أشهر السنة، كما أن المؤسسة تعمل بالطلبيات، وتتبع طريقة المتوسط المرجح للوحدة في تقييم مخزوناتها، وعلى هذا فان:

- تكلفة البضاعة المباعة المعدلة تساوي مشتريات البضاعة خلال العام مضروبة في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لأسعار نفس السنة.

- قيمة محزون آخر المدة المعدل يساوي المبلغ التاريخي لمخزون أخر المدة مضروب في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لأسعار نفس السنة.

ونلاحظ أيضا من جداول المخزونات في الملاحق أن المؤسسة تتوفر على مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة من المواد الأولية في جميع السنوات الثلاثة المعنية بالدراسة، وبالتالي فان عملية تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة بالنسبة لكل سنة تكون كما هي موضحة في الجداول التالية:

الجدول رقم 12: تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة لسنة 2006

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	166,396,264.13	685,6/656,7	173,719,017.34
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	76,596,140.76	685,6/663,9	79,099,735.06
فيمة المواد الأولية القابلة للاستهلاك	242,992,404.89		252,818,752.40
مخزون المواد الأولية في آخر المدة	149,303,820.25	685,6/663,9	154,183,911.98
قيمة المواد الأولية المستهلكة	93,688,584.64		98,634,840.42

الجدول رقم 13: تعديل قيمة المواد الاولية المستهلكة لسنة 2007

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	149,303,820.25	719,8/685,6	156,751,589.58
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	95,488,770.17	719,8/689,81	99,640,215.09
قيمة المواد الأولية القابلة للاستهلاك	244,792,590.42		256,391,804.67
مخزون المواد الأولية في أخر المدة	154,045,979.24	719,8/689,81	160,743,242.13
قيمة المواد الأولية المستهلكة	90,746,611.18		95,648,562.53

الجدول رقم 14: تعديل قيمة المواد الاولية المستهلكة لسنة 2008

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مخزون المواد الأولية في أول المدة	154,045,979.24	766,1/719,8	163,954,743.95
مشتريات المواد الأولية خلال الفترة	97,991,538.81	766,1/720,3	104,222,293.33
فيمة المواد الأولية القابلة للاستهلاك	252,037,518.05		268,177,037.28
مخزون المواد الأولية في آخر المدة	161,590,144.85	719,8/689,81	171,864,792.41
قيمة المواد الأولية المستهلكة	90,447,373.20		96,312,244.87

يبدو لنا من هذه الجداول أن قيمة المواد الأولية المستهلكة قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة من سنوات الدراسة، حيث في سنة 2006 ارتفعت قيمتها ب: 4946256 وفي سنة 2007 ارتفعت قيمتها ب: 4901951 وفي سنة 2008 ارتفعت قيمتها ب: 5864871 دج. فنلاحظ أن الزيادة في قيمة المواد الأولية المستهلكة للسنوات الثلاثة معتبرة، وهذا سوف يؤثر على نتيجة الدورة بسبب زيادة المصاريف.

4.2.4. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية

الأصول والخصوم النقدية كما اشرنا إليها في الفصل الثالث هي النقدية السائلة وعناصر الأصول والخصوم قيد التحصيل آو الدفع بمبالغ نقدية ثابتة ومحددة، وفي حالة مؤسسة SENTEX محل الدراسة فان الأصول النقدية تتمثل في جميع الأصول المتداولة ما عدا المخزونات، أما الخصوم النقدية فتتمثل في جميع الديون.

وكما ذكرنا في الفصل السابق فان الأصول النقدية تحقق خسائر في أوقات التضخم بينما الخصوم النقدية تحقق مكاسب في أوقات التضخم، وعلى هذا فإذا كان صافي المركز النقدي موجبا (الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية) فان المؤسسة ستحقق خسارة من احتفاظها بهذه الأصول، أما إذا كان صافي المركز النقدي سالبا (الخصوم النقدية تزيد عن الأصول النقدية) فان المؤسسة ستحقق مكاسب نتيجة ذلك.

وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لكل سنة من السنوات المعنية بالدراسة، بمقارنة صافي المركز النقدي الفعلي في نهاية كل سنة مع صافي المركز النقدي المعدل في نهاية نفس السنة، فإذا كان الأول اكبر من الثاني فان المؤسسة تحقق مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية، وفي حالة العكس فان المؤسسة تحقق خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.

1.4.2.4. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2006

يمثل صافي المركز النقدي التاريخي في بداية كل فترة صافي المركز النقدي التاريخي لنهاية الفترة السابقة، وبالتالي فان صافي المركز النقدي لبداية سنة 2006 هو صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2005 ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية الفترة وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2006 بناءا على قائمتي المركز المالي لكل من سنة 2005 وسنة 2006 وقائمة الدخل لسنة 2006، وتكون تفاصيل حسابها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 15: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2006

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية - الخصوم النقدية)	-945,767,801.50	685,6/656,7	-987,389,073.71
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة:			
مبيعات البضاعة	1,705,896.45	685,6/663,9	1,761,654.78
إنتاج مباع	76,260,236.24	685,6/663,9	78,752,851.28
أداء خدمات	47,335,245.86	685,6/663,9	48,882,428.92
إيرادات مختلفة	97,581.41	685,6/663,9	100,770.92
ديون مالية	13,446,438.24	685,6/663,9	13,885,943.75
إيرادات نقدية خارج الاستغلال	69,591,898.90	685,6/663,9	71,866,555.03
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	208,437,297.10		215,250,204.69
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة:			
مشتريات بضاعة	1,356,311.06	685,6/663,9	1,400,642.96
مشتريات مواد أولية	76,596,140.76	685,6/663,9	79,099,735.06
مشتريات استثمارات	686,735.56	685,6/663,9	709,181.96
مصاريف خدمات	6,221,111.11	685,6/663,9	6,424,452.14
مصاريف المستخدمين	111,062,682.08	685,6/663,9	114,692,837.53
ضرائب ورسوم	2,735,572.48	685,6/663,9	2,824,986.43
مصاريف مالية	56,301,414.08	685,6/663,9	58,141,662.14
مصاريف مختلفة	3,194,626.26	685,6/663,9	3,299,044.68
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	258,154,593.39		266,592,542.90
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصول النقدية - الخصوم النقدية)	-995,485,097.79	صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة	-1,038,731,411.92
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			-995,485,097.79
مكاسب تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية			43,246,314.13

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2006، أن المؤسسة قد حققت مكاسب من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 43246314 دج، ويبدو من تحليلنا لصافي المركز النقدي أن هذه المكاسب ناتجة عن السياسة التمويلية للمؤسسة فيما يتعلق بالاقتراض الخارجي خلال الفترة، حيث نجد أن الخصوم النقدية (الديون) تزيد عن الأصول النقدية.

2.4.2.4. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2007

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2007 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2006 ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة

إلى صافي المركز النقدي لبداية الفترة وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2007 بناءا على قائمتي المركز المالي لكل من سنة 2006 وسنة 2007 وقائمة الدخل لسنة 2007، وتكون تفاصيل حسابها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 16: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2007

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية - الخصوم النقدية)	-995,485,097.70	719,8/685,6	-1,045,143,193.30
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة:			
مبيعات البضاعة	977,822.70	719,8/689,81	1,020,334.27
إنتاج مباع	79,482,468.28	719,8/689,81	82,938,027.38
أداء خدمات	40,235,739.46	719,8/689,81	41,985,018.00
إيرادات مختلفة	85,234.60	719,8/689,81	88,940.24
ديون مالية	10,500,000.00	719,8/689,81	10,956,495.27
إيرادات نقدية خارج الاستغلال	10,012,939.86	719,8/689,81	10,448,259.83
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	141,294,204.90		147,437,074.97
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة:			
مشتريات بضاعة	823,178.75	719,8/689,81	858,967.06
مشتريات مواد أولية	95,488,770.17	719,8/689,81	99,640,215.09
مشتريات استثمارات	108,575.38	719,8/689,81	113,295.77
مصاريف خدمات	10,678,816.06	719,8/689,81	11,143,085.49
مصاريف المستخدمين	120,564,936.30	719,8/689,81	125,806,586.09
ضرائب ورسوم	2,055,777.76	719,8/689,81	2,145,154.22
مصاريف مالية	76,212,113.29	719,8/689,81	79,525,491.29
مصاريف مختلفة	3,091,225.44	719,8/689,81	3,225,618.75
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	309,023,393.15		322,458,413.75
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصول النقدية - الخصوم النقدية)	-1,163,214,285.95	صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة	-1,220,164,532.07
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			-1,163,214,285.95
مكاسب تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية			56,950,246.12

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2007، أن المؤسسة قد حققت مكاسب من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 56950246 دج، ويبدو من تحليلنا لصافي المركز النقدي أن هذه المكاسب ناتجة عن السياسة التمويلية للمؤسسة فيما يتعلق بالاقتراض الخارجي خلال الفترة، حيث نجد أن الخصوم النقدية (الديون) تزيد عن الأصول النقدية.

3.4.2.4. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2008

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2008 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2007 ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية الفترة وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2008 بناءا على قائمتي المركز المالي لكل من سنة 2007 وسنة 2008 وقائمة الدخل لسنة 2008، وتكون تفاصيل حسابها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 17: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2008

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية - الخصوم النقدية)	-1,163,214,286.00	766,1/719,8	-1,238,036,210.76
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة:			
مبيعات البضاعة	859,571.10	766,1/720,3	914,226.60
إنتاج مباع	61,539,002.92	766,1/720,3	65,451,936.88
أداء خدمات	57,237,157.47	766,1/720,3	60,876,560.24
إيرادات مختلفة	103,471.88	766,1/720,3	110,051.10
ديون مالية	326,958,181.20	766,1/720,3	347,747,692.10
إيرادات نقدية خارج الاستغلال	93,195,626.73	766,1/720,3	99,121,435.01
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	539,893,011.30		574,221,901.93
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة:			
مشتريات بضاعة	691,182.28	766,1/720,3	735,130.84
مشتريات مواد أولية	97,991,538.81	766,1/720,3	104,222,293.33
مشتريات استثمارات	58,750.00	766,1/720,3	62,485.60
مصاريف خدمات	9,340,460.41	766,1/720,3	9,934,370.01
مصاريف المستخدمين	107,609,355.63	766,1/720,3	114,451,655.35
ضرائب ورسوم	2,416,367.96	766,1/720,3	2,570,011.79
مصاريف مالية	21,704,901.35	766,1/720,3	23,084,999.20
مصاريف مختلفة	3,327,349.07	766,1/720,3	3,538,917.29
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	243,139,905.51		258,599,863.41
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (الأصول النقدية - الخصوم النقدية)	-866,461,180.21	صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة	-922,414,172.24
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			-866,461,180.21
مكاسب تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية			55,952,992.03

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2008، أن المؤسسة قد حققت مكاسب من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 55952992 دج، ويبدو من تحليلنا لصافي المركز النقدي أن هذه المكاسب ناتجة عن السياسة التمويلية للمؤسسة فيما يتعلق بالاقتراض الخارجي خلال الفترة، حيث نجد أن الخصوم النقدية (الديون) تزيد عن الأصول النقدية.

ويبدو أيضا من نتائج السنوات الثلاثة (تحقيق المؤسسة لمكاسب تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية) أن المؤسسة تتبع سياسة التوسع بالاقتراض قصير الأجل لتمويل رأسمالها العامل.

5.2.4. تعديل قائمة الدخل

عند تعديل قائمة الدخل حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة يجب أن نراعي حالة مصروفات وإيرادات المؤسسة إن كانت موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، فان كان ذلك فان عملية التعديل تكون بضرب القيمة التاريخية لكل بند من مصروفات وإيرادات المؤسسة في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة (الرقم القياسي لشهر ديسمبر) مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، وان كانت المصروفات والإيرادات غير موزعة بانتظام خلال أشهر السنة فإننا نستعمل الرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند بدلا من متوسط الأرقام القياسية لأشهر السنة عند القيام بعملية التعديل، وحسب توصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تضاف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية إلى نتيجة الدورة المعدلة، مع الإفصاح عنها في بند مستقل ضمن قائمة الدخل.

1.5.2.4. تعديل قائمة الدخل لسنة 2006

لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فان عملية التعديل لجميع بنود قائمة الدخل تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2006، ماعدا قيمة المواد الأولية المستهلكة ومخصصات الاهتلاكات التي تؤخذ قيمها من الجدول رقم (12) والجدول رقم (9) على التوالي، وفيما يلي تفاصيل تعديل قائمة الدخل لسنة 2006 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية السنة:

الجدول رقم 18: قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2006

البيان	المبلغ التاريخي			المبلغ المعدل	
	مدين	دائن	معدل التعديل	مدين	دائن
مبيعات بضائع		1,705,896.45	685,6/663,9		1,761,654.78
بضاعة مستهلكة	1,356,311.06		685,6/663,9	1,400,642.96	
الهامش الإجمالي		349,585.39			361,011.81
الهامش الإجمالي		349,585.39			361,011.81
إنتاج مباع		76,260,236.24	685,6/663,9		78,752,851.28
إنتاج مخزون	16,130,037.20		685,6/663,9	16,657,257.88	
أداء خدمات		47,335,245.86	685,6/663,9		48,882,428.92
تحويل تكاليف الإنتاج		288,933.36	685,6/663,9		298,377.33
مواد أولية مستهلكة	93,688,584.66		الجدول رقم (12)	98,634,840.42	
خدمات	6,221,111.11		685,6/663,9	6,424,452.14	
القيمة المضافة		8,194,267.88			6,578,118.91
القيمة المضافة		8,194,267.88			6,578,118.91
إيرادات مختلفة		97,581.41	685,6/663,9		100,770.92
تحويل تكاليف الاستغلال		14,244,546.27	685,6/663,9		14,710,138.46
مصاريف المستخدمين	111,062,682.08		685,6/663,9	114,692,837.53	
ضرائب ورسوم	2,735,572.48		685,6/663,9	2,824,986.43	
مصاريف مالية	56,301,414.08		685,6/663,9	58,141,662.14	
مصاريف مختلفة	3,194,626.26		685,6/663,9	3,299,044.68	
مخصصات الاهتلاكات	23,416,850.38		الجدول رقم (9)	29,123,352.48	
نتيجة الاستغلال	174,174,749.72			186,692,854.96	
إيرادات خارج الاستغلال		115,834,055.77	685,6/663,9		119,620,166.65
تكاليف خارج الاستغلال	49,386,638.13		685,6/663,9	51,000,872.27	
نتيجة خارج الاستغلال		66,447,417.64			68,619,294.37
نتيجة الاستغلال	174,174,749.72			186,692,854.96	
نتيجة خارج الاستغلال		66,447,417.64			68,619,294.37
نتيجة الدورة	107,727,332.08			118,073,560.59	
مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية			الجدول رقم (15)		43,246,314.13
نتيجة الدورة بعد مكاسب او خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية				74,827,246.46	

نلاحظ من قائمة الدخل المعدلة انه بعدما كانت نتيجة الدورة خسارة بقيمة 107727332 دج أصبحت بعد التعديل خسارة بقيمة 118073560 دج، أي زادت نتيجة الدورة خسارة، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة المصروفات بعد تعديلها اكبر من نسبة الزيادة في الإيرادات بعد تعديلها، خاصة الزيادة المتعلقة بمخصصات الاهتلاكات المقدرة بحوالي 5,7 مليون دج، ولكن بعدما أضفنا لها مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية أصبحت قيمة الخسارة بعد التعديل اقل من الخسارة التاريخية، وهذا يعود إلى ضخامة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2006، والمقدرة بقيمة 74827246 دج،

2.5.2.4. تعديل قائمة الدخل لسنة 2007

لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فان عملية التعديل لجميع بنود قائمة الدخل تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2007، ماعدا قيمة المواد الأولية المستهلكة ومخصصات الاهتلاكات التي تؤخذ قيمها من الجدول رقم (13) والجدول رقم (10) على التوالي، وفيما يلي تفاصيل تعديل قائمة الدخل لسنة 2007 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية السنة .

الجدول رقم 19: قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية الى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2007

البيان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مبيعات بضائع		977,822.70	719,8/689,81		1,020,334.27
بضاعة مستهلكة	823,178.75		719,8/689,81	858,967.06	
الهامش الإجمالي		154,643.95			161,367.21
الهامش الإجمالي		154,643.95			161,367.21
إنتاج مباع		79,482,468.28	719,8/689,81		82,938,027.38
إنتاج مخزون	10,798,509.83		719,8/689,81	11,267,983.03	
أداء خدمات		40,235,739.46	719,8/689,81		41,985,018.00
تحويل تكاليف الإنتاج		480,643.08	719,8/689,81		501,539.39
مواد أولية مستهلكة	90,746,611.18		الجدول رقم (13)	95,648,562.53	
خدمات	10,678,816.06		719,8/689,81	11,143,085.49	
القيمة المضافة		8,129,557.70			7,526,320.93
القيمة المضافة		8,129,557.70			7,526,320.93
إيرادات مختلفة		85,234.60	719,8/689,81		88,940.24
تحويل تكاليف الاستغلال		27,178,034.84	719,8/689,81		28,359,620.01
مصاريف المستخدمين	120,564,936.30		719,8/689,81	125,806,586.09	
ضرائب ورسوم	2,055,777.76		719,8/689,81	2,145,154.22	
مصاريف مالية	76,212,113.29		719,8/689,81	79,525,491.29	
مصاريف مختلفة	3,091,225.44		719,8/689,81	3,225,618.75	
مخصصات الاهتلاكات	23,416,379.05		الجدول رقم (10)	30,571,191.65	
نتيجة الاستغلال	189,947,604.70			205,299,160.82	
إيرادات خارج الاستغلال		84,962,828.76	719,8/689,81		88,656,650.59
تكاليف خارج الاستغلال	156,146,797.15		719,8/689,81	162,935,394.66	
نتيجة خارج الاستغلال	71,183,968.39			74,278,744.07	
نتيجة الاستغلال	189,947,604.70			205,299,160.82	
نتيجة خارج الاستغلال	71,183,968.39			74,278,744.07	
نتيجة الدورة	261,131,573.09			279,577,904.89	
مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية			الجدول رقم (16)		56,950,246.12
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية				222,627,658.77	

يبدو من قائمة الدخل المعدلة انه بعدما كانت نتيجة الدورة خسارة بقيمة 26131573 دج أصبحت بعد التعديل خسارة بقيمة 279577904 دج، أي زادت نتيجة الدورة خسارة، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة المصروفات بعد تعديلها اكبر من نسبة الزيادة في الإيرادات بعد تعديلها، خاصة الزيادة المتعلقة بمخصصات الاهتلاكات المقدرة بأكثر من 7 ملايين دينار ، ولكن بعدما أضفنا لها مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية أصبحت قيمة الخسارة بعد التعديل اقل من الخسارة التاريخية، وهذا يعود إلى ضخامة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2007، والمقدرة بقيمة 56950246 دج،

3.5.2.4. تعديل قائمة الدخل لسنة 2008

لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فان عملية التعديل لجميع بنود قائمة الدخل تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2008، ماعدا قيمة المواد الأولية المستهلكة ومخصصات الاهتلاكات التي تؤخذ قيمها من الجدول رقم (14) والجدول رقم (11) على التوالي، وتكون تفاصيل تعديل قائمة الدخل من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008 وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 20: قائمة الدخل المعدلة من وحدة النقد الاسمية الى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008

البيان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مبيعات بضائع		859,571.10	766,1/720,3		914,226.60
بضاعة مستهلكة	691,182.28		766,1/720,3	735,130.84	
الهامش الإجمالي		168,388.82			179,095.76
الهامش الإجمالي		168,388.82			179,095.76
إنتاج مباع		61,539,002.92	766,1/720,3		65,451,936.88
إنتاج مخزون	2,856,047.75		766,1/720,3	3,037,648.45	
أداء خدمات		57,237,157.47	766,1/720,3		60,876,560.24
تحويل تكاليف الإنتاج		302,714.02	766,1/720,3		321,961.98
مواد أولية مستهلكة	90,447,373.20		الجدول رقم (14)	96,312,244.87	
خدمات	9,340,460.41		766,1/720,3	9,934,370.01	
القيمة المضافة		16,603,381.87			17,545,291.52
القيمة المضافة		16,603,381.87			17,545,291.52
إيرادات مختلفة		103,471.88	766,1/720,3		110,051.10
تحويل تكاليف الاستغلال		1,607,093.74	766,1/720,3		1,709,280.18
مصاريف المستخدمين	107,609,355.63		766,1/720,3	114,451,655.35	
ضرائب ورسوم	2,416,367.96		766,1/720,3	2,570,011.79	
مصاريف مالية	21,704,901.35		766,1/720,3	23,084,999.20	
مصاريف مختلفة	3,327,349.07		766,1/720,3	3,538,917.29	
مخصصات الاهتلاكات	21,186,486.32		الجدول رقم (11)	29,434,222.13	
نتيجة الاستغلال	137,930,512.84			153,715,182.96	
إيرادات خارج الاستغلال		152,384,959.24	766,1/720,3		162,074,298.59
تكاليف خارج الاستغلال	175,725,008.42		766,1/720,3	186,898,415.87	
نتيجة خارج الاستغلال	23,340,049.18			24,824,117.28	
نتيجة الاستغلال	137,930,512.84			153,715,182.96	
نتيجة خارج الاستغلال	23,340,049.18			24,824,117.28	
نتيجة الدورة	161,270,562.02			178,539,300.24	
مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية			الجدول رقم (17)		55,952,992.03
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية				122,586,308.21	

يبدو من قائمة الدخل المعدلة انه بعدما كانت نتيجة الدورة خسارة بقيمة 161270562 دج أصبحت بعد التعديل خسارة بقيمة 178529300 دج، أي زادت نتيجة الدورة خسارة، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة المصروفات بعد تعديلها اكبر من نسبة الزيادة في الإيرادات بعد تعديلها، خاصة الزيادة المتعلقة بمخصصات الاهتلاكات المقدرة بأكثر من 8 ملايين دينار ، ولكن بعدما أضفنا

لها مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية أصبحت قيمة الخسارة بعد التعديل اقل من الخسارة التاريخية، وهذا يعود إلى ضخامة مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2008، والمقدرة بقيمة 55952992 دج،

ولكن هذا الانخفاض في قيمة الخسائر في السنوات الثلاثة المعنية بالدراسة ليس بانخفاض حقيقي، لان مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية ليست بمصدر تمويل حقيقي.

6.2.4. تعديل قائمة المركز المالي

عند تعديل قائمة المركز المالي يجب التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، فالعناصر النقدية لا تتم عملية تعديلها لأنها أصلا ظاهرة في الميزانية بقيمها الجارية، أما العناصر غير النقدية تعدل بضرب قيمها التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند، فبالنسبة للأصول الثابتة فقد تم تعديل قيمها في الجداول الخاصة بتعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات، أما قيم المخزونات فإنها تعدل باستعمال متوسط الأرقام القياسية للسنة المعنية بالتعديل، لان المؤسسة تستعمل المتوسط المرجح للوحدة في تقييم مخزوناتها، وفيما يخص رأس المال الاجتماعي فانه يعدل باستعمال الرقم القياسي للأسعار لسنة 1998 وهي سنة إعادة هيكلة المؤسسة، وحسب المعيار المحاسبي الدولي (29) IAS "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" يجب إلغاء فائض إعادة التقييم الخاص بالسنوات السابقة، وتستخرج النتيجة المرحلة (نتائج رهن التخصيص) كمتمم حسابي، وحسب المعيار المحاسبي الدولي IAS(1) الخاص بعرض القوائم المالية ومن اجل تبسيط عملية التعديل سنقوم بدمج نتيجة كل دورة في نتائج رهن التخصيص.

1.6.2.4. تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2006

تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (9)، أما الأصول المتداولة ماعدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها، كما سنقوم بدمج نتيجة الدورة للمؤسسة التي تقدر خسارتها بقيمة 107727332 دج مع نتائج رهن التخصيص الظاهرة في الميزانية ضمن الملحق رقم (12) والمقدرة بقيمة (- 994623238 دج) لتصبح قيمة هذه الأخيرة تساوي (- 1102350570 دج)، وكانت نتائج تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2006 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة كالتالي:

الجدول رقم 21: قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2006

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأراضي	368,196,020.00	الجدول رقم (9)	368,196,020.00
تجهيزات الإنتاج	120,094,427.90	الجدول رقم (9)	148,408,845.95
تجهيزات اجتماعية	7,433,672.38	الجدول رقم(9)	10,414,771.38
مجموع الأصول الثابتة	495,724,120.28		527,019,637.33
مخزون المواد الأولية	149,303,820.25	685,6/663,9	154,183,911.98
مخزون المنتوج قيد التنفيذ	18,309,024.71	685,6/663,9	18,907,467.00
مخزون المنتوج التام الصنع	85,728,011.18	685,6/663,9	88,530,086.56
مخزون الفضلات والمهملات	65,914.25	685,6/663,9	68,068.70
مخزون خارجي	2,463,633.82	685,6/663,9	2,544,159.28
حسابات الخصوم المدينة	1,148,523.62	685,6/685,6	1,148,523.62
مدينوا الاستثمارات	832,409.12	685,6/685,6	832,409.12
مدينوا المخزون	1,532.00	685,6/685,6	1,532.00
ديون على الشركاء والشريكات الحليفة	182,923,169.29	685,6/685,6	182,923,169.29
تسبيقات على الحساب	128,841,354.81	685,6/685,6	128,841,354.81
تسبيقات الاستغلال	278,139.87	685,6/685,6	278,139.87
ديون على الزبائن	169,788,134.94	685,6/685,6	169,788,134.94
النقدية	2,967,239.74	685,6/685,6	2,967,239.74
مجموع الأصول المتداولة	742,650,907.60		751,014,196.91
مجموع الأصول	1,238,375,027.88		1,278,033,834.24
الخصوم	**المبلغ التاريخي**	**معدل التعديل**	**المبلغ المعدل**
رأس المال الاجتماعي	500,000,000.00	685,6/550,7	622,480,479.39
فائض إعادة تقييم الاستثمارات	358,459,997.27		895,224.92
نتائج رهن التخصيص	-1,102,350,570.70		-827,607,471.38
مجموع حقوق الملكية	-243,890,573.43		-204,231,767.07
حسابات الأصول الدائنة	30,386,898.48	685,6/685,6	30,386,898.48
ديون الاستثمارات	461,004,993.56	685,6/685,6	461,004,993.56
دائنوا المخزون	215,707,960.84	685,6/685,6	215,707,960.84
محجوزات للغير	148,034,043.65	685,6/685,6	148,034,043.65
ديون اتجاهه الشركاء والشركات الحليفة	291,456,915.48	685,6/685,6	291,456,915.48
دائنوا الاستغلال	198,747,358.75	685,6/685,6	198,747,358.75
تسبيقات تجارية	313,822.09	685,6/685,6	313,822.09
ديون مالية	136,613,608.46	685,6/685,6	136,613,608.46
مجموع الالتزامات	1,482,265,601.31		1,482,265,601.31
مجموع الخصوم	1,238,375,027.88		1,278,033,834.24

تهدف عملية تعديل قائمة المركز المالي حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت بقيمة 122480479 دج بعد تعديل المركز المالي للمؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2006، إضافة إلى ظهور قيم الاستثمارات والمخزونات بقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

2.6.2.4. تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2007:

تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (10)، أما الأصول المتداولة ماعدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها، كما سنقوم بدمج نتيجة الدورة للمؤسسة التي تقدر خسارتها بقيمة 261131573 دج مع نتائج رهن التخصيص الظاهرة في الميزانية ضمن الملحق رقم (14) والمقدرة بقيمة (- 1102350570 دج) لتصبح قيمة هذه الأخيرة تساوي (- 163482143 دج)، وكانت نتائج تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2007 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة كالتالي:

الجدول رقم 22: قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2007

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأراضي	263,580,899.92	الجدول رقم (10)	263,580,899.92
تجهيزات الإنتاج	98,027,083.54	الجدول رقم (10)	127,175,775.60
تجهيزات اجتماعية	6,192,733.07	الجدول رقم (10)	9,109,430.03
مجموع الأصول الثابتة	367,800,716.53		399,866,105.55
مخزون المواد الأولية	154,045,979.24	719,8/689,81	160,743,242.13
مخزون المنتوج قيد التنفيذ	12,961,842.09	719,8/689,81	13,525,367.76
مخزون المنتوج التام الصنع	15,899,141.02	719,8/689,81	16,590,367.94
مخزون الفضلات والمهملات	97,743.02	719,8/689,81	101,992.47
مخزون خارجي	2,771,597.53	719,8/689,81	2,892,094.78
حسابات الخصوم المدينة	1,334,952.34	719,8/719,8	1,334,952.34
مدينوا الاستثمارات	744,878.50	719,8/719,8	744,878.50
مدينوا المخزون	1,532.00	719,8/719,8	1,532.00
ديون على الشركاء والشريكات الحليفة	180,853,235.67	719,8/719,8	180,853,235.67
تسبيقات على الحساب	154,233,244.98	719,8/719,8	154,233,244.98
تسبيقات الاستغلال	205,065.01	719,8/719,8	205,065.01
ديون على الزبائن	146,949,734.17	719,8/719,8	146,949,734.17
النقدية	49,111.62	719,8/719,8	49,111.62
مجموع الأصول المتداولة	670,148,057.19		678,224,819.38
مجموع الأصول	1,037,948,773.72		1,078,090,924.93
الخصوم	**المبلغ التاريخي**	**معدل التعديل**	**المبلغ المعدل**
رأس المال الاجتماعي	500,000,000.00	719,8/550,7	653,531,868.53
	252,945,000.00	719,8/719,8	252,945,000.00
فائض إعادة تقييم الاستثمارات	899,877.19		899,877.19
نتائج رهن التخصيص	-1,363,482,143.79		-1,476,871,861.11
مجموع حقوق الملكية	-609,637,266.60		-569,495,115.39
حسابات الأصول الدائنة	5,027,376.42	719,8/719,8	5,027,376.42
ديون الاستثمارات	268,916,500.00	719,8/719,8	268,916,500.00
دائنوا المخزون	268,300,032.68	719,8/719,8	268,300,032.68
محجوزات للغير	182,130,865.85	719,8/719,8	182,130,865.85
ديون اتجاهه الشركاء والشركات الحليفة	323,627,463.14	719,8/719,8	323,627,463.14
دائنوا الاستغلال	204,905,988.18	719,8/719,8	204,905,988.18
تسبيقات تجارية	7,323.37	719,8/719,8	7,323.37
ديون مالية	394,670,490.68	719,8/719,8	394,670,490.68
مجموع الالتزامات	1,647,586,040.32		1,647,586,040.32
مجموع الخصوم	1,037,948,773.72		1,078,090,924.93

تهدف عملية تعديل قائمة المركز المالي حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت بقيمة 153531868 دج بعد تعديل المركز المالي للمؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2007، إضافة إلى ظهور قيم الاستثمارات والمخزونات بقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

3.6.2.4. تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2008:

تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (11)، أما الأصول المتداولة ماعدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها، كما سنقوم بدمج نتيجة الدورة للمؤسسة التي تقدر خسارتها بقيمة 161270561 دج مع نتائج رهن التخصيص الظاهرة في الميزانية ضمن الملحق رقم (16) والمقدرة بقيمة (- 234850706 دج) لتصبح قيمة هذه الأخيرة تساوي (- 268396121 دج)، وكانت نتائج تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2008 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة كالتالي:

الجدول رقم 23: قائمة المركز المالي المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2008

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
الأراضي	263,580,899.92	الجدول رقم (11)	280,535,325.69
تجهيزات الإنتاج	78,122,626.22	الجدول رقم (11)	107,906,897.36
تجهيزات اجتماعية	4,969,454.07	الجدول رقم (11)	7,771,916.82
مجموع الأصول الثابتة	346,672,980.21		396,214,139.87
مخزون المواد الأولية	161,590,144.85	766,1/720,3	171,864,792.41
مخزون المنتوج قيد التنفيذ	16,232,526.98	766,1/720,3	17,264,666.00
مخزون المنتوج التام الصنع	9,581,214.98	766,1/720,3	10,190,432.87
مخزون الفضلات والمهملات	66,340.37	766,1/720,3	70,558.60
مخزون خارجي	1,105,807.90	766,1/720,3	1,176,120.27
حسابات الخصوم المدينة	1,090,696.52	766,1/766,1	1,090,696.52
مدينوا الاستثمارات	744,878.50	766,1/766,1	744,878.50
مدينوا المخزون	1,532.00	766,1/766,1	1,532.00
ديون على الشركاء والشريكات الحليفة	172,434,340.44	766,1/766,1	172,434,340.44
تسبيقات على الحساب	170,362,850.12	766,1/766,1	170,362,850.12
تسبيقات الاستغلال	64,665.01	766,1/766,1	64,665.01
ديون على الزبائن	147,067,715.86	766,1/766,1	147,067,715.86
النقدية	133,371.31	766,1/766,1	133,371.31
مجموع الأصول المتداولة	680,476,084.84		692,466,619.90
مجموع الأصول	1,027,149,065.05		1,088,680,759.77
الخصوم	**المبلغ التاريخي**	**معدل التعديل**	**المبلغ المعدل**
رأس المال الاجتماعي	1,000,000.00	766,1/550,7	1,391,138.55
رأس المال الإضافي	26,301,183.06	766,1/766,1	26,301,183.06
نتائج رهن التخصيص	-396,121,268.71		-334,980,712.54
المؤونات	37,607,920.16	766,1/766,1	37,607,920.16
مجموع حقوق الملكية	-331,212,165.49		-269,680,470.77
حسابات الأصول الدائنة	7,488,806.81	766,1/766,1	7,488,806.81
ديون الاستثمارات	268,916,500.00	766,1/766,1	268,916,500.00
دائنوا المخزون	90,497,771.82	766,1/766,1	90,497,771.82
محجوزات للغير	194,597,950.50	766,1/766,1	194,597,950.50
ديون اتجاهه الشركاء والشركات الحليفة	191,777,042.85	766,1/766,1	191,777,042.85
دائنوا الاستغلال	182,917,468.80	766,1/766,1	182,917,468.80
تسبيقات تجارية			
ديون مالية	422,165,689.76	766,1/766,1	422,165,689.76
مجموع الالتزامات	1,358,361,230.54		1,358,361,230.54
مجموع الخصوم	1,027,149,065.05		1,088,680,759.77

تهدف عملية تعديل قائمة المركز المالي حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت بقيمة 391138 دج بعد تعديل المركز المالي للمؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2008، إضافة إلى ظهور قيم الاستثمارات والمخزونات بقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

ونلاحظ من الجداول السابقة الخاصة بتعديل المراكز المالية للمؤسسة بأن هذه الطريقة لم تفصح عن مكاسب الحيازة غير المحققة، كما أن لتعديل أصول المؤسسة ورأسمالها وفق وحدة النقد الثابتة أثر على نتائج رهن التخصيص، حيث نجد أن هذه الأخيرة قد إنخفضت في سنتي 2006 و2007، وإرتفعت في سنة 2008، وهذا يرجع إلى كون إرتفاع قيمة رأس المال بعد تعديله في سنتي 2006 و2007 أكبر من إرتفاع قيمة الأصول بعد تعديلها، وعكس ذلك في سنة 2008، حيث إرتفاع قيمة الأصول بعد تعديلها أكبر من إرتفاع قيمة رأس المال بعد تعديله كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 24: مصدر تغيرات نتائج رهن التخصيص بعد تعديل المراكز المالية للمؤسسة

البيان	2006	2007	2008
قيمة الأصول المعدلة قيمة الأصول التاريخية	1278033834.24 1238375027.88	1078090924.93 1037948773.72	1088680759.77 1027149065.61
فرق التعديل (1)	39658806.36	40142151.21	61531694.16
قيمة رأس المال المعدل القيمة التاريخية لرأس المال	622480479.36 500000000.00	906476868.5 752945000.0	27692321.61 27301183.06
فرق التعديل (2)	122480479.36	153531868.5	391138.55
الفرق بين قيمة زيادة الأصول وقيمة زيادة رأس المال (1)-(2)	**(82821673.00)**	**(113389717.29)**	**61140555.61**
نتائج رهن التخصيص بعد التعديل نتائج رهن التخصيص التاريخية	(827607471.38) (744785797.70)[1]	(1476871861.11) (1363482143.79)	(334980712.50) (396121268.71)
فرق تعديل نتائج رهن التخصيص	**(82821673.58)**	**(113389717.32)**	**61140556.21**

[1]: عند مقارنة نتائج رهن التخصيص بالنسبة لسنة 2006 نقوم بدمج فائض إعادة التقييم الخاص بالسنوات السابقة والمقدر ب: 357564772 دج في نتائج رهن التخصيص التاريخية الظاهرة بالميزانية، أي (1102350570.7) + 357564772= (744785797.70).

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة الزيادة آو الانخفاض في نتائج رهن التخصيص تمثل الفرق بين قيمة زيادة الأصول وقيمة زيادة رأس المال.

كما أن إستخراج قيمة نتائج رهن التخصيص كمتمم حسابي يزيد من غموض النتائج المرجوة، بحيث نلاحظ إنخفاض خسارة الدورة من خلال قوائم الدخل المعدلة للسنوات الثلاثة في حين نجد زيادة الخسارة المتراكمة من خلال قائمتي المركز المالي المعدلة لسنتي 2006 و2008، وهذا راجع إلى تأثير مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية على نتيجة الدورة المستخرجة من قائمة الدخل، وفي المقابل لا يوجد أي تأثير لمكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية على النتيجة

المستخرجة من قائمة المركز المالي، وإنما تأثر النتيجة في قائمة المركز المالي متعلق بالقوة الشرائية لرأس المال، وهذا الأخير ليس له أي تأثير على النتيجة المتوصل إليها من خلال قائمة الدخل.

7.2.4. مقارنة القوائم المالية للسنوات الثلاثة محل الدراسة:

بالرغم من قيامنا بتعديل القوائم المالية للسنوات الثلاثة إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة، إلا انه إذا أردنا القيام بعملية المقارنة بينها لابد من توحيد القوة الشرائية لبنود جميع القوائم المالية، من خلال القيام بإعادة تعديل القوائم المالية لسنتي 2006 و2007 إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008، وذلك بضرب جميع قيم العناصر النقدية وغير النقدية لقوائم المراكز المالية المعدلة الخاصة بالسنوات السابقة لسنة 2008 في الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة 2008 مقسوم على الرقم القياسي للأسعار الخاص بنهاية السنة المراد إعادة تعديلها.

وكانت نتائج إعادة تعديل قائمتي المركز المالي لسنتي 2006 و2007 حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008 كالتالي:

الجدول رقم 25: تعديل قائمتي المركز المالي لسنتي 2006 و2007 حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2008

البيان	المبلغ المعدل		المبلغ المعاد تعديله		المبلغ المعدل
الأصول	2006	2007	2006	2007	2008
الأراضي	368,196,020.00	263,580,899.92	411,427,903.91	280,535,325.69	280,535,325.69
تجهيزات الإنتاج	148,408,845.95	127,175,775.60	165,834,330.34	135,356,156.83	107,906,897.36
تجهيزات اجتماعية	10,414,771.38	9,109,430.03	11,637,625.95	9,695,379.75	7,771,916.82
مجموع الأصول الثابتة	527,019,637.33	399,866,105.55	588,899,860.21	425,586,862.27	396,214,139.87
مخزون المواد الأولية	154,183,911.98	160,743,242.13	172,287,478.07	171,082,797.72	171,864,792.41
مخزون المنتوج قيد التنفيذ	18,907,467.00	13,525,367.76	21,127,494.85	14,395,365.71	17,264,666.00
مخزون المنتوج التام الصنع	88,530,086.56	16,590,367.94	98,924,882.31	17,657,517.20	10,190,432.87
مخزون الفضلات والمهملات	68,068.70	101,992.47	76,061.01	108,552.97	70,558.60
مخزون خارجي	2,544,159.28	2,892,094.78	2,842,882.77	3,078,124.22	1,176,120.27
حسابات الخصوم المدينة	1,148,523.62	1,334,952.34	1,283,377.98	1,420,821.04	1,090,696.52
مدينوا الاستثمارات	832,409.12	744,878.50	930,146.77	792,791.63	744,878.50
مدينوا المخزون	1,532.00	1,532.00	1,711.88	1,630.54	1,532.00
ديون على الشركاء والشريكات الحليفة	182,923,169.29	180,853,235.67	204,401,166.85	192,486,334.88	172,434,340.44
تسبيقات على الحساب	128,841,354.81	154,233,244.98	143,969,314.35	164,154,055.26	170,362,850.12
تسبيقات الاستغلال	278,139.87	205,065.01	310,797.77	218,255.49	64,665.01
ديون على الزبائن	169,788,134.94	146,949,734.17	189,723,877.16	156,402,044.11	147,067,715.86
النقدية	2,967,239.74	49,111.62	3,315,639.39	52,270.65	133,371.31
مجموع الأصول المتداولة	751,014,196.91	678,224,819.37	839,194,831.17	721,850,561.43	692,466,619.91
مجموع الأصول	1,278,033,834.24	1,078,090,924.92	1,428,094,691.38	1,147,437,423.70	1,088,680,759.78
الخصوم	**2006**	**2007**	**2006**	**2007**	**2008**
رأس المال الاجتماعي	622,480,479.39	906,476,868.50	695,569,275.47	964,784,563.71	1,391,138.55
رأس المال الإضافي					26,301,183.06
فائض إعادة تقييم الاستثمارات	895,224.92	899,877.19	1,000,338.11	957,760.37	
نتائج رهن التخصيص	-827,607,471.38	-1,476,871,861.11	-924,781,335.80	-1,571,869,314.80	-334,980,712.54
المؤونات					37,607,920.16
مجموع حقوق الملكية	-204,231,767.07	-569,495,115.42	-228,211,722.22	-606,126,990.72	-269,680,470.77
حسابات الاصول الدائنة	30,386,898.48	5,027,376.42	33,954,788.40	5,350,754.48	7,488,806.81
ديون الاستثمارات	461,004,993.56	268,916,500.00	515,134,080.46	286,214,129.83	268,916,500.00
دائنوا المخزون	215,707,960.84	268,300,032.68	241,035,397.90	285,558,009.22	90,497,771.82
محجوزات للغير	148,034,043.65	182,130,865.85	165,415,520.48	193,846,146.61	194,597,950.50
ديون اتجاهه الشركاء والشركات الحليفة	291,456,915.48	323,627,463.14	325,678,446.54	344,444,289.40	191,777,042.85
دائنوا الاستغلال	198,747,358.75	204,905,988.18	222,083,359.89	218,086,242.77	182,917,468.80
تسبيقات تجارية	313,822.09	7,323.37	350,669.64	7,794.43	
ديون مالية	136,613,608.46	394,670,490.68	152,654,150.29	420,057,047.67	422,165,689.76
مجموع الالتزامات	1,482,265,601.31	1,647,586,040.32	1,656,306,413.60	1,753,564,414.41	1,358,361,230.54
مجموع الخصوم	1,278,033,834.24	1,078,090,924.92	1,428,094,691.38	1,147,437,423.68	1,088,680,759.77

يبدو من هذا الجدول المقارن للمراكز المالية للسنوات الثلاثة، انه قبل إعادة تعديل المراكز المالية للمؤسسة كانت قيمة مجموع الأصول لسنة 2007 اقل من قيمة مجموع الأصول لسنة 2008، وبعد إعادة تعديل تلك المراكز المالية أصبحت قيمة مجموع الأصول لسنة 2007 اكبر من قيمة مجموع الأصول لسنة 2008، وهذا راجع لكون القوائم المالية قبل عملية إعادة التعديل أنها كانت مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، مما يستلزم من المؤسسة أن تقوم بتوحيد القوة الشرائية لوحدة القياس عند مقارنة قوائمها المالية.

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لنموذج التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على مؤسسة تنبيل النسيج خراطة، حيث أن هذه المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم لأصولها ماعدا الأراضي التي تقوم بإعادة تقييمها في بعض السنوات، مما جعل من قوائمها المالية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، حيث نجد الكثير من إستثماراتها مازالت تستغل في نشاطها الإنتاجي ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولا تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من أهم عيوب القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، كما نلاحظ أيضا من دراستنا هذه أن منهج التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة لم يتمكن من معالجة هذه الحالة التي تعاني منها العديد من المؤسسات العمومية الجزائرية، إضافة إلى ظهور معظم إستثمارات المؤسسة بقيم محاسبية صافية مخالفة لقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية بسبب تأثرها بإرتفاع معدلات التضخم وبعض العوامل الأخرى كالتقدم التكنولوجي، وقد تمكنت محاسبة وحدة النقد الثابتة من إستبعاد أثر التضخم على بنود الإستثمارات بصفة جزئية نتيجة عدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة مما قد يؤثر سلبا على صلاحية هذه البيانات المالية لإتخاذ القرارات.

وقد أدت عملية تعديل القوائم المالية حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى إبراز مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية، وما لهذا المؤشر من إيجابيات في تقييم السياسة التمويلية للمؤسسة في أوقات التضخم، وأدت هذه الطريقة أيضا إلى تحقيق الهدف الرئيسي لها المتمثل في المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، حيث إرتفعت قيمة رأسمال المؤسسة محل الدراسة بمقدار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، إلا أنه كان لهذين العنصرين تأثير مباشر وبشكل منفصل على إستخراج نتيجة الدورة من خلال قائمة الدخل وقائمة المركز المالي على التوالي، مما يزيد من غموض النتائج، وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل المالي وإعداد التقديرات، إلا أن عمل هذه الطريقة على توحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة قد يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على المقارنة بين القوائم المالية لمختلف السنوات، ومقارنتها أيضا مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى.

خاتمة

لقد أثرت التطورات والتغيرات السريعة في المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية بشكل كبير على البيئة المحاسبية، بسبب ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وعولمة الأسواق المالية، وتفتح مختلف الدول على الاقتصاد العالمي، مما أدى إلى تعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية، وزيادة إحتياجاتهم من المعلومات المالية من أجل ترشيد قراراتهم الاقتصادية، ومع تفاقم المشاكل الإقتصادية خاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، ظهرت العديد من الاتحادات والهيئات المهنية التي تسعى باستمرار إلى ضبط القواعد المحاسبية من أجل حماية المحاسب من جهة، وتلبية إحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية من جهة أخرى بمعلومات مفيدة وذات جودة عالية ، وكان نتاج كل هذا ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي تسعى إلى تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، والعمل على إيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشاكل المحاسبية التي تصادف المحاسب بسبب التغيرات والتطورات السريعة في الظروف الاقتصادية.

كما أدت موجة التضخم الحادة التي يعيشها الإقتصاد العالمي منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، إلى خلق مشاكل إقتصادية وإجتماعية عويصة، وفي مجال المحاسبة أصبح القياس المحاسبي للأداء الاقتصادي والوضعية الاقتصادية على مستوى الإقتصاد الوطني وعلى مستوى المؤسسة غير مجدي في عكس الواقع، وترتب عن ذلك أن أصبح من الصعب تفهم وتحليل الواقع الاقتصادي.

وفي ضوء كل هذه الظروف ظهرت متطلبات جديدة في الفكر المحاسبي، حيث أصبح هذا الأخير موجه نحو البحث حول منفعة المعلومات المحاسبية بدلا من البحث حول تأصيل المبادئ المحاسبية، وكان رد الفعل لهذا التوجه الجديد للفكر المحاسبي، التشكيك في صدق المعلومات المحاسبية التي يوفرها النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة القياس المحاسبي، فالقياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية في الظروف التي تتميز بارتفاع الأسعار يجعل من القوائم المالية تفقد الكثير من صلاحيتها، وقدرتها على إعطاء الصورة الصحيحة عن الأداء والوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يحد من أهمية القوائم

المالية كأداة لترشيد القرارات الإقتصادية، وعلى هذا فقد صاحب الإنتقاد الموجه إلى الفكر المحاسبي التقليدي أفكار بناءة تحاول تطوير أساليب المحاسبة التقليدية لمواجهة التغيرات السعرية، وقد ركزت هذه الأفكار على أن نتائج المحاسبة ستكون أقرب إلى الواقع لو أخذت بعين الإعتبار الإتجاه التصاعدي في مستويات الأسعار.

إختبار الفرضيات

بناءا على النتائج العامة التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث بجانبيه النظري والتطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات الثلاثة كما يلي:

الفرضية الأولى: لقد أظهرت الدراسة أن زيادة حدة التغيرات السعرية لم تكن السبب الوحيد الذي أدى إلى توجيه الفكر المحاسبي نحو البحث حول منفعة المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها, بل هناك عوامل أخرى مثل التوسع في انتشار شركات المساهمة والاسواق المالية وتوجيه المعلومة المحاسبية بالدرجة الاولى الى المستثمرين الحاليين والمرتقبين قد ساهمت بشكل كبير في توجيه الفكر المحاسبي نحو البحث حول منفعة المعلومات المحاسبية بدلا من البحث حول تأصيل المبادئ المحاسبية، بهدف مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على إتخاذ القرارات الاقتصادية.

الفرضية الثانية: يشير البحث إلى تأكيد الفرضية الثانية من أن القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم، على أنها مضللة وغير واقعية، بدليل الاتجاه القوي لمختلف الإتحادات والهيئات المهنية نحو إلزام المؤسسات الاقتصادية خاصة الكبرى منها بأخذ تغيرات الأسعار في الحسبان عند إعداد قوائمها المالية.

الفرضية الثالثة: أظهرت نتائج الدراسة بأن بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم، والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، تؤدي إلى قوائم مالية موضوعية وملائمة بنسب متفاوتة، حيث يبدو لنا من الدراسة التطبيقية أن طريقة القيم الجارية أو نموذج القيمة العادلة هو الأدق والأكثر موضوعية وملاءمة من طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة في إبراز الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، كما أوصى مجلس IASB بتطبيق نموذج القيمة العادلة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات التي تنشط في بيئة إقتصادية منخفضة التضخم، ويلزم المؤسسات التي تنشط في إقتصاديات مرتفعة التضخم بتطبيق نموذج القيمة العادلة مع وحدة النقد الثابتة، مع تطبيق محاسبة وحدة النقد الثابتة على جميع بنود القوائم المالية السابقة حتى تكون قابلة للمقارنة.

النتائج العامة

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال بحثنا هذا فيما يلي:

- لقد أدى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وعولمة الأسواق المالية، وتفاقم المشاكل المحاسبية الناتجة عن التغيرات والتطورات الاقتصادية السريعة إلى ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، ومواكبة التطورات الإقتصادية والإجتماعية المستمرة، بإصدار معايير محاسبية تتضمن الإجراءات المحاسبية المناسبة للظروف السائدة، من أجل توفير معلومات محاسبية مفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية.

- تعتبر المحاسبة كنظام معلومات محاسبي، تهدف إلى إعداد قوائم مالية موضوعية وملائمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية من قبل مستخدميها، وعلى رأسهم المستثمرين الحاليين والمرتقبين، مما يتطلب من القوائم المالية أن تكون واقعية وتعكس المركز المالي الجاري للمؤسسة وقت إعداد الحسابات الختامية.

- تتوقف فعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية على مدى صحة وصدق البيانات والمعلومات التي توفرها هذه القوائم، وتعتمد صحة هذه البيانات والمعلومات على مدى صحة المبادئ أو القواعد المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وعلى هذا فإن إعداد القوائم المالية في ظل التضخم وفق النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، يجعل منها غير واقعية ولا تصور الوضعية الفعلية للمؤسسة، ومن ثم عدم صلاحية هذه القوائم المالية للتحليل المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية.

- لقد خلصت مختلف الجمعيات والهيئات المحاسبية إلى أن إعداد القوائم المالية في ظل حالات التضخم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، قد يؤدي إلى تضليل مستخدميها، مما يستلزم من المؤسسات التي تنشط في بيئة اقتصادية تعاني من التضخم أن تقوم بإعداد قوائم مالية إضافية على أساس التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، أو بإستعمال طريقة القيم الجارية، أو الطريقة المختلطة (القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة).

- يرى مؤيدي طريقة التكلفة التاريخية بأنها الأنسب للقياس المحاسبي، بحجة إمكانية التحقق منها وموضوعيتها، وأنها تتلاءم مع فرض الاستمرارية، ولكن يرى مؤيدي طريقة القيم الجارية أن هذا غير صحيح خاصة في ظل التغيرات السعرية، حيث موضوعية القياس المحاسبي لبنود القوائم المالية تكمن في مدى قدرتها على عكس الوضع المالي الجاري للمؤسسة، وفرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق

بالمحافظة على قدرتها التشغيلية، وهذا يتطلب من المؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها بقيمها الجارية وقت إعداد القوائم المالية، كما يرى مؤيدي محاسبة وحدة النقد الثابتة أن فرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال.

- لقد فضل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إتباع نموذج القيمة العادلة في ظل التغيرات السعرية، وفي حالة ما إذا كانت المؤسسة تنشط في إقتصاد مرتفع التضخم فيجب عليها تطبيق محاسبة وحدة النقد الثابتة على قوائمها المالية الحالية والسابقة، حتى تكون قابلة للمقارنة.

- يبدو من خلال الدراسة التطبيقية أن محاسبة وحدة النقد الثابتة ليست فعالة، نتيجة عدم إمكانيتها من تعديل العناصر غير النقدية بدقة بسبب عدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة بكل استثمار، وكذلك عدم إمكانيتها من إعطاء القيمة الإضافية والمدة الإضافية للاستثمارات ذات منفعة اقتصادية مستقبلية إضافية، وعلى هذا فإن نموذج القيمة العادلة هو الأفضل لتقييم العناصر غير النقدية، والأكثر موضوعية وملاءمة في إبراز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، إلا أنه في حالة كون معدلات التضخم مرتفعة من الأفضل إستعمال محاسبة وحدة النقد الثابتة مع نموذج القيمة العادلة حتى تكون النتائج أكثر موضوعية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة من أجل تحقيق خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة.

- يبدو مما سبق أنه لتحقيق خاصيتي الموثوقية والملاءمة على القوائم المالية في ظل تغيرات الأسعار، يجب أن تعدل عناصرها غير النقدية باتباع طريقة القيم الجارية أو نموذج القيمة العادلة، ولتحقيق خاصية المقارنة بين القوائم المالية يجب أن تعدل جميع بنودها إلى وحدة نقد ثابتة (توحيد القوة الشرائية لوحدة القياس).

الاقتراحات

إنطلاقا مما سبق يمكننا القول أن تعديل القوائم المالية وفق تغيرات الأسعار ضروري حتى تتحقق فيها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي صلاحيتها في إتخاذ القرارات، لذلك فمن الأفضل على المؤسسات الاقتصادية أن تتخذ الإجراءات التالية حول تعديل قوائمها المالية:

- أن تقوم في نهاية كل سنة بمراجعة جميع بنود قوائمها المالية، إن كانت قيمها تعكس الأسعار السوقية لها.

- أن تقوم بإعادة عرض قوائمها المالية في نهاية كل سنة على أساس القيم الجارية، أو نموذج القيمة العادلة المقترح من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، حتى تكون صالحة للتحليل المالي وإعداد التقديرات، ومن ثم إتخاذ القرارات الملائمة.
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة تنشط في بيئة اقتصادية ذات معدلات تضخم مرتفعة، فمن الأفضل لها أن تقوم بإعادة عرض قوائمها المالية حسب نموذج القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة، ولو في قوائم مالية إضافية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود قوائمها المالية الحالية والسابقة حتى تكون قابلة للمقارنة.
- أن تقوم المؤسسات بتدريب محاسبيها على طرق معالجة القوائم المالية من أثار التضخم، فحتى وإن لم ترغب هذه المؤسسات في نشر المعلومات المحاسبية المعدلة، فيمكن على الأقل إستفادة إدارتها منها، والتي يتوقع أن تكون قراراتها أكثر واقعية إذا ما إستخدمت المعلومات المعدلة.

قائمة المراجع

1. حسين القاصي، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان (2006)

2. كمال عبد العزيز النقيب ، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان (2004)

3. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان (2008)

4. رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان(1998)

5. ريتشارد شرويدر، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض (2006)

6. احمد مخادمة ، مجدي زريقات ، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان (2002)

7. يوسف محمود جربوع ، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان (2001)

8. Bernard colasse, cadres comptables conceptuels, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris (2000)

9. Bernard Colasse , Harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, paris (2000)

10. Monique Lacroix et autres, comptabilité financière approfondie, Magnard Vuibert, paris, 3^{em} édition (2008).

11. Mrylin Benyakhelef, et Autres, Impact des normes comptables internationales sur la comptabilité française, mardi 1er avril 2003 , http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article81. (date de consultation : 12/12/2008).

12. IASB : www.iasb.org.

13. حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2008/2007.

14. Louis Klee, Normes comptables internationales, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris (2000).

15. فارس جميل الصوفي، تحليل العلاقة بين مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا (2006)

16. GASBI ABDERRAZAK , représentation des normes comptables internationales, http://www.jpsdir.net/Forum/uploads/14217/Pr%C3%A9sentation_des_Normes_IAS-IFRS.pdf (date de consultation 13/03/2009)

17. حسين القاصي ، حمدان مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2008)

18. محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الهندسية، القاهرة (2005)

19. - Jean-yves Eglem, et Autres, Comptabilité financière de l'entreprise, Gualino editeur, Paris (2003)

20. محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، (2007)

21. Béatrice et Francis Grandguillot, Comptabilité générale, Gualino éditeur, Paris, 7^{em} édition (2003)

22. خليل الدليمي ، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2005)

23. هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2006)

24. احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (2004)

25. عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2004)

26. Claude Grenier, Système d'information et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica (2000)

27. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (2006)

28. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية (2003)

29. Brigitte Doriath et autre, comptabilite et gestion des organisations, Dunod, Paris, 5em edition (2003)

30. محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان (2008)

31. Michel Capron., Les enjeux de la mondialisation des normes comptables,Revue de *L'Économie Politique* 2007/4, n°36, http://www.cairn.info/search.php

32. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعاير، دار وائل للنشر، عمان (2003)

33. Céline Michailesco, Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris 2000.

34. Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003 *http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf*

35. محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط2، (2008)

36. محمد احمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (2003)

37. حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (2007)

38. نعيم دهمش ، وآخرون، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط3، (2008)

39. Hervé Stolowy, et Autres, Comptabilité et analyse financière, De Boeck université, Bruxelles (2006)

40. كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية (2006)

41. Jean-françoi Casta, politique comptable des entreprises, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, paris (2000)

42. محمود السيد الناغي ، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة (2002)

43. حسين مصطفى هلالي، -المعايير المحاسبية الدولية- ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الادارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة (2006)

44. احمد رمضان نعمة الله، وآخرون، مبادئ الاقتصاد الكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية (2004)

45. مجدي عبد الفتاح سليمان، علاج التضخم والركود الاقتصادي في الاسلام، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة (2002)

46. السيد محمد احمد السريتي، علي عبد الوهاب نجا، مبادئ الاقتصاد الكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية (2008)

47. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، الرياض (2000)

48. عناية غازي حسين، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (1985)

49. الروبي نبيل، نظرية التضخم، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية (1984)

50. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان (2008)

51. Claude Sobry, Jean Claude-verez, éléments de macroéconomie, Ellipses, Paris (1996)

52. E.Malnvaud, théorie macro-économique, 2^{em} évolution conjoncturelles, Dunod , Paris (1982)

53. تيجاني بالرقي، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 2005/.20006

54. جهاد احمد أبو السندس، عبد الناصر طلب نزال الزيود، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار تسنيم للنشر والتوزيع، عمان (2008)

55. محمود محمد عبد ربه – العلاقة بين تقارير مراقبي الحسابات وكفاءة الأسواق المالية- ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة (2006)

56. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان (2002)

57. Wolfgang Dick, Frank Missonier-piera, comptabilité financière en IFRS, Pearson éducation, France (2006)

58. Eric Ducasse, et autres, Normes comptables internationales IAS/IFRS , De boeck université, Bruxelles (2005)

59. Christian Hoarau, Tableaux de financement et de flux, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris (2000)

60. حماد طارق عبد العلي، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية (2006)

61. Lionel Fillipi, Rémi Janin, Information Financière de l'entreprise, presses universitaires de Grenoble (2003)

62. محمد سمير الصبان، واخرون، المحاسبة المتوسطة –الاطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات- الدار الجامعية، الاسكندرية (2003)

63. جمعة حليفة الحاسي، وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت (1996)

64. Alfred Stettler, Reda Cherbi, les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation, *http ://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf,* (date de consultation : 15/04/2009)

65. خيرت ضيف، احمد بسيوتي شحاتة، في تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت (1985)

66. Pierre Lassègue, gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, PARIS 11em édition (1996)

67. سعود جايد مشكور، محاسبة التضخم، جامعة البصرة (2006)

68. فردريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زيد، دار المريخ للنشر، الرياض (2004)

69. نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس عشر (1998)

70. كمال الدين الدهراوي، مناهج البحث العلمي في المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية (2002)

71. عمر السيد حسنين، فصول من تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت (1986)

72. Claude J.Simon, valeur et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris (2000)

73. Danial Boussard, Comptabilité et inflation, masson, Paris (1983)

74. الجريدة الرسمية الصادرة في 14 افريل 1990، العدد 14.

75. الجريدة الرسمية الصادرة في 14 جولية 2007، العدد 44.

76. أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية (2004)

77. يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك (2005)

78. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان 2003.

79. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية (2003)

80. Jean-François Casta, La comptabilité en « juste valeur » permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ? centre de recherche sur la gestion, université paris dauphine, http://www.dauphine.fr/cereg/cahiers_rech/cereg200307.pdf, (date de consultation : 10/11/2008).

81. Laurent Batsch, le « compprehensive income » : vers la « full fair value », centre de recherche sur la gestion, université paris dauphine, http://www.dauphine.fr/cereg/cahiers_rech/cereg200506.pdf, (date de consultation : 13/05/2009).

82. Monique Lacroix, Sophie Giordano-spring, De la juste valeur au « compréhensive incom », centre de recherche E.R.F.I.S.E.M. Université Montpellier 1, http://www.afccca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/56.pdf, (date de consultation : 18/03/2009)

83. Bernard Apotheloz et autres, Maitriser l'information comptable, volume 2, presses polytechniques et universitaires Romandes, lausanne, 3em edition (2005)

84. احمد بسيوتي شحاتة، محمد عباس بدوى، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية (2001)

85. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية (2002)

86. Samira Benabdellah-demaria, vers une dynamique de la convention « cout historique » sous l'effet de l'application des normes comptables IAS/IFRS ? 27em congres de L'AFC TUNIS 2006. http://hal.archivesouvertes.fr/docs/00/26/61/33/PDF/AFC_2006_Samira_Demaria.pdf. *(Date de consultation:* 25/12/2008).

87. Sphie Giordano-spring, Géraldine Reviere-giordano, Reporting sociétal et IFRS: Revue Française de gestion, Lavoisier 2008/6, n° 186, p19-34. http://www.cairn.info/search.php

88. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت (1988)

89. جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا (2005)

90. Nadi Chlala et autres, comptabilité intermédiaire tome 1, édition du renouveau pédagogique INC , Québec, 2em édition (2005)

91. Jamoussi wassim et autres, la pertinence des intangibles dan l'évaluation de l'entreprises : cas des marches français, http://www.iae.univpoitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p118.pdf, *(Date de consultation:* 25/04/2009)

92. Conseil des normes comptables, juste valeur-cout historique-cout de remplacement… comment évaluer les actifs et passifs lors de leur comptabilisation initiale ?, http://www.cica.ca/multimedia/Download_Library/Standards/Accounting/French/f_FairValueArticle.pdf, *(Date de consultation:* 27/01/2009).

93. José Vinals, améliorer la comptabilité en juste valeur, Revue de la stabilité financière, banque de France, octobre 2008, n° 12, p131-140, http://www.cairn.info/search.php

94. ONS : www.ons.dz.

الملحق رقم (1)

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
DECEMBRE 2005 – DECEMBRE 2006

	2005	2006											
	Déc.	Jan.	Févr.	Mar	Avril	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
Indice Général	656,7	671,6	658,8	665,8	667,8	671,7	656,1	639,6	647,1	659,0	671,1	673,2	685,6
Variation Mensuelle (en %)	2,1	2,3	-1,9	1,1	0,3	0,6	-2,3	-2,5	1,2	1,8	1,8	0,3	1,8

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
DECEMBRE 2006 – DECEMBRE 2007

	2006	2007											
	Déc.	Jan.	Févr.	Mar	Avril	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
Indice Général	685,6	683,4	681,3	686,2	672,9	681,5	689,5	676,4	680,3	697,4	702,7	706,3	719,8
Variation Mensuelle (en %)	1,8	-0,3	-0,3	0,7	-1,9	1,3	1,2	-1,9	0,6	2,5	0,8	0,5	1,9

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL
DECEMBRE 2007– DECEMBRE 2008

	2007	2008											
	Déc.	Jan.	Févr.	Mar	Avril	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
Indice Général	719,8	713,5	714,4	722,9	717,7	722,9	707,3	685,1	699,7	721,6	728,1	744,1	766,1
Variation Mensuelle (en %)	1,9	-0,9	0,1	1,2	-0,7	0,7	-2,2	-3,1	2,1	3,1	0,9	2,2	2,9

LES INDICES DES PRIX A LA CONSOMMATION
AU NIVEAU NATIONAL DE 1990 A 2008
1989 = 100

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Indice Généra	**120.2**	**150.8**	**197.5**	**240.2**	**316.3**	**406.2**	**488.8**	**518.4**	**550.7**	**562.2**
Variation (en %)	**20.2**	**25.5**	**31**	**21.6**	**31.7**	**28.4**	**20.3**	**6.1**	**6.2**	**2.1**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Indice Généra	**558.7**	**578.2**	**591.29**	**611.8**	**639.8**	**652.1**	**663.9**	**689.81**	**720.3**
Variation (en %)	**-0.6**	**3.5**	**2.2**	**3.5**	**4.6**	**1.9**	**1.8**	**3.9**	**4.4**

الملحق رقم (2)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
01- TERRAINS						
- Terrains batis	367,300,795.06		895,224.92			368,196,019.98
- Terrains non batis						
- autres terrains						
TOTALE N°01	**367,300,795.06**		**895,224.92**			**368,196,019.98**
02- BATIMENTS						
- Batiments industriels	157,722,817.73					157,722,817.73
- Batiments administratifs	29,119,260.41					29,119,260.41
- Batiments commerciaux	76,085,226.39					76,085,226.39
- Autres batiments	6,432,381.50					6,432,381.50
TOTALE N°02	**269,359,686.03**					**269,359,686.03**
03- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE						
- Voies d'acces et r.divers	37,212,206.28					37,212,206.28
- Station epuration eaux	62,974,989.61					62,974,989.61
TOTALE N°03	**100,187,195.89**					**100,187,195.89**
04- INSTALZTION COMPLEXES						
- Instalation complexes						
TOTALE N°04						

الملحق رقم (2)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
05- MATERIEL ET OUTILLAGE						
- Materiel de prod, textiles						
- Materiel de prod, filature						
- Materiel de prod, bonneterie						
- Materiel de prod, finissage	202,849,545.70					202,849,545.70
- Station demineralisation	22,056,420.97					22,056,420.97
- Chaudiere et accessoire	39,972,985.95					39,972,985.95
- Materiel de laboratoire	5,182,115.03					5,182,115.03
- Materiel de securite	16,655,975.25					16,655,975.25
- AutresMateriel auxilaire	35,965,345.55					35,965,345.55
- Materiel et outil, at, mecanique	9,506.75					9,506.75
- Materiel et outil, at, electricite		8,400.00				8,400.00
- Materiel et outil, at, menuiserie						
- Materiel et outil, at, manutention	52,542,410.59			59,281.28		52,483,129.31
- Materiel et outil, d'entretien	12,796,435.19			146,258.63		12,650,176.56
- Engins de travaux public						
TOTALE N°05	**388,030,740.98**	**8,400.00**		**205,539.91**		**387,833,601.07**
06- MATERIEL DE TRANSPORT						
- Vehicule transport collectif	33,412.63					33,412.63
- Vehicule poids lourds ™	650,275.52			35,063.66		615,211.86
- Vehicule poids legers	2,732,824.81			835,163.99		1,897,660.82
- Vehicule de securite	500,436.75					500,436.75
TOTALE N°06	**3,916,949.71**			**870,227.65**		**3,046,722.06**

الملحق رقم (2)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
07- EQUIPEMENTS DE BUREAU						
- Mobiliers de bureau	1,387,412.39			20,441.63		1,366,970.76
- Materiel de bureau	514,433.84	4,268.00		100,376.17		418,325.67
- Materiel d'informatique	2,285,371.93	81,239.32		33,500.01		2,333,111.24
- Equipement de communication		574,478.24		3,271.93		571,206.31
TOTALE N°07	**4,187,218.16**	**659,985.56**		**157,589.74**		**4,689,613.98**
08- EMBALAGES RECUPERABLES						
- Embalages recuperables	96,329.39					96,329.39
TOTALE N°08	**96,329.39**					**96,329.39**
09- AGENCEMENTS ET INSTAL						
- Agen, des locaux industriels						
- Agen, des locaux administratifs						
- Agen, des locaux commerciaux						
- Instalation climatisation	24,504,591.35			1,200.00		24,503,391.35
- Instalation eaux	7,668,231.09					7,668,231.09
- Instalation electricite et gaz	81,412,647.59					81,412,647.59
- Instalation telex et fax	556,128.24	18,350.00		574,478.24		
- Autres agenc.et instalation	5,544,993.81					5,544,993.81
TOTALE N°09	**119,686,592.08**	**18,350.00**		**575,678.24**		**119,129,263.84**
10- BATIMENTS SOCIAUX						
- Logements de personnel						
- Batiments poure œuvres sociales	18,447,737.30					18,447,737.30
TOTALE N°10	**18,447,737.30**					**18,447,737.30**

الملحق رقم (3)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
01- TERRAINS							
- Terrains batis	368,196,020.00						368,196,020.00
- Terrains non batis							
- autres terrains							
TOTALE N°01	**368,196,020.00**						**368,196,020.00**
02- BATIMENTS							
- Batiments industriels	157,722,817.73	84,118,836.12		10,514,854.65		94,633,690.77	63,089,126.96
- Batiments administratifs	29,119,260.41	15,568,026.26		1,935,890.57		17,503,916.83	11,615,343.58
- Batiments commerciaux	76,085,226.39	40,578,787.41		5,072,348.46		45,651,135.87	30,434,090.52
- Autres batiments	6,432,381.50	3,533,369.73		437,938.75		3,971,308.48	2,461,073.02
TOTALE N°02	**269,359,686.03**	**143,799,019.52**		**17,961,032.43**		**161,760,051.95**	**107,599,634.08**
03- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE							
- Voies d'acces et r.divers	37,212,206.28	33,561,856.49		502,843.37		34,064,699.86	3,147,506.42
- Station epuration eaux	62,974,989.61	58,942,920.87		690,948.16		59,633,869.03	3,341,120.58
TOTALE N°03	**100,187,195.89**	**92,504,777.36**		**1,193,791.53**		**93,698,568.89**	**6,488,627.00**
04- INSTALZTION COMPLEXES							
- Instalation complexes							
TOTALE N°04							

الملحق رقم (3)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
05- MATERIEL ET OUTILLAGE							
- Materiel de prod, textiles							
- Materiel de prod, filature							
- Materiel de prod, bonneterie							
- Materiel de prod, finissage	202,849,545.70	202,849,545.70				202,849,545.70	
- Station demineralisation	22,056,420.97	17,645,136.78		2,205,642.12		19,850,778.90	2,205,642.07
- Chaudiere et accessoire	39,972,985.95	39,972,985.95				39,972,985.95	
- Materiel de laboratoire	5,182,115.03	5,182,115.03				5,182,115.03	
- Materiel de securite	16,655,975.25	16,655,975.25				16,655,975.25	
- AutresMateriel auxilaire	35,965,345.55	35,901,570.65		9,110.70		35,910,681.35	54,664.20
- Materiel et outil, at, mecanique	9,506.75	9,506.75				9,506.75	
- Materiel et outil, at, electricite	8,400.00			420.00		420.00	7,980.00
- Materiel et outil, at, menuiserie							
- Materiel et outil, at, manutention	52,483,129.31	52,542,410.59			59,281.28	52,483,129.31	
- Materiel et outil, d'entretien	12,650,176.56	12,786,381.86		1,160.00	146,258.63	12,641,283.23	8,893.33
- Engins de travaux public							
TOTALE N°05	**387,833,601.07**	**383,545,628.56**		**2,216,332.82**	**205,539.91**	**385,556,421.47**	**2,277,179.60**
06- MATERIEL DE TRANSPORT							
- Vehicule transport collectif	33,412.63	33,412.63				33,412.63	
- Vehicule poids lourds ™	615,211.86	650,275.52			35,063.66	615,211.86	
- Vehicule poids legers	1,897,660.82	1,592,084.07		244,444.44	835,163.99	1,001,364.52	896,296.30
- Vehicule de securite	500,436.75	500,436.75				500,436.75	
TOTALE N°06	**3,046,722.06**	**2,776,208.97**		**244,444.44**	**870,227.65**	**2,150,425.76**	**896,296.30**

الملحق رقم (3)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
07- EQUIPEMENTS DE BUREAU							
- Mobiliers de bureau	1,366,970.76	1,157,934.35		9,334.99	865.26	1,166,404.08	200,566.68
- Materiel de bureau	418,325.67	457,475.41		1,815.40	89,773.47	369,517.34	48,808.33
- Materiel d'informatique	2,333,111.24	1,620,302.87		165,471.92		1,785,774.79	547,336.45
- Equipement de communication	571,206.31			117,919.76		117,919.76	453,286.55
TOTALE N°07	**4,689,613.98**	**3,235,712.63**		**294,542.07**	**90,638.73**	**3,439,615.97**	**1,249,998.01**
08- EMBALAGES RECUPERABLES							
- Embalages recuperables	96,329.39	96,329.39				96,329.39	
TOTALE N°08	**96,329.39**	**96,329.39**				**96,329.39**	
09- AGENCEMENTS ET INSTAL							
- Agen, des locaux industriels							
- Agen, des locaux administratifs							
- Agen, des locaux commerciaux							
- Instalation climatisation	24,503,391.35	24,476,196.77		5,319.98		24,481,516.75	21,874.60
- Instalation eaux	7,668,231.09	5,848,231.09		260,000.00		6,108,231.09	1,560,000.00
- Instalation electricite et gaz	81,412,647.59	81,412,647.59				81,412,647.59	
- Instalation telex et fax		59,792.54			59,792.54		
- Autres agenc.et instalation	5,544,993.81	5,543,727.81		307.68		5,544,035.49	958.32
TOTALE N°09	**119,129,263.84**	**117,340,595.80**		**265,627.66**	**59,792.54**	**117,546,570.92**	**1,582,832.92**
10- BATIMENTS SOCIAUX							
- Logements de personnel							
- Batiments poure œuvres sociales	18,447,737.30	9,838,793.23		1,229,849.12		11,068,642.35	7,379,094.95
TOTALE N°10	**18,447,737.30**	**9,838,793.23**		**1,229,849.12**		**11,068,642.35**	**7,379,094.95**

الملحق رقم (3)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2006

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
11- MATERIEL							
- Materiel et mob.des o.sociales							
- Materiel et equip.p/sport et loisir							
- Materiel medical	167,409.41	167,409.41				167,409.41	
TOTALE N°11	**167,409.41**	**167,409.41**				**167,409.41**	
12- MOBILIERS ET EQUIP.MINAG							
- Mbiliers et equip. Logement fonc	118,720.23	59,907.06		11,090.31	6,854.57	64,142.80	54,577.43
- Mbiliers et equip. Des cantines	3,035.35	24,060.00			21,024.65	3,035.35	
- Mbiliers et equip. Des colonie							
- Autres mobiliers							
TOTALE N°12	**121,755.58**	**83,967.06**		**11,090.31**	**27,879.22**	**67,178.15**	**54,577.43**
13- AMINAGEMENTS SOCIAUX							
- Centre midico-social							
- Cantines							
- colonie de vacance							
-Cooperative							
- Autres aminagements sociaux							
TOTALE N°13							
14- INVESTISSEMENTS EN COURS							
- Investissements de production							
- Investissements sociaux							
TOTALE N°14							
TOTALE GENERAL DE 01 AU 14	**1,271,275,334.55**	**753,388,441.93**		**23,416,850.38**	**1,254,078.05**	**775,551,214.27**	**367,800,716.53**

الملحق رقم (4)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
01- TERRAINS						
- Terrains batis	368,196,020.00		899,877.19	105,514,997.27		263,580,899.92
- Terrains non batis						
- autres terrains						
TOTALE N°01	**368,196,020.00**		**899,877.19**	**105,514,997.27**		**263,580,899.92**
02- BATIMENTS						
- Batiments industriels	157,722,817.73					157,722,817.73
- Batiments administratifs	29,119,260.41					29,119,260.41
- Batiments commerciaux	76,085,226.39					76,085,226.39
- Autres batiments	6,432,381.50					6,432,381.50
TOTALE N°02	**269,359,686.03**					**269,359,686.03**
03- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE						
- Voies d'acces et r.divers	37,212,206.28					37,212,206.28
- Station epuration eaux	62,974,989.61					62,974,989.61
TOTALE N°03	**100,187,195.89**					**100,187,195.89**
04- INSTALZTION COMPLEXES						
- Instalation complexes						
TOTALE N°04						

الملحق رقم (4)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
05- MATERIEL ET OUTILLAGE						
- Materiel de prod, textiles						
- Materiel de prod, filature						
- Materiel de prod, bonneterie						
- Materiel de prod, finissage	202,849,545.70					202,849,545.70
- Station demineralisation	22,056,420.97					22,056,420.97
- Chaudiere et accessoire	39,972,985.95					39,972,985.95
- Materiel de laboratoire	5,182,115.03					5,182,115.03
- Materiel de securite	16,655,975.25					16,655,975.25
- AutresMateriel auxilaire	35,965,345.55					35,965,345.55
- Materiel et outil, at, mecanique	9,506.75					9,506.75
- Materiel et outil, at, electricite	8,400.00					8,400.00
- Materiel et outil, at, menuiserie						
- Materiel et outil, at, manutention	52,483,129.31					52,483,129.31
- Materiel et outil, d'entretien	12,650,176.56					12,650,176.56
- Engins de travaux public						
TOTALE N°05	**387,833,601.07**					**387,833,601.07**
06- MATERIEL DE TRANSPORT						
- Vehicule transport collectif	33,412.63					33,412.63
- Vehicule poids lourds ™	615,211.86					615,211.86
- Vehicule poids legers	1,897,660.82					1,897,660.82
- Vehicule de securite	500,436.75					500,436.75
TOTALE N°06	**3,046,722.06**					**3,046,722.06**

الملحق رقم (4)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
07- EQUIPEMENTS DE BUREAU						
- Mobiliers de bureau	1,366,970.76				454.40	1,366,516.36
- Materiel de bureau	418,325.67				3,832.22	414,493.45
- Materiel d'informatique	2,333,111.24	106,215.38				2,439,326.62
- Equipement de communication	571,206.31	480.00				571,686.31
TOTALE N°07	**4,689,613.98**	**106,695.38**			**4,286.62**	**4,792,022.74**
08- EMBALAGES RECUPERABLES						
- Embalages recuperables	96,329.39					96,329.39
TOTALE N°08	**96,329.39**					**96,329.39**
09- AGENCEMENTS ET INSTAL						
- Agen, des locaux industriels						
- Agen, des locaux administratifs						
- Agen, des locaux commerciaux						
- Instalation climatisation	24,503,391.35	1,400.00				24,504,791.35
- Instalation eaux	7,668,231.09					7,668,231.09
- Instalation electricite et gaz	81,412,647.59					81,412,647.59
- Instalation telex et fax		480.00		480.00		
- Autres agenc.et instalation	5,544,993.81					5,544,993.81
TOTALE N°09	**119,129,263.84**	**1,880.00**		**480.00**		**119,130,663.84**
10- BATIMENTS SOCIAUX						
- Logements de personnel						
- Batiments poure œuvres sociales	18,447,737.30					18,447,737.30
TOTALE N°10	**18,447,737.30**					**18,447,737.30**

الملحق رقم (5)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
01- TERRAINS							
- Terrains batis	263580 899.92						263580 899.92
- Terrains non batis							
- autres terrains							
TOTALE N°01	**263580 899.92**						**263580 899.92**
02- BATIMENTS							
- Batiments industriels	157,722,817.73	94,633,690.77		10,514,854.53		105,148,545.30	52,574,272.43
- Batiments administratifs	29,119,260.41	17,503,916.83		1,935,890.59		19,439,807.42	9,679,452.99
- Batiments commerciaux	76,085,226.39	45,651,135.87		5,072,348.43		50,723,484.30	25,361,742.09
- Autres batiments	6,432,381.50	3,971,308.48		437,938.75		4,409,247.23	2,023,134.27
TOTALE N°02	**269,359,686.03**	**161,760,051.95**		**17,961,032.30**		**179,721,084.25**	**89,638,601.78**
03- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE							
- Voies d'acces et r.divers	37,212,206.28	34,064,699.86		502,843.39		34,567,543.25	2,644,663.03
- Station epuration eaux	62,974,989.61	59,633,869.03		690,948.31		60,324,817.34	2,650,172.27
TOTALE N°03	**100,187,195.89**	**93,698,568.89**		**1,193,791.70**		**94,892,360.59**	**5,294,835.30**
04- INSTALZTION COMPLEXES							
- Instalation complexes							
TOTALE N°04							

الملحق رقم (5)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
05- MATERIEL ET OUTILLAGE							
- Materiel de prod, textiles							
- Materiel de prod, filature							
- Materiel de prod, bonneterie							
- Materiel de prod, finissage	202,849,545.70	202,849,545.70				202,849,545.70	
- Station demineralisation	22,056,420.97	19,850,778.90		2,205,642.07		22,056,420.97	
- Chaudiere et accessoire	39,972,985.95	39,972,985.95				39,972,985.95	
- Materiel de laboratoire	5,182,115.03	5,182,115.03				5,182,115.03	
- Materiel de securite	16,655,975.25	16,655,975.25				16,655,975.25	
- AutresMateriel auxilaire	35,965,345.55	35,910,681.35		9,110.70		35,919,792.05	45,553.50
- Materiel et outil, at, mecanique	9,506.75	9,506.75				9,506.75	
- Materiel et outil, at, electricite	8,400.00	420.00		1,680.00		2,100.00	6,300.00
- Materiel et outil, at, menuiserie							
- Materiel et outil, at, manutention	52,483,129.31	52,483,129.31				52,483,129.31	
- Materiel et outil, d'entretien	12,650,176.56	12,641,283.24		1,160.00		12,642,443.24	7,733.32
- Engins de travaux public							
TOTALE N°05	**387,833,601.07**	**385,556,421.48**		**2,217,592.77**		**387,774,014.25**	**59,586.82**
06- MATERIEL DE TRANSPORT							
- Vehicule transport collectif	33,412.63	33,412.63				33,412.63	
- Vehicule poids lourds ™	615,211.86	615,211.86				615,211.86	
- Vehicule poids legers	1,897,660.82	1,001,364.52		244,444.44		1,245,808.96	651,851.86
- Vehicule de securite	500,436.75	500,436.75				500,436.75	
TOTALE N°06	**3,046,722.06**	**2,150,425.76**		**244,444.44**		**2,394,870.20**	**651,851.86**

الملحق رقم (5)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
07- EQUIPEMENTS DE BUREAU							
- Mobiliers de bureau	1,366,516.36	1,166,404.08		27,840.00	454.40	1,193,789.68	172,726.68
- Materiel de bureau	414,493.45	369,517.34		9,815.40	3,832.22	375,500.52	38,992.93
- Materiel d'informatique	2,439,326.62	1,785,774.79		194,173.30		1,979,948.09	459,378.53
- Equipement de communication	571,686.31	117,919.76		60,641.81		178,561.57	393,124.74
TOTALE N°07	**4,792,022.74**	**3,439,615.97**		**292,470.51**	**4,286.62**	**3,727,799.86**	**1,064,222.88**
08- EMBALAGES RECUPERABLES							
- Embalages recuperables	96,329.39					96,329.39	
TOTALE N°08	**96,329.39**					**96,329.39**	
09- AGENCEMENTS ET INSTAL							
- Agen, des locaux industriels							
- Agen, des locaux administratifs							
- Agen, des locaux commerciaux							
- Instalation climatisation	24,504,791.35	24,481,656.75		5,983.10		24,487,639.85	17,151.50
- Instalation eaux	7,668,231.09	6,108,231.09		259,999.92		6,368,231.01	1,300,000.08
- Instalation electricite et gaz	81,412,647.59	81,412,647.59				81,412,647.59	
- Instalation telex et fax							
- Autres agenc.et instalation	5,544,993.81	5,544,035.49		125.00		5,544,160.49	833.32
TOTALE N°09	**119,130,663.84**	**117,546,570.92**		**266,108.02**		**117,812,678.94**	**1,317,984.90**
10- BATIMENTS SOCIAUX							
- Logements de personnel							
- Batiments poure œuvres sociales	18,447,737.30	11,068,642.35		1,229,849.15		12,298,491.50	6,149,245.80
TOTALE N°10	**18,447,737.30**	**11,068,642.35**		**1,229,849.15**		**12,298,491.50**	**6,149,245.80**

الملحق رقم (5)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2007

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
11- MATERIEL							
- Materiel et mob.des o.sociales							
- Materiel et equip.p/sport et loisir							
- Materiel medical	167,409.41	167,409.41				167,409.41	
TOTALE N°11	**167,409.41**	**167,409.41**				**167,409.41**	
12- MOBILIERS ET EQUIP.MINAG							
- Mbiliers et equip. Logement fonc	118,720.23	64,142.80		11,090.16		75,232.96	43,487.27
- Mbiliers et equip. Des cantines	3,035.35	3,035.35				3,035.35	
- Mbiliers et equip. Des colonie							
- Autres mobiliers							
TOTALE N°12	**121,755.58**	**67,178.15**		**11,090.16**		**78,268.31**	**43,487.27**
13- AMINAGEMENTS SOCIAUX							
- Centre midico-social							
- Cantines							
- colonie de vacance							
-Cooperative							
- Autres aminagements sociaux							
TOTALE N°13							
14- INVESTISSEMENTS EN COURS							
- Investissements de production							
- Investissements sociaux							
TOTALE N°14							
TOTALE GENERAL DE 01 AU 14	**1,166,764,023.23**	**775,551,214.27**		**23,416,379.05**	**4,286.35**	**798,963,306.70**	**367,800,716.53**

الملحق رقم (6)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
01- TERRAINS						
- Terrains batis	263,580,899.92					263,580,899.92
- Terrains non batis						
- autres terrains						
TOTALE N°01	**263,580,899.92**					**263,580,899.92**
02- BATIMENTS						
- Batiments industriels	157,722,817.73					157,722,817.73
- Batiments administratifs	29,119,260.41					29,119,260.41
- Batiments commerciaux	76,085,226.39					76,085,226.39
- Autres batiments	6,432,381.50					6,432,381.50
TOTALE N°02	**269,359,686.03**					**269,359,686.03**
03- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE						
- Voies d'acces et r.divers	37,212,206.28					37,212,206.28
- Station epuration eaux	62,974,989.61					62,974,989.61
TOTALE N°03	**100,187,195.89**					**100,187,195.89**
04- INSTALZTION COMPLEXES						
- Instalation complexes						
TOTALE N°04						

الملحق رقم (6)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
05- MATERIEL ET OUTILLAGE						
- Materiel de prod, textiles						
- Materiel de prod, filature						
- Materiel de prod, bonneterie						
- Materiel de prod, finissage	202,849,545.70					202,849,545.70
- Station demineralisation	22,056,420.97					22,056,420.97
- Chaudiere et accessoire	39,972,985.95					39,972,985.95
- Materiel de laboratoire	5,182,115.03					5,182,115.03
- Materiel de securite	16,655,975.25					16,655,975.25
- AutresMateriel auxilaire	35,965,345.55					35,965,345.55
- Materiel et outil, at, mecanique	9,506.75					9,506.75
- Materiel et outil, at, electricite	8,400.00					8,400.00
- Materiel et outil, at, menuiserie						
- Materiel et outil, at, manutention	52,483,129.31					52,483,129.31
- Materiel et outil, d'entretien	12,650,176.56			244,882.47		12,405,294.09
- Engins de travaux public						
TOTALE N°05	**387,833,601.07**			**244,882.47**		**387,588,718.60**
06- MATERIEL DE TRANSPORT						
- Vehicule transport collectif	33,412.63					33,412.63
- Vehicule poids lourds ™	615,211.86					615,211.86
- Vehicule poids legers	1,897,660.82					1,897,660.82
- Vehicule de securite	500,436.75					500,436.75
TOTALE N°06	**3,046,722.06**					**3,046,722.06**

الملحق رقم (6)

TABLEAU DES INVESTISSEMENT 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE				VALEUR A LA FIN DE L'EXERCICE
		DEBIT		CREDIT		
		ACQUISITION	CREATION ET V.INTERNE	VENTES EXTERNES	DESTRUCTION V.INTERNE	
07- EQUIPEMENTS DE BUREAU						
- Mobiliers de bureau	1,366,516.36			742.93		1,365,773.43
- Materiel de bureau	414,493.45					414,493.45
- Materiel d'informatique	2,439,326.62	37,150.00				2,476,476.62
- Equipement de communication	571,686.31	850.00				572,536.31
TOTALE N°07	**4,792,022.74**	**38,000.00**		**742.93**		**4,829,279.81**
08- EMBALAGES RECUPERABLES						
- Embalages recuperables	96,329.39					96,329.39
TOTALE N°08	**96,329.39**					**96,329.39**
09- AGENCEMENTS ET INSTAL						
- Agen, des locaux industriels						
- Agen, des locaux administratifs						
- Agen, des locaux commerciaux						
- Instalation climatisation	24,504,791.35					24,504,791.35
- Instalation eaux	7,668,231.09					7,668,231.09
- Instalation electricite et gaz	81,412,647.59					81,412,647.59
- Instalation telex et fax						
- Autres agenc.et instalation	5,544,993.81					5,544,993.81
TOTALE N°09	**119,130,663.84**					**119,130,663.84**
10- BATIMENTS SOCIAUX						
- Logements de personnel						
- Batiments poure œuvres sociales	18,447,737.30					18,447,737.30
TOTALE N°10	**18,447,737.30**					**18,447,737.30**

الملحق رقم (7)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
01- TERRAINS							
- Terrains batis	263580 899.92						263580 899.92
- Terrains non batis							
- autres terrains							
TOTALE N°01	**263580 899.92**						**263580 899.92**
02- BATIMENTS							
- Batiments industriels	157,722,817.73	105,148,545.30		10,514,854.53		115,663,399.83	42,059,417.90
- Batiments administratifs	29,119,260.41	19,439,807.42		1,935,890.59		21,375,698.01	7,743,562.40
- Batiments commerciaux	76,085,226.39	50,723,484.30		5,072,348.43		55,795,832.73	20,289,393.66
- Autres batiments	6,432,381.50	4,409,247.23		437,938.75		4,847,185.98	1,585,195.52
TOTALE N°02	**269,359,686.03**	**179,721,084.25**		**17,961,032.30**		**197,682,116.55**	**71,677,569.48**
03- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE							
- Voies d'acces et r.divers	37,212,206.28	34,567,543.25		502,843.39		35,070,386.64	2,141,819.64
- Station epuration eaux	62,974,989.61	60,324,817.34		662,543.00		60,987,360.34	1,987,629.27
TOTALE N°03	**100,187,195.89**	**94,892,360.59**		**1,165,386.39**		**96,057,746.98**	**4,129,448.91**
04- INSTALZTION COMPLEXES							
- Instalation complexes							
TOTALE N°04							

الملحق رقم (7)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
05- MATERIEL ET OUTILLAGE							
- Materiel de prod, textiles							
- Materiel de prod, filature							
- Materiel de prod, bonneterie							
- Materiel de prod, finissage	202,849,545.70	202,849,545.70				202,849,545.70	
- Station demineralisation	22,056,420.97	22,056,420.97				22,056,420.97	
- Chaudiere et accessoire	39,972,985.95	39,972,985.95				39,972,985.95	
- Materiel de laboratoire	5,182,115.03	5,182,115.03				5,182,115.03	
- Materiel de securite	16,655,975.25	16,655,975.25				16,655,975.25	
- AutresMateriel auxilaire	35,965,345.55	35,919,792.05		9,110.70		35,928,902.75	36,442.80
- Materiel et outil, at, mecanique	9,506.75	9,506.75				9,506.75	
- Materiel et outil, at, electricite	8,400.00	2,100.00		1,680.00		3,780.00	4,620.00
- Materiel et outil, at, menuiserie							
- Materiel et outil, at, manutention	52,483,129.31	52,483,129.31				52,483,129.31	
- Materiel et outil, d'entretien	12,405,294.09	12,642,443.24		1,160.00	244,882.47	12,398,720.77	6,573.32
- Engins de travaux public							
TOTALE N°05	**387,588,718.60**	**387,774,014.25**		**11,950.70**	**244,882.47**	**387,541,082.48**	**47,636.12**
06- MATERIEL DE TRANSPORT							
- Vehicule transport collectif	33,412.63	33,412.63				33,412.63	
- Vehicule poids lourds ™	615,211.86	615,211.86				615,211.86	
- Vehicule poids legers	1,897,660.82	1,245,808.96		244,444.44		1,490,253.40	407,407.42
- Vehicule de securite	500,436.75	500,436.75				500,436.75	
TOTALE N°06	**3,046,722.06**	**2,394,870.20**		**244,444.44**		**2,639,314.64**	**407,407.42**

الملحق رقم (7)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
07- EQUIPEMENTS DE BUREAU							
- Mobiliers de bureau	1,365,773.43	1,193,789.68		26,756.70	742.93	1,219,803.45	145,969.98
- Materiel de bureau	414,493.45	375,500.52		9,786.21		385,286.73	29,206.72
- Materiel d'informatique	2,476,476.62	1,979,948.09		196,425.95		2,176,374.04	300,102.58
- Equipement de communication	572,536.31	178,561.57		60,519.83		239,081.40	333,454.91
TOTALE N°07	**4,829,279.81**	**3,727,799.86**		**293,488.69**	**742.93**	**4,020,545.62**	**808,734.19**
08- EMBALAGES RECUPERABLES							
- Embalages recuperables	96,329.39					96,329.39	
TOTALE N°08	**96,329.39**					**96,329.39**	
09- AGENCEMENTS ET INSTAL							
- Agen, des locaux industriels							
- Agen, des locaux administratifs							
- Agen, des locaux commerciaux							
- Instalation climatisation	24,504,791.35	24,487,639.85		6,029.88		24,493,669.73	11,121.62
- Instalation eaux	7,668,231.09	6,368,231.01		259,999.92		6,628,230.93	1,040,000.16
- Instalation electricite et gaz	81,412,647.59	81,412,647.59				81,412,647.59	
- Instalation telex et fax							
- Autres agenc.et instalation	5,544,993.81	5,544,160.49		125.00		5,544,285.49	708.32
TOTALE N°09	**119,130,663.84**	**117,812,678.94**		**266,154.80**		**118,078,833.74**	**1,051,830.10**
10- BATIMENTS SOCIAUX							
- Logements de personnel							
- Batiments poure œuvres sociales	18,447,737.30	12,298,491.50		1,229,849.15		13,528,340.65	4,919,396.65
TOTALE N°10	**18,447,737.30**	**12,298,491.50**		**1,229,849.15**		**13,528,340.65**	**4,919,396.65**

الملحق رقم (7)

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2008

DESIGNATION	VALEUR BRUTE DES INVESTIS	AMORTIS ANTERIEURS	MOUVEMENT DE L'EXERCICE (AMORTIS)			AMORTISSEMENT A LA FIN DE L'EXERCICE	VALEUR NETTE DES INVESTISSEMENTS
			CREDIT		DEBIT		
			VIREMENT INTERNES	DOTATION DE L'EXERCICE	VIREMENT INTERNES		
11- MATERIEL							
- Materiel et mob.des o.sociales							
- Materiel et equip.p/sport et loisir							
- Materiel medical	167,409.41	167,409.41			3,348.19	164,061.22	
TOTALE N°11	**167,409.41**	**167,409.41**			**3,348.19**	**164,061.22**	
12- MOBILIERS ET EQUIP.MINAG							
- Mbiliers et equip. Logement fonc	139,470.23	75,232.96		14,179.85		89,412.81	50,057.42
- Mbiliers et equip. Des cantines	3,035.35	3,035.35				3,035.35	
- Mbiliers et equip. Des colonie							
- Autres mobiliers							
TOTALE N°12	**142,505.58**	**78,268.31**		**14,179.85**		**92,448.16**	**50,057.42**
13- AMINAGEMENTS SOCIAUX							
- Centre midico-social							
- Cantines							
- colonie de vacance							
-Cooperative							
- Autres aminagements sociaux							
TOTALE N°13							
14- INVESTISSEMENTS EN COURS							
- Investissements de production							
- Investissements sociaux							
TOTALE N°14							
TOTALE GENERAL DE 01 AU 14	**1,166,573,799.64**	**798,963,306.70**		**21,186,486.32**	**248,973.59**	**819,900,819.43**	**346,672,980.21**

الملحق رقم (8)

ETAT RECAPITULATIF TABLEAU DES STOCKS 2006

N° CPTS	DESIGNATION	SOLDE DEBUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENT DE L'EXERCICE			SOLDE A LA FIN DE L'EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
30	MARCHANDISES		1,356,311.06	1,356,311.06		
	TOTAL N° 01		**1,356,311.06**	**1,356,311.06**		
31	MATIERES ET FOURNITURES	166,396,264.13	76,596,140.76	93,688,584.64	-17,092,443.88	149,303,820.25
	TOTAL N° 02	**166,396,264.13**	**76,596,140.76**	**93,688,584.64**	**-17,092,443.88**	**149,303,820.25**
33	PRODUCTION SEMI-FINIS					
	TOTAL N° 03					
34	PRODUCTION EN COURS	28,930,493.93	18,309,024.71	28,930,493.93	-10,621,469.22	18,309,024.71
	TOTAL N° 04	**28,930,493.93**	**18,309,024.71**	**28,930,493.93**	**-10,621,469.22**	**18,309,024.71**
35	PRODUIS FINIS	89,660,752.29	68,220,506.17	72,153,247.28	-3,932,741.11	85,728,011.18
	TOTAL N° 05	**89,660,752.29**	**68,220,506.17**	**72,153,247.28**	**-3,932,741.11**	**85,728,011.18**
36	DECHETS ET REBUS	1,463,147.85	592,572.14	1,989,805.74	-1,397,233.60	65,914.25
	TOTAL N° 06	**1,463,147.85**	**592,572.14**	**1,989,805.74**	**-1,397,233.60**	**65,914.25**
37	STOCKS A L'EXTERIEUR					
	MARCHANDISES					
	MATIERES ET FOURNITURES					
	MATIERES CONSOMABLES	460,975.43	62,724.88	444,893.43	-382,168.55	78,806.88
	PRODUCTION SEMI-FINIS					
	PRODUIS FINIS	3,655,855.51	2,857,648.52	4,128,677.09	-1,271,028.57	2,384,826.94
	DECHETS ET REBUS					
	TOTAL N° 07	**4,116,830.94**	**2,920,373.40**	**4,573,570.52**	**-1,653,197.12**	**2,463,633.82**
	TOTAL GENERAL DE N°01 AU 07	**290,567,489.14**	**167,994,928.24**	**202,692,013.17**	**-34,697,084.93**	**255,870,404.21**

الملحق رقم (9)

ETAT RECAPITULATIF TABLEAU DES STOCKS 2007

N° CPTS	DESIGNATION	SOLDE DEBUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENT DE L'EXERCICE			SOLDE A LA FIN DE L'EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
30	MARCHANDISES		823,178.75	823,178.75		
	TOTAL N° 01		**823,178.75**	**823,178.75**		
31	MATIERES ET FOURNITURES	149,303,820.25	95,488,770.17	90,746,611.18	4,742,158.99	154,045,979.24
	TOTAL N° 02	**149,303,820.25**	**95,488,770.17**	**90,746,611.18**	**4,742,158.99**	**154,045,979.24**
33	PRODUCTION SEMI-FINIS					
	TOTAL N° 03					
34	PRODUCTION EN COURS	18,309,024.71	28,750,341.82	34,097,524.44	-5,347,182.62	12,961,842.09
	TOTAL N° 04	**18,309,024.71**	**28,750,341.82**	**34,097,524.44**	**-5,347,182.62**	**12,961,842.09**
35	PRODUIS FINIS	85,728,011.18	66,987,901.08	71,037,043.90	-4,049,142.82	81,678,868.36
	TOTAL N° 05	**85,728,011.18**	**66,987,901.08**	**71,037,043.90**	**-4,049,142.82**	**81,678,868.36**
36	DECHETS ET REBUS	65,914.25	521,215.89	489,387.12	31,828.77	97,743.02
	TOTAL N° 06	**65,914.25**	**521,215.89**	**489,387.12**	**31,828.77**	**97,743.02**
37	STOCKS A L'EXTERIEUR					
	MARCHANDISES					
	MATIERES ET FOURNITURES					
	MATIERES CONSOMABLES	78,806.88	1,991,166.11	330,762.21	1,660,403.90	1,739,210.78
	PRODUCTION SEMI-FINIS					
	PRODUIS FINIS	2,384,826.94	1,544,871.59	2,897,311.78	-1,352,440.19	1,032,386.75
	DECHETS ET REBUS					
	TOTAL N° 07	**2,463,633.82**	**3,536,037.70**	**3,228,073.99**	**307,963.71**	**2,771,597.53**
	TOTAL GENERAL DE N°01 AU 07	**255,870,404.21**	**196,107,445.41**	**200,421,819.38**	**-4,314,373.97**	**251,556,030.24**

الملحق رقم (10)

ETAT RECAPITULATIF TABLEAU DES STOCKS 2008

N° CPTS	DESIGNATION	SOLDE DEBUT DE L'EXERCICE	MOUVEMENT DE L'EXERCICE			SOLDE A LA FIN DE L'EXERCICE
			DEBIT	CREDIT	SOLDE	
30	MARCHANDISES		691,182.28	691,182.28		
	TOTAL N° 01		**691,182.28**	**691,182.28**		
31	MATIERES ET FOURNITURES	154,045,979.24	97,991,538.81	90,447,373.20	7,544,165.61	161,590,144.85
	TOTAL N° 02	**154,045,979.24**	**97,991,538.81**	**90,447,373.20**	**7,544,165.61**	**161,590,144.85**
33	PRODUCTION SEMI-FINIS					
	TOTAL N° 03					
34	PRODUCTION EN COURS	12,961,842.09	33,665,657.29	30,394,972.40	3,270,684.89	16,232,526.98
	TOTAL N° 04	**12,961,842.09**	**33,665,657.29**	**30,394,972.40**	**3,270,684.89**	**16,232,526.98**
35	PRODUIS FINIS	81,678,868.36	56,627,612.43	99,073,354.44	-42,445,742.01	39,233,126.35
	TOTAL N° 05	**81,678,868.36**	**56,627,612.43**	**99,073,354.44**	**-42,445,742.01**	**39,233,126.35**
36	DECHETS ET REBUS	97,743.02	339,894.19	371,296.84	-31,402.65	66,340.37
	TOTAL N° 06	**97,743.02**	**339,894.19**	**371,296.84**	**-31,402.65**	**66,340.37**
37	STOCKS A L'EXTERIEUR					
	MARCHANDISES					
	MATIERES ET FOURNITURES					
	MATIERES CONSOMABLES					
	PRODUCTION SEMI-FINIS					
	PRODUIS FINIS	2,771,597.53	37,506,861.60	3,044,835.26	34,462,026.34	37,233,623.87
	DECHETS ET REBUS					
	TOTAL N° 07	**2,771,597.53**	**37,506,861.60**	**3,044,835.26**	**34,462,026.34**	**37,233,623.87**
	TOTAL GENERAL DE N°01 AU 07	**251,556,030.24**	**226,822,746.60**	**224,023,014.42**	**2,799,732.18**	**254,355,762.42**

الملحق رقم (11)

BILAN AU 31/12/2005

ACTIF

N° C	LEIBELLES	MONT.BRUT	AMORT & PRO	MONTANT NET
2	**INVESTISSEMENTS**			
20	FRAIS PRELIMINAIRES			
21	VALEUR INCORPORELLE			
22	TERAINS	367,300,795.08		367,300,795.08
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	885,464,712.24	743,298,272.23	142,166,440.01
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	18,764,781.51	10,090,169.70	8,674,611.81
28	INVESTISSE4MENTS EN COURS			
	TOTAL	**1,271,530,288.83**	**753,388,441.93**	**518,141,846.90**
3	**STOCKS**			
30	MARCHANDISES			
31	MATIERES PREMIERES	166,396,264.13		166,396,264.13
33	PRODUIS SEMI-OUVRES			
34	PROD & TRAVAUX EN COURS	28,930,493.93		28,930,493.93
35	PRODUIS FINIS	89,660,752.29		89,660,752.29
36	DECHETS ET REBUS	1,463,147.85		1,463,147.85
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	4,116,830.94		4,116,830.94
	TOTAL	**290,567,489.14**		**290,567,489.14**
4	**CREANCES**			
40	COMTE DEBITEUR DU PASSIF	3,580,624.23		3,580,624.23
42	CREANCES D'INVESTESSEMENT	871,261.90		871,261.90
43	CREANCES DE STOCKS	1,532.00		1,532.00
44	CREANCES/ASSC & STE APPAR	169,592,162.19		169,592,162.19
45	AVANCES POUR COMPTE	116,364,167.50		116,364,167.50
46	AVANCES D'EXPLOITATION	89,348.01	15,000.00	74,348.01
47	CREANCES SUR CLIENTS	249,144,703.70	3131346.68	246,013,357.02
48	DISPONIBILITES	933,408.73		933,408.73
	TOTAL	**540,577,208.26**	**3,146,346.68**	**537,430,861.58**
	RESULTAT DE L'EXERCICE	**116,720,624.02**		**116,720,624.02**
	TOTAL GENERAL (ACTIF)	**2,219,395,610.25**	**756,534,788.61**	**1,462,860,821.64**

الملحق رقم (11)

BILAN AU 31/12/2005

PASSIF

N° C	LIBELLES	MONTANT (1)	MONTANT (2)
1	**FONDS PROPRES**		
10	FONDS SOCIAL	500,000,000.00	500,000,000.00
12	PRIEMES D'APPORT		
14	SUBVENTION RECUE		
15	PLUS VALUE D4INVESTISSEMENT REVALU	357,564,772.35	357,564,772.35
17	LIAISON INTER UNITES		
18	RESULTAT EN INST D4AFFECTATION	-877,902,614.60	-877,902,614.60
19	PROVISIONS		
	TOTAL	**-20,337,842.25**	**-20,337,842.25**
5	**DETTES**		
50	COMPTE CREDITEUR DE L'ACTIF	32,023,979.34	32,023,979.34
52	DETTES D'INVESTISSEMENTS	494,397,674.57	494,397,674.57
53	DETTES DE STOCK	337,628,320.99	337,628,320.99
54	DETENTION POUR COMPTE	116,137,186.39	116,137,186.39
55	DETTES ENVERS ASS & STES APPAR	212,333,957.93	212,333,957.93
56	DETTES D'EXPLOITATION	168,741,825.09	168,741,825.09
57	AVANCES COMMERCIALES	7,692,469.06	7,692,469.06
58	DETTES FINANCIERES	114,243,150.52	114,243,150.52
	TOTAL	**1,483,198,563.89**	**1,483,198,563.89**
	TOTAL GENERAL DU PASSIF	**1,462,860,721.64**	**1,462,860,721.64**

الملحق رقم (12)

BILAN AU 31/12/2006

ACTIF

N° C	LEIBELLES	MONT.BRUT	AMORT & PRO	MONTANT NET
2	**INVESTISSEMENTS**			
20	FRAIS PRELIMINAIRES			
21	VALEUR INCORPORELLE			
22	TERAINS	368,196,020.00		368,196,020.00
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	884,342,412.26	764,247,984.36	120,094,427.90
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	18,736,902.29	11,303,229.91	7,433,672.38
28	INVESTISSE4MENTS EN COURS			
	TOTAL	**1,271,275,334.55**	**775,551,214.27**	**495,724,120.28**
3	**STOCKS**			
30	MARCHANDISES			
31	MATIERES PREMIERES	149,303,820.25		149,303,820.25
33	PRODUIS SEMI-OUVRES			
34	PROD & TRAVAUX EN COURS	18,309,024.71		18,309,024.71
35	PRODUIS FINIS	85,728,011.18		85,728,011.18
36	DECHETS ET REBUS	65,914.25		65,914.25
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	2,463,633.82		2,463,633.82
	TOTAL	**255,870,404.21**		**255,870,404.21**
4	**CREANCES**			
40	COMTE DEBITEUR DU PASSIF	1,148,523.62		1,148,523.62
42	CREANCES D'INVESTESSEMENT	832,409.12		832,409.12
43	CREANCES DE STOCKS	1,532.00		1,532.00
44	CREANCES/ASSC & STE APPAR	182,923,169.29		182,923,169.29
45	AVANCES POUR COMPTE	128,841,354.81		128,841,354.81
46	AVANCES D'EXPLOITATION	293,139.87	15,000.00	278,139.87
47	CREANCES SUR CLIENTS	175,909,154.70	6121019.76	169,788,134.94
48	DISPONIBILITES	2,967,239.74		2,967,239.74
	TOTAL	**492,916,523.15**	**6,136,019.76**	**486,780,503.39**
	RESULTAT DE L'EXERCICE	**107,727,332.08**		**107,727,332.08**
	TOTAL GENERAL (ACTIF)	**2,127,789,593.99**	**781,687,234.03**	**1,346,102,359.96**

الملحق رقم (12)

BILAN AU 31/12/2006

PASSIF

N° C	LIBELLES	MONTANT (1)	MONTANT (2)
1	**FONDS PROPRES**		
10	FONDS SOCIAL	500,000,000.00	500,000,000.00
12	PRIEMES D'APPORT		
14	SUBVENTION RECUE		
15	PLUS VALUE D4INVESTISSEMENT REVALU	358,459,997.27	358,459,997.27
17	LIAISON INTER UNITES		
18	RESULTAT EN INST D4AFFECTATION	-994,623,238.62	-994,623,238.62
19	PROVISIONS		
	TOTAL	**-136,163,241.35**	**-136,163,241.35**
5	**DETTES**		
50	COMPTE CREDITEUR DE L'ACTIF	30,386,898.48	30,386,898.48
52	DETTES D'INVESTISSEMENTS	461,004,993.56	461,004,993.56
53	DETTES DE STOCK	215,707,960.84	215,707,960.84
54	DETENTION POUR COMPTE	148,034,043.65	148,034,043.65
55	DETTES ENVERS ASS & STES APPAR	291,456,915.48	291,456,915.48
56	DETTES D'EXPLOITATION	198,747,358.75	198,747,358.75
57	AVANCES COMMERCIALES	313,822.09	313,822.09
58	DETTES FINANCIERES	136,613,608.46	136,613,608.46
	TOTAL	**1,482,265,601.31**	**1,482,265,601.31**
	TOTAL GENERAL DU PASSIF	**1,346,102,359.96**	**1,346,102,359.96**

الملحق رقم (13)

BILAN AU 31/12/2006

TABLAU DES COMPTES DE RESULTATS

N° C	INTITULES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		1,705,896.45
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	1,356,311.06	
80	**MARGE BRUTE**		**349,585.39**
80	MARGE BRUTE		349,585.39
71	PRODUCTION VENDUE		76,260,236.24
72	PRODUCTION STOCKEE	16,130,037.20	
73	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE		
74	PRESTATION FOURNIES		47,335,245.86
75	TRANSFERT DE CHARGES DE PRODUCTION		288,933.36
61	MATIERES ET FOURNITURE CONSOMMEES	93,688,584.66	
62	SERVICES	6,221,111.11	
81	**VALEUR AGOUTEE**		**8,194,267.88**
81	VALEUR AGOUTEE		8,194,267.88
77	PRODUITS DIVERS		97,581.41
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOITATION		14,244,546.27
63	FRAIS DE PERSONNEL	111,062,682.08	
64	IMPOTS ET TAXES	2,735,572.48	
65	FRAIS FINANCIERS	56,301,414.08	
66	FRAIS DIVERS	3,194,626.26	
68	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	23,416,850.38	
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**	**174,174,749.72**	
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		115,834,055.77
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	49,386,638.13	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**		**66,447,417.64**
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	174,174,749.72	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		66,447,417.64
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**	**107,727,332.08**	

الملحق رقم (14)

BILAN AU 31/12/2007

ACTIF

N° C	LEIBELLES	MONT.BRUT	AMORT & PRO	MONTANT NET
2	**INVESTISSEMENTS**			
20	FRAIS PRELIMINAIRES			
21	VALEUR INCORPORELLE			
22	TERAINS	263,580,899.92		263,580,899.92
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	884,446,221.02	786,419,137.48	98,027,083.54
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	18,736,902.29	12,544,169.22	6,192,733.07
28	INVESTISSE4MENTS EN COURS			
	TOTAL	**1,166,764,023.23**	**798,963,306.70**	**367,800,716.53**
3	**STOCKS**			
30	MARCHANDISES			
31	MATIERES PREMIERES	154,045,979.24		154,045,979.24
33	PRODUIS SEMI-OUVRES			
34	PROD & TRAVAUX EN COURS	12,961,842.09		12,961,842.09
35	PRODUIS FINIS	81,678,868.36	65,779,727.34	15,899,141.02
36	DECHETS ET REBUS	97,743.02		97,743.02
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	2,771,597.53		2,771,597.53
	TOTAL	**251,556,030.24**		**185,776,302.90**
4	**CREANCES**			
40	COMTE DEBITEUR DU PASSIF	1,334,952.34		1,334,952.34
42	CREANCES D'INVESTESSEMENT	744,878.50		744,878.50
43	CREANCES DE STOCKS	1,532.00		1,532.00
44	CREANCES/ASSC & STE APPAR	180,853,235.67		180,853,235.67
45	AVANCES POUR COMPTE	154,233,244.98		154,233,244.98
46	AVANCES D'EXPLOITATION	220,065.01	15,000.00	205,065.01
47	CREANCES SUR CLIENTS	163,271,908.09	16322173.92	146,949,734.17
48	DISPONIBILITES	49,111.62		49,111.62
	TOTAL	**500,708,928.21**	**16,337,173.92**	**484,371,754.29**
	RESULTAT DE L'EXERCICE	**261,131,573.09**		**261,131,573.09**
	TOTAL GENERAL (ACTIF)	**2,180,160,554.77**	**815,300,480.62**	**1,299,080,346.81**

الملحق رقم (14)

BILAN AU 31/12/2007

PASSIF

N° C	LIBELLES	MONTANT (1)	MONTANT (2)
1	**FONDS PROPRES**		
10	FONDS SOCIAL	752,945,000.00	752,945,000.00
12	PRIEMES D'APPORT		
14	SUBVENTION RECUE		
15	PLUS VALUE D4INVESTISSEMENT REVALU	899,877.19	899,877.19
17	LIAISON INTER UNITES		
18	RESULTAT EN INST D4AFFECTATION	-1,102,350,570.70	-1,102,350,570.70
19	PROVISIONS		
	TOTAL	**-348,505,693.51**	**-348,505,693.51**
5	**DETTES**		
50	COMPTE CREDITEUR DE L'ACTIF	5,027,376.42	5,027,376.42
52	DETTES D'INVESTISSEMENTS	268,916,500.00	268,916,500.00
53	DETTES DE STOCK	268,300,032.68	268,300,032.68
54	DETENTION POUR COMPTE	182,130,865.85	182,130,865.85
55	DETTES ENVERS ASS & STES APPAR	323,627,463.14	323,627,463.14
56	DETTES D'EXPLOITATION	204,905,988.18	204,905,988.18
57	AVANCES COMMERCIALES	7,323.37	7,323.37
58	DETTES FINANCIERES	394,670,490.68	394,670,490.68
	TOTAL	**1,647,586,040.32**	**1,647,586,040.32**
	TOTAL GENERAL DU PASSIF	**1,299,080,346.81**	**1,299,080,346.81**

الملحق رقم (15)

BILAN AU 31/12/2007

TABLAU DES COMPTES DE RESULTATS

N° C	INTITULES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		977,822.70
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	823,178.75	
80	**MARGE BRUTE**		**154,643.95**
80	MARGE BRUTE		154,643.95
71	PRODUCTION VENDUE		79,482,468.28
72	PRODUCTION STOCKEE	10,798,509.83	
73	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE		
74	PRESTATION FOURNIES		40,235,739.46
75	TRANSFERT DE CHARGES DE PRODUCTION		480,643.08
61	MATIERES ET FOURNITURE CONSOMMEES	90,746,611.18	
62	SERVICES	10,678,816.06	
81	**VALEUR AGOUTEE**		**8,129,557.70**
81	VALEUR AGOUTEE		8,129,557.70
77	PRODUITS DIVERS		85,234.60
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOITATION		27,178,034.84
63	FRAIS DE PERSONNEL	120,564,936.30	
64	IMPOTS ET TAXES	2,055,777.76	
65	FRAIS FINANCIERS	76,212,113.29	
66	FRAIS DIVERS	3,091,225.44	
68	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	23,416,379.05	
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**	**189,947,604.70**	
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		84,962,828.76
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	156,146,797.15	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**	**71,183,968.39**	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	189,947,604.70	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	71,183,968.39	
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**	**261,131,573.09**	

الملحق رقم (16)

BILAN AU 31/12/2008

ACTIF

N° C	LEIBELLES	MONT.BRUT	AMORT & PRO	MONTANT NET
2	**INVESTISSEMENTS**			
20	FRAIS PRELIMINAIRES			
21	VALEUR INCORPORELLE			
22	TERAINS	263,580,899.92		263,580,899.92
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	884,238,595.62	806,115,969.40	78,122,626.22
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	18,754,304.10	13,784,850.03	4,969,454.07
28	INVESTISSE4MENTS EN COURS			
	TOTAL	**1,166,573,799.64**	**819,900,819.43**	**346,672,980.21**
3	**STOCKS**			
30	MARCHANDISES			
31	MATIERES PREMIERES	161,590,144.85		161,590,144.85
33	PRODUIS SEMI-OUVRES			
34	PROD & TRAVAUX EN COURS	16,232,526.98		16,232,526.98
35	PRODUIS FINIS	39,233,126.35	29,651,911.37	9,581,214.98
36	DECHETS ET REBUS	66,340.37		66,340.37
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	37,233,623.87	36,127,815.97	1,105,807.90
	TOTAL	**254,355,762.42**		**188,576,035.08**
4	**CREANCES**			
40	COMTE DEBITEUR DU PASSIF	1,090,696.52		1,090,696.52
42	CREANCES D'INVESTESSEMENT	744,878.50		744,878.50
43	CREANCES DE STOCKS	1,532.00		1,532.00
44	CREANCES/ASSC & STE APPAR	172,434,340.44		172,434,340.44
45	AVANCES POUR COMPTE	170,362,850.12		170,362,850.12
46	AVANCES D'EXPLOITATION	79,665.01	15,000.00	64,665.01
47	CREANCES SUR CLIENTS	162,628,095.00	15560379.14	147,067,715.86
48	DISPONIBILITES	133,371.31		133,371.31
	TOTAL	**507,475,428.90**	**15,575,379.14**	**491,900,049.76**
	RESULTAT DE L'EXERCICE	**161,270,561.92**		**161,270,561.92**
	TOTAL GENERAL (ACTIF)	**2,089,675,552.88**	**835,476,198.57**	**1,188,419,626.97**

الملحق رقم (16)

BILAN AU 31/12/2008

PASSIF

N° C	LIBELLES	MONTANT (1)	MONTANT (2)
1	**FONDS PROPRES**		
10	FONDS SOCIAL	1,000,000.00	1,000,000.00
12	PRIEMES D'APPORT		
14	SUBVENTION RECUE		
15	PLUS VALUE D4INVESTISSEMENT REVALU	26,301,183.06	26,301,183.06
17	LIAISON INTER UNITES		
18	RESULTAT EN INST D4AFFECTATION	-234,850,706.79	-234,850,706.79
19	PROVISIONS	37,607,920.16	37,607,920.16
	TOTAL	**-169,941,603.57**	**-169,941,603.57**
5	**DETTES**		
50	COMPTE CREDITEUR DE L'ACTIF	7,488,806.81	7,488,806.81
52	DETTES D'INVESTISSEMENTS	268,916,500.00	268,916,500.00
53	DETTES DE STOCK	90,497,771.82	90,497,771.82
54	DETENTION POUR COMPTE	194,597,950.50	194,597,950.50
55	DETTES ENVERS ASS & STES APPAR	191,777,042.85	191,777,042.85
56	DETTES D'EXPLOITATION	182,917,468.80	182,917,468.80
57	AVANCES COMMERCIALES		0.00
58	DETTES FINANCIERES	422,165,689.76	422,165,689.76
	TOTAL	**1,358,361,230.54**	**1,358,361,230.54**
	TOTAL GENERAL DU PASSIF	**1,188,419,626.97**	**1,188,419,626.97**

الملحق رقم (17)

BILAN AU 31/12/2008

TABLAU DES COMPTES DE RESULTATS

N° C	INTITULES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		859,571.10
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	691,182.28	
80	**MARGE BRUTE**		**168,388.82**
80	MARGE BRUTE		168,388.82
71	PRODUCTION VENDUE		61,539,002.92
72	PRODUCTION STOCKEE	2,856,047.75	
73	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE		
74	PRESTATION FOURNIES		57,237,157.47
75	TRANSFERT DE CHARGES DE PRODUCTION		302,714.02
61	MATIERES ET FOURNITURE CONSOMMEES	90,447,373.20	
62	SERVICES	9,340,460.41	
81	**VALEUR AGOUTEE**		**16,603,381.87**
81	VALEUR AGOUTEE		16,603,381.87
77	PRODUITS DIVERS		103,471.88
78	TRANSFERT DE CHARGES D'EXPLOITATION		1,607,093.74
63	FRAIS DE PERSONNEL	107,609,355.63	
64	IMPOTS ET TAXES	2,416,367.86	
65	FRAIS FINANCIERS	21,704,901.35	
66	FRAIS DIVERS	3,327,349.07	
68	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS	21,186,486.32	
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**	**137,930,512.74**	
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		152,384,959.24
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	175,725,008.42	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**	**23,340,049.18**	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	137,930,512.74	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	23,340,049.18	
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**	**161,270,561.92**	