جامعـــــة الدكتور يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

المعالجة المحاسبية لأثر التضخم على جودة القوائم المالية

(دراسة حالة مؤسسة سونلغاز _فرع المدية _)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة
- تخصص محاسبة -

إعداد الطالبتين:
- اسكندر لامية.
- تشوكتش زينب

إشراف الأستاذ:
د. حناشي مصطفى

أعضاء لجنة المناقشة

د- مولوج كمال	جامعة المدية	رئيسا
د- حناشي مصطفى	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
د- باصور رضوان	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية : 2020/2019

شكــر وعرفــان

نشكر الله عز وجل على نعمه وفضائله وتوفيقه لنا
والصلاة والسلام على نبيه الكريم خير خلق الله.
أما بعد:
نتقدم بكافة الشكر والتقدير للدكتور المشرف" **حناشي مصطفى**" الذي قام بالإشراف علينا
وساعدنا ووجهنا في هذا العمل.
وكذلك نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا في مؤسسة سونلغاز وعلى رأسهم السيد "**زكرياء مغراوي**".
وإلى الأساتذة الكرام على قبولهم مناقشة هذا العمل المتواضع.
وأخيرا نتقدم بالشكر الخالص لكل من ساعدنا من قريب أو من بعيد.
وجزى الله الجميع خير جزاء.

شكــرا

الإهـــداء

إلى كل من علمني حرف في هذه الدنيا.

إلى من قال فيهم الله عز وجل: "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغير" صدق الله العظيم.

الوالدين العزيزين، أغلى ما أملك، أطال الله عمرهما.

إلى بهجة روحي وسندي في الحياة ومصدر سعادتي، إخوتي "**نورالدين**" و"**عبد الكريم**".

إلى صديقة عمري ورفيقة دربي التي شاركتني هذا العمل "**زينب**".

إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب.

أهدي لهم ثمرة نجاحي.

لامية

إهـــــداء

الحمد لله على عظيم كرمه، وبركة عطائه، وشمول نعمته.

والصلاة والسلام على حبيب الله المصطفى صاحب النبوة

والرسالة خير عباد الله "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء فالإهداء إلى اللذان لا تكفيهما الكلمات والشكر والعرفان إلى

الوالدين الكريمين أطال الله عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي: **فتحية، سارة، إسلام ، وليد.**

إلى جميع الأهل والأقارب.

إلى رفيقة دربي في هذا العمل المتواضع: **لامية.**

إلى أخواتي ورفيقات دربي في مشواري الدراسي.

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع الأساتذة الأفاضل وأخص بالذكر

إبراهيم بولعراس، حسين لويزة، الدكتور كمال مولوج، الدكتور مامي،

وإلى المشرف الدكتور مصطفى حناشي.

وإلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي إلى كل من يعرفني من قريب أم بعيد.

أهدي هذا العمل المتواضع.

زينـــب

مستخلص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المعالجة المحاسبية لأثر التضخم على جودة القوائم المالية، وذلك من أجل دراسة كافة الجوانب المتعلقة بالتضخم من خلال معرفة آثاره على القوائم المالية ومعالجتها عن طريق الأساليب المحاسبية المتعارف عليها باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية عن طريق استعراض وتحليل الدراسات النظرية المتعلقة بالتضخم وتحليل أثرها على القوائم المالية، والمنهج الإحصائي في الدراسة التطبيقية، لحساب الرقم القياسي لأسعار المستهلك، وذلك من أجل استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة لقصور التكلفة التاريخية ظهرت عدة بدائل للقياس المحاسبي تعالج أثر التضخم الذي يحدث في القوائم المالية، وأن المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية من قبل المؤسسة محل الدراسة وفق طريقة التكلفة التاريخية تختلف اختلافا كبيرا عن تلك المعلومات المعدلة وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وهذا ما لحظناه في قائمة المركز المالي والدخل.

بهذا فقد أوصت الدراسة بضرورة استخدام بدائل القياس المحاسبي في معالجة القوائم المالية للمؤسسات بدل اقتصارها على الطريقة التقليدية ألا وهي التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: التضخم، القوائم المالية، القياس المحاسبي، الأرقام القياسية.

Abstract:

The study aims to identify the accounting treatment of the impact of inflation on financial statements. To study all aspects of inflation by identifying and addressing its effects on balance sheets through common accounting techniques using the analytical descriptive approach in the theoretical study by reviewing and analyzing the theoretical studies on inflation and analyzing their impact on balance sheets, and the statistical approach in the applied study; To calculate the CPI, in order to exclude the effect of inflation on the balance sheet items of the institution in question.

The study found a result of historical cost shortages, several accounting alternatives were introduced that address the impact of inflation on the balance sheet, the information disclosed in the financial statements by the institution under study in the historical cost method differs significantly from that adjusted historical cost method, as we have seen in the financial position and income list.

The study recommended that accounting alternatives should be used to address the financial statements of enterprises rather than being limited to the traditional method of historical cost.

Keywords: Inflation, balance sheets, accounting, index numbers.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	
الاهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال والجداول	
قائمة الرموز والمختصرات	
قائمة الملاحق	
مقدمة	**أ– هـ**
الفصل الأول: أثر التضخم على القوائم المالية	
تمهيد	**20**
المبحث الأول: عموميات حول التضخم	**21**
المطلب الأول: ماهية التضخم	**21**
الفرع الأول: مفهوم التضخم	**21**
الفرع الثاني: أسباب التضخم	**22**
المطلب الثاني: أنواع التضخم	**23**
المطلب الثالث: آثار التضخم وكيفية حسابه	**25**
الفرع الأول: آثار التضخم	**25**
الفرع الثاني: كيفية قياس التضخم	**27**
المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية	**30**
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	**30**
الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية	**30**
الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية	**30**
الفرع الثالث: مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم	**31**
الفرع الرابع: الخصائص النوعية للقوائم المالية	**31**
المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية	**32**
المطلب الثالث: أساليب قياس عناصر القوائم المالية	**35**

المبحث الثالث: القوائم المالية في ظل التضخم الاقتصادي	**37**
المطلب الأول: أثر التضخم على قائمة المركز المالي	**37**
المطلب الثاني: أثر التضخم على قائمة الدخل	**38**
خلاصة الفصل الأول	**41**
الفصل الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية	
تمهيد	**43**
المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي	**44**
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي	**44**
الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي وأهدافه	**44**
الفرع الثاني: مكونات عملية القياس المحاسبي	**45**
الفرع الثالث: خطوات القياس المحاسبي	**45**
المطلب الثاني: أساليب ومعايير القياس المحاسبي	**46**
الفرع الأول: أساليب القياس المحاسبي	**46**
الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي	**47**
المطلب الثالث: بدائل وقيود القياس المحاسبي	**48**
الفرع الأول: بدائل القياس المحاسبي	**48**
الفرع الثاني: قيود القياس المحاسبي	**49**
المبحث الثاني: المحاولات الدولية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية	**51**
المطلب الأول: مساهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية	**51**
الفرع الأول: التعريفات والمصلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي" **IAS** 29 "	**51**
الفرع الثاني: مضمون المعيار المحاسبي الدولي" **IAS** 29 "	**51**
الفرع الثالث: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي " **IAS** 29"	**51**
المطلب الثاني: مساهمة الدراسات النظرية والجهات المهنية	**52**
الفرع الأول: الدراسات النظرية	**52**
الفرع الثاني: الجهات المهنية	**53**
المبحث الثالث: بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم	**56**
المطلب الأول: الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية	**56**
الفرع الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	**56**

الفرع الثاني: طريقة القيمة الجارية	**63**
الفرع الثالث: طريقة القيمة الجارية المعدلة	**65**
المطلب الثاني: تقييم أساليب القياس المحاسبي	**66**
الفرع الأول: تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	**66**
الفرع الثاني: تقييم طريقة القيمة الجارية	**67**
الفرع الثالث: تقييم طريقة القيمة الجارية المعدلة	**68**
خلاصة الفصل الثاني	**70**
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز –فرع المدية–	
تمهيد	**72**
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز – فرع المدية–	**73**
المطلب الأول: مفهوم وأهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي	**73**
الفرع الأول: تعريف مؤسسة سونلغاز –فرع المدية–	**73**
الفرع الثاني: أهداف المؤسسة	**73**
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز – فرع المدية–	**73**
المطلب الثاني: تقديم مديرية المالية والمحاسبة(DFC)	**74**
الفرع الأول: مهام ووظائف مديرية المالية والمحاسبة	**74**
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة(DFC)	**75**
المبحث الثاني: معالجة القوائم المالية محل الدراسة	**76**
المطلب الأول: تقديم القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز – فرع المدية–	**76**
الفرع الأول: تقديم قائمة المركز المالي لسنتي 2018-2019.	**76**
الفرع الثاني: تقديم قائمة الدخل لسنتي 2018-2019	**81**
المطلب الثاني: إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية محل الدراسة	**82**
الفرع الأول: أسباب اختيار النموذج المقترح	**82**
الفرع الثاني: خطوات تطبيق النموذج المقترح	**82**
الفرع الثالث: التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية	**83**
المبحث الثالث: تعديل القوائم المالية محل الدراسة	**86**

المطلب الأول: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2018–2019	**86**
الفرع الأول: تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات لسنة 2018	**86**
الفرع الثاني: تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات لسنة 2019	**88**
المطلب الثاني: تعديل قائمة الدخل لسنة 2018–2019	**91**
الفرع الأول: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2018	**91**
الفرع الثاني: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2019	**94**
المطلب الثالث: القوائم المالية بعد التعديل	**96**
الفرع الأول: قائمة المركز المالي المعدلة	**96**
الفرع الثاني: قائمة الدخل المعدلة	**102**
خلاصة الفصل الثالث	**108**
الخاتمة	**110**
قائمة المراجع	**111**
الملاحق	**117**

قائمة الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز –فرع المدية-	74
2-3	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة (DFC)	75

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية	59
1-3	ميزانية الأصول لسنة 2018	76
2-3	ميزانية الخصوم لسنة 2018	78
3-3	ميزانية الأصول لسنة 2019	79
4-3	ميزانية الخصوم لسنة 2019	80
5-3	جدول حسابات النتائج لسنة 2019/2018	81
6-3	التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لمؤسسة سونلغاز	84
7-3	تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2018	87
8-3	تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2019	89
9-3	صافي المركز النقدي للبنود النقدية في بداية الفترة لسنة 2018	91
10-3	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2018	93-92
11-3	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2019	96-95
12-3	الأصول المعدلة لسنة 2018	97
13-3	الخصوم المعدلة لسنة 2018	98
14-3	الأصول المعدلة لسنة 2019	100
15-3	الخصوم المعدلة لسنة 2019	101
16-3	قائمة الدخل المعدلة لسنة 2018	104-103
17-3	قائمة الدخل المعدلة لسنة 2019	106-105

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز/ الاختصار	المعنى
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
Ias 29	المعيار الدولي 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"
DFC	مديرية المالية والمحاسبة

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	ميزانية الأصول 2018	**118**
2	ميزانية الخصوم 2018	**119**
3	ميزانية الأصول 2019	**120**
4	ميزانية الخصوم 2019	**121**
5	جدول حسابات النتائج 2018-2019	**122**
6	جدول الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك	**123**

مقدمة

لقد شهد العالم اليوم موجة كبيرة من التغيرات اجتاحت كل من الدول المتقدمة والنامية بنسب متفاوتة خلفت عدة اتجاهات تضخمية كان لها تأثير كبير على مختلف اقتصادياته، ويمكن القول أن التضخم وما يترتب عليه من آثار سلبية على المستوى العام للأسعار التي ينتج من خلالها عجز النقود عن أداء دورها على الاقتصاد العالمي والذي بدوره يؤثر على الاقتصاد الوطني من خلال تأثر قيمة النقود وتغير قدرتها الشرائية نحو الانخفاض في فترات التضخم.

يرتبط التضخم بشكل دقيق بالمحاسبة والتي من أبرز نتائجها القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق مبادئ وقواعد محاسبية وتنعكس هذه الظاهرة سلبا على المؤسسات الاقتصادية التي لها علاقات داخلية وخارجية مع متعامليها كون هذه الأخيرة تقوم بعملية إيصال المعلومات الملائمة لهم من أجل اتخاذ قرارات صائبة بغية تحقيق الأهداف المسطرة بطريقة صحيحة وغير مضللة، فقد تعرضت المحاسبة لمجموعة من العراقيل أبرزها مشاكل القياس المحاسبي وما يصاحبها من اختيار طريقة القياس المناسبة لتجنب تضليل وعدم مصداقية وموضوعية المعلومات المالية، مما يؤثر سلبا على مكانة المؤسسة في السوق، وكل هذا راجع إلى عامل رئيسي وهو التضخم الذي ساد دول العالم ككل وأصبح موضوع معالجته وكيفية التحكم فيه حديث اليوم في العالم المعاصر.

حيث تم إسقاط جل أنظار الباحثين حول هذا الموضوع ومحاولة إيجاد حلول لمواجهة أثر التضخم على القوائم المالية، وزيادة فعاليتها لتتلاءم مع الظروف المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية، وذلك عن طريق اقتراح مجموعة من البدائل والأساليب المحاسبية المناسبة لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، مما يمكن المؤسسات من إعادة التقييم المستمر لها من خلال عدة بدائل محاسبية.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

-ما هو تأثير المعالجة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل التضخم الاقتصادي لمؤسسة سونلغاز؟

ويمكن تقسيم هذه الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

1-ما هي آثار التضخم على القوائم المالية عموما وعلى القياس المحاسبي خصوصا؟

2-كيف يمكن التغلب على مشاكل القياس الناجمة عن التضخم وتأثيراتها على جودة القوائم المالية؟

3-كيف تتم معالجة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز في ظل التضخم الاقتصادي؟

وللإجابة على هذه الأسئلة يقتضي الأمر اقتراح مجموعة من الفرضيات لغرض إثباتها أو نفيها وتمثلت في:

1-يؤثر التضخم على صحة ومصداقية القوائم المالية من خلال وجود معلومات مضللة وغير صحيحة.

2-يؤدي استخدام بدائل أخرى للقياس المحاسبي إلى معالجة القوائم المالية نتيجة تأثرها بالتضخم.

3-تتم معالجة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة باستخدام طريقة التكلفة التاريخية كأسلوب في تقييم قوائمها المالية.

أسباب اختيار الدراسة: تكمن أسباب اختيار الدراسة في:

1-يدخل هذا الموضوع ضمن نطاق التخصص.

2-تسليط الضوء على ظاهرة التضخم التي يعاني منها العالم عامة، والجزائر خاصة.

3-التطرق إلى معرفة حالة القوائم المالية في المؤسسات وهل تأخذ بعين الاعتبار أثر التضخم أم لا.

أهداف الدراسة: تكمن أهداف الدراسة في:

1-دراسة مشكلة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية عامة، وعلى القياس المحاسبي خاصة.

2-التعرف على كيفية معالجة التضخم عند إعداد القوائم المالية.

3-تصحيح القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة عن طريق محاولة تطبيق النموذج المقترح.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال المكانة التي حضت بها ظاهرة التضخم في العالم عامة والجزائر خاصة، حيث تكمن أهمية الدراسة وقيمتها العلمية والعملية في دراسة كافة الجوانب المتعلقة بالتضخم من خلال معرفة آثاره على القوائم المالية للمؤسسة ومعالجتها عن طريق الأساليب المحاسبية المتعارف عليها.

فسلط الضوء على مؤسسة سونلغاز –فرع المدية- كدراسة حالة قوائمها المالية من خلال معرفة ما إذا كانت تأخذ بعين الاعتبار أثر التضخم أم لا وذلك عن طريق إجراء كافة التعديلات اللازمة عليها.

منهج الدراسة:

تحتاج كل دراسة علمية إلى مجموعة من المناهج تمكننا من دراسة الموضوع، وذلك للتحقق من صحة الفرضيات المقدمة، وبما أن هدف الدراسة يتمثل في التعرف على الآثار التي يخلفها التضخم على القوائم المالية ومعالجتها، فإن المنهج **الوصفي التحليلي** يعتبر المنهج المناسب لموضوع وطبيعة الدراسة، وذلك من خلال استعراض وتحليل الدراسات النظرية المتعلقة بالتضخم وتحليل أثرها على القوائم المالية.

ثم إسقاط الدراسة على المؤسسة محل الدراسة من خلال الاستعانة **بالمنهج الإحصائي** لحساب الرقم القياسي لأسعار المستهلك، وذلك من أجل استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية.

حدود الدراسة:

اقتصار الدراسة التطبيقية على معالجة القوائم المالية للسنتين الأخيرتين (2018-2019) بالاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

تمثلت الحدود المكانية في مؤسسة سونلغاز –فرع المدية-، أما بالنسبة للإطار الزماني فإن الدراسة تدور حول وضعية المؤسسة في هذه الفترة.

صعوبات الدراسة: تكمن صعوبات الدراسة في:

– صعوبة الحصول على الوثائق الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة بسبب التكتم المهني، مما أدى إلى تأخر الحصول عليها.

– تم رفضنا من مؤسسة (نفطال) بسبب الأزمة الصحية التي تسبب فيها انتشار وباء كوفيد 19، مما أدى إلى تغيير المؤسسة محل الدراسة إلى مؤسسة (سونلغاز).

الدراسات السابقة:

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

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد عناصر مستويات وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة، وعدم الأخذ في الاعتبار آثار ظاهرة التضخم الاقتصادي، كما تطرقت إلى بعض الجوانب المرتبطة بمستويات الاختيار المحاسبي وأسباب تعدد البدائل المحاسبية وموقف الفكر المحاسبي من هذا التعدد.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

– إن فعالية القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعكس صورا مشوشة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للمؤسسة في ظروف التضخم، كما أن الاعتماد على الوحدة النقدية كأساس القياس المحاسبي غير مجالاتها تجعل البيانات والمعلومات الناتجة عن هذا القياس لا تصور الوضعية الفعلية للمؤسسة في ظل ظاهرة التضخم.

الدراسة الثانية: مدحت فوزي عليان الوادي، "**أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**"، رسالة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى اختيار طريقة ملائمة لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في فلسطين، وذلك بتعديل الأرقام المحاسبية التي تشتمل عليها هذه القوائم طبقا لنموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

– وجود فروق جوهرية من نتائج القياس المحاسبي على أساس النموذج المقترح وبين تلك النتائج في ظل المحاسبة طبقا لأساس التكلفة التاريخية.

الدراسة الثالثة: الحاج الحلقوم، "**دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي**"، (دراسة حالة شركة الأسهم الرياض)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2009.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر التضخم على القوائم المالية، لإظهار آثار التغير في مستويات الأسعار على القوائم المالية التقليدية والمعدة وفقا للتكاليف التاريخية، طبقا للتغيرات في المستوى العام للأسعار، وذلك باستخدام الأرقام القياسية العامة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

– اعتبار نظام المعلومات المحاسبي من الأنظمة الفرعية التابع لنظام الإداري للمؤسسة، مهمته تقديم القوائم المالية التي يسترشد بها في اتخاذ القرار الاقتصادي، ويتوقف نجاح هذه القرارات في الوصول لأهدافها على صحة البيانات التي تحويها هذه القوائم.

– إن القصور الكبير في البيانات المحاسبية المعدة في ظل التضخم، ووفق المبادئ المحاسبية التقليدية دفع بالكثير من المهتمين بأمر القوائم المالية للمطالبة باعتماد مبادئ وأسس بديلة تمكن من استبعاد آثار التضخم على البيانات المحاسبية.

الدراسة الرابعة: آسيا لعروسي، "**تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم**"، (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2014/2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الآثار التي يخلفها التضخم على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وذلك من خلال استعراض وتحليل الدراسات النظرية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي ومشاكل القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

–إن إعداد القوائم المالية وفق مبدأ التكلفة التاريخية وبغض النظر عن التغيرات في المستوى العام للأسعار وقد طرح العديد من المشاكل في مجال القياس المحاسبي انعكست بدورها على الإفصاح في القوائم المالية، وذلك بالتأثير على عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الدراسة الخامسة: حنان بركة، "**أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية**"، (دراسة حالة في مؤسسة EPIMMA)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم مالية ومحاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2014-2015.

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير التضخم على التكلفة التاريخية وعلى عناصر القوائم المالية المعدة على أساسها، وتناولت إمكانية استعمال بدائل أخرى لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية وهذا لمعالجة التضخم على القوائم المالية من خلال هذه الأساليب المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

-إن الأساليب لم تغير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولم تخرج في أغلبها عن مبدأ وأساس التكلفة التاريخية، فكل أسلوب من الأساليب السابقة كانت له عيوبه التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبة الدقة والاستعمال والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، إذ لا يوجد أسلوب كامل.

- جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة: تمثلت في:

-إثراء الجانب النظري.

-إتباع الخطوات المنهجية اللازمة للتحليل وإجراء مقاربة بين النتائج.

-التعرف على مختلف الاختلافات والتداخلات بين آراء الباحثين وتوارد أفكارهم.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تضمنت هذه الدراسة بعض الجوانب التي جاءت بها الدراسات السابقة إلا أن أهم ما يميزها عن الدراسات السابقة، تخصيصها لفصل كامل لبدائل القياس المحاسبي لأثر التضخم على القوائم المالية، بالإضافة إلى تبيان نقاط التقاطع بين هذه البدائل بالنسبة للجانب النظري، وهذا ما لم العمل به في الدراسات السابقة.

أما بالنسبة للدراسة الميدانية فما يميزها عن باقي الدراسات السابقة هو محاولة إسقاط بديل التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة من خلال تخصيص مبحث كامل لمعالجة وتعديل هذه القوائم باستخدام الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك.

هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المرافقة لها، مع الأخذ بعين الاعتبار للفرضيات التي تم وضعها، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين للدراسة النظرية وفصل للدراسة التطبيقية على النحو التالي:

مقدمة: تم طرح من خلالها إشكالية الدراسة، بالإضافة إلى مختلف العناصر التي تساهم في تحيد مسار البحث.

الفصل الأول: بعنوان "**أثر التضخم على جودة القوائم المالية**"، ويتضمن ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول إلى عموميات حول التضخم، والمبحث الثاني إلى "الإطار النظري للقوائم المالية"، والمبحث الثالث "القوائم المالية في ظل التضخم الاقتصادي"

الفصل الثاني: بعنوان "**المداخل المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية** "ويتضمن ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول إلى" عموميات حول القياس المحاسبي"، والمبحث الثاني إلى "المحاولات الدولية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية"، والمبحث الثالث إلى "بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم".

الفصل الثالث: بعنوان "**دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع المدية**"، تم فيها إسقاط الجانب النظري للدراسة على الواقع الميداني لمؤسسة سونلغاز فرع المدية، حيث خصص لهذا الفصل ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول

"تقديم عام لمؤسسة سونلغاز فرع المدية"، والمبحث الثاني إلى "معالجة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة"، والمبحث الثالث إلى" تعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة".

الخاتمة: تم من خلالها إبراز نتائج وتوصيات الدراسة المتوصل إليها.

الفصل الأول:

أثر التضخم على جودة القوائم المالية

تمهيد:

يعتبر التضخم إحدى المشكلات الاقتصادية التي تعانيها الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء، غير أن الأسباب المنشأة للتضخم في البلدان النامية تختلف عنها في البلدان المتقدمة، مما يترتب عليه تباين الآثار الاقتصادية والاجتماعية التي تقررها الضغوط التضخمية على اقتصاديات تلك البلدان، كما يظهر على عدة أشكال متعددة ومتنوعة تحددها معايير كتحكم الدولة في جهاز الأثمان وغير ذلك.

حيث تتخذ المحاسبة دورا أساسيا ومهما في التأثير على القرارات الخاصة بالمستثمرين وغيرهم، إذ تعتبر القوائم المالية المنتوج النهائي للنظام المحاسبي وتعتبر كذلك كوسيلة أساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة وأدائها، إذ تستفيد منها مختلف الأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالمنشأة، فنجد أن القوائم المالية تتأثر في ظل وجود معدلات تضخم مرتفعة مما يؤثر على جودة هذه القوائم المالية ومصداقيتها.

وانطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول التضخم

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

المبحث الثالث: القوائم المالية في ظل التضخم

المبحث الأول: عموميات حول التضخم

لقد أصبحت ظاهرة التضخم من أكثر الظواهر الاقتصادية والنقدية ارتباطا بالاقتصاديات المعاصرة سواء المتقدمة منها أو النامية وباختلاف مستويات نموها وتطورها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية التضخم وأنواعه وإلى الآثار المترتبة عن التضخم وكيفية قياسه.

المطلب الأول: ماهية التضخم

لقد تعددت تعاريف التضخم وذلك لتباين الأفكار التي تنطلق من خلالها تلك التعاريف.

الفرع الأول: تعريف التضخم

من المتفق عليه بين المالية والاقتصاد أنه ليس لكلمة التضخم معنى واحد، أو مفهوم محدد بل اختلف تعريف التضخم عند المفكرين والعلماء، وذلك باختلاف المقصود منه والزمن الذي حل فيه[1].

تعريف 1: التضخم هو كل زيادة في كمية النقد المتداول، تؤدي إلى زيادة المستوى العام للأسعار[2].

تعريف 2: التضخم هو عبارة عن الانخفاض المستمر والمتواصل في القيمة الحقيقية لوحدة النقد[3].

تعريف 3: عرفه كينز (keynes) على أنه: "زيادة المقدرة الشرائية التي لا يقابلها زيادة في حجم الإنتاج أو زيادة الطلب الحقيقي في جو استخدام كامل"[4].

تعريف 4: عرفه بيرو(Pérou) "على أنه "ازدياد في النقد الجاهز دون زيادة في السلع والمنتجات"[5].

وقد تم تعريفه أيضا **كظاهرة نقدية من خلال أسبابه** على أنه " عبارة عن زيادة في كميات النقود التي تؤدي إلى ارتفاع الأسعار"[6].

وكظاهرة سعرية من خلال آثاره على أنه " تواجد توجه مستمر ومعمق نحو ارتفاع الأسعار"[7].

ومن خلال ما سبق يمكن تقديم تعريف التضخم على أنه " ذلك الارتفاع الدائم و المستمر في المستوى العام للأسعار خلال فترة زمنية، أو هو الزيادة في الطلب الكلي عن العرض الكلي بزيادة واضحة تؤدي آليا إلى الزيادة في الأسعار".

---

[1]- غازي حسين عناية، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص9.

[2]- المرجع نفسه، ص14.

[3]- الوزني خالد، الرفاعي أحمد، مبادئ الاقتصاد الكلي بي النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط6، عمان، 2002، ص249.

[4]- غازي حسين عناية، مرجع سابق ص20.

[5]- المرجع نفسه، ص 20.

[6]- نبيل الروبي، التضخم في الاقتصاديات المختلفة، مؤسسة الثقافة العربية، مصر، بدون سنة نشر، ص16.

[7]- مجدي محمود شهاب، اقتصاديات النقود والمال، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص69-70.

الفرع الثاني: أسباب التضخم

تتمثل أسباب التضخم فيمايلي:

أولا–جذب الطلب(العوامل الدافعة للطلب الكلي نحو الارتفاع):

يرى علماء الاقتصاد أن التضخم الناشئ عن جذب الطلب يتخذ شكل حلقة مفرغة تبدأ أولا من الزيادة في فائض الطلب النقدي أيا كان سبب هذه الزيادة (إنفاق حكومي، اجتماعي، إسكاني...)، الأمر الذي يؤدي إلى نقص في العرض محاذاة الطلب، وكان **كينز** يرى أن هذا الفائض في الإنفاق يؤدي إلى زيادة أسعار السلع والخدمات، وزيادة الأسعار هذه سوف تحفز المشاريع الإنتاجية إلى زيادة إنتاجها بهدف الحصول على أقصى ربح ممكن، مما يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي (أي الطلب على سلع الاستهلاك+ الطلب على سلع الاستثمار) من جديد ثم زيادة الأجور، وبالتالي زيادة الأجور، وبالتالي زيادة الاستهلاك ومن ثم زيادة جديدة في الطلب وهكذا تتحقق الدورة سالفة الذكر مرة ومرات (زيادة في الإنتاج، زيادة في الأجور، زيادة في الاستهلاك، زيادة في الطلب)، الأمر الذي يعني أن يدخل الاقتصاد القومي في حلقة مفرغة من الارتفاعات المتواصلة في الأسعار[1].

وتتمثل العوامل الدافعة للطلب الكلي نحو الارتفاع في الأسباب الآتية[2]:

– **زيادة الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري:** خاصة عند مستوى الاستخدام الكامل.

– **التوسع في فتح الاعتمادات من قبل المصاريف:** لتزويد الأسواق بمبالغ نقدية كبيرة (النقد الخطي).

– **العجز في الميزانية:** والمقصود به زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة، فالحكومة تلجأ إلى الاقتراض من البنك المركزي لتمويل مشاريعها (التنموية/ المدنية/ العسكرية...).

– **تمويل العمليات الحربية:** يشكل ميدانا فسيحا يتجه فيه الإنفاق العام نحو الزيادة المستمرة والارتفاع.

ثانيا–انخفاض العرض (العوامل الدافعة للعرض الكلي نحو الانخفاض):

يعود التضخم إلى اختلال العلاقة ما بين الطلب الكلي الفعلي والعرض السلعي عند مستوى التشغيل الكامل، فإن التضخم قد يعود إلى اختلال العلاقة ذاتها ولكن بانخفاض في المعروض من السلع والمنتجات بالنسبة لمستوى الطلب الكلي الفعلي السائد عند مستوى التشغيل الكامل، أي ارتفاع الطلب الكلي الفعلي لا يرجع إلى عوامل ذاتية سببت ذلك الارتفاع وإنما عوامل أخرى خاصة بالمعروض السلعي وأدت إلى انخفاضه بالنسبة للطلب الكلي الفعلي[3]، وقد تعود عدم مرونة الجهاز الإنتاجي لعدة عوامل أهمها:

[1]– حسين بن هني، اقتصاديات النقود والبنوك، (الأسس والمبادئ)، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص163.

[2]– غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص103-106.

[3] – المرجع نفسه، ص113-117.

– **تحقيق مرحلة الاستخدام الكامل**: وذلك لجميع العناصر الإنتاجية بحيث يعجز الجهاز الإنتاجي عن كفاية متطلبات الطلب الكلي المرتفع عن ذلك المستوى.

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

– **النقص في العناصر الإنتاجية**: كالعمال والموظفين المختصين والمواد الأولية والمواد الخام.

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

ثالثا: زيادة النفقات (زيادة التكاليف الإنتاجية):

ترجع ظاهرة التضخم هنا إلى أن ارتفاع الأسعار يكون ناتجا عن زيادة نفقات عناصر الإنتاج دون أن يكون هناك تغيير في الطلب، وعنصر الإنتاج الذي يمثل تكلفة متزايدة هو عنصر العمل، أو بعبارة أخرى أن الزيادة في نفقات الإنتاج ترجع في الغالب إلى زيادة معدلات الأجور، إذ تؤدي الزيادة السريعة في مستويات الأجور إلى ارتفاع مستويات الأسعار عندما لا يصاحب الزيادة في الأجور زيادة في إنتاجية العمل[1].

المطلب الثاني: أنواع التضخم

يمكن التمييز بين أنواع التضخم والمتمثلة بعدة طرق للتقسيم كما يلي:

أولا: من حيث إشراف الدولة على الأسعار: ويقسم التضخم إلى ثلاثة أنواع:

1–التضخم المفتوح (الظاهر):

يعني ارتفاع الأسعار دون تدخل من قبل السلطات الحكومية للحد من هذه الارتفاعات أو التأثير فيها، حيث يتجلى تراكمها فترتفع المستويات العامة للأسعار بنسبة أكبر من زيادة التداول النقدي للكميات النقدية المعروضة[2].

2–التضخم المكبوت:

ويتجلى هذا النوع من التضخم بالتدخل من قبل الحكومة في سير حركة الأثمان بالتحكم فتحدد الدولة المستويات العليا لها، بغرض منع استمرارية الارتفاعات السعرية واستفحالها، فالظواهر التضخمية تبقى موجودة والدولة بتدخلها لا تقضي عليها وإنما تحد من تفشيها وبصفة مؤقتة[3].

3–التضخم الكامن (الخفي):

[1]– عادل أحمد حشيش، أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص289.

[2]– بالعزور بن علي، محاضرات في النظريات والسياسات النقدية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2008، ص147.

[3]– إيمان عطية ناصف، محاضرات في الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية، مطبعة مزوار، الوادي، 2007، ص94،95.

يتمثل هذا النوع من التضخم بارتفاع ملحوظ في الدخول النقدية دون أن تجد لها منفذا للإنفاق، بفضل تدخل الدولة حيث حالت بإجراءاتها المختلفة دون إنفاق هذه الدخول المتزايدة فيبقى التضخم كامنا[1].

ثانيا: التضخم من حيث قوته

1-التضخم الجامح: يطلق على هذا النوع أحيانا بالتضخم المفرط، والذي يعتبر أخطر أنواع التضخم على الاقتصاد القومي، ويظهر هذا النوع من التضخم نتيجة للزيادة المفرطة والحادة في كمية النقود المتداولة مع نقص في كميات المعروض السلعي نتيجة للظروف الغير عادية التي قد يمر بها الاقتصاد القومي[2].

2-التضخم الزاحف: ويقصد به الارتفاع في المستوى العام للأسعار بشكل متوسط، وهذا النوع من التضخم عليه خلاف بين الاقتصاديين حيث يرى بعضهم في نسبة الارتفاع البسيطة في الأسعار نمو للاقتصاد، ففي أوقات التضخم الزاحف ترتفع أسعار السلع قبل ارتفاع أسعار الموارد فيؤدي ذلك إلى زيادة الأرباح مما يدفع رجال الأعمال إلى زيادة الاستثمارات، بينما يرى البعض الأخر أن الآثار المتراكمة لمثل هذا التضخم تكون شديدة[3].

ثالثا: من حيث القطاعات الاقتصادية

تتنوع الاتجاهات التضخمية حسب القطاعات الاقتصادية إلى مايلي:

1-التضخم السلعي: هو التضخم الذي يحصل في قطاعات صناعات الاستهلاك، حيث يعبر عن زيادة نفقة إنتاج سلع الاستثمار على الادخار[4].

2-التضخم الربحي: هو التضخم الذي يظهر نتيجة زيادة الاستثمار على الادخار حيث تتحقق الأرباح في قطاع صناعات السلع الاستهلاكية وقطاع الصناعات سلع الاستثمار[5].

3-التضخم الرأسمالي: هو التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات الاستثمار يعبر عن الزيادة في قيمة السلع الاستثمارية على نفقات إنتاجها، ويترتب على ذلك تحقيق أرباح في كلا من قطاعي صناعات سلع الاستهلاك والاستثمار كنتيجة لبروز الضغوط التضخمية[6]

---

[1]- غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص58-59.

[2]- محمود حسين الوادي، كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الكلي تحليل نظري وتطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1،عمان، 2007، ص159.

[3]- وضاح نجيب رجب، التضخم والكساد الأسباب والحلول وفق مبادئ الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس، ط1، للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص33.

[4]- محمود حسين الوادي، كاظم جاسم العيساوي، مرجع سابق، ص189.

[5]- قاسي خالد، بن مسعود آدم، التضخم الاقتصادي، الظاهرة، الأسباب، وطرق العلاج، دراسة تحليلية، الملتقى الوطني الأول للتضخم في الجزائر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل يومين 28-2013/10/29، ص10-11.

[6]- غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص60،61

رابعا: من حيث المصدر: يقسم التضخم من حيث المصدر إلى ما يلي:

1-تضخم جذب الطلب: ويحدث عندما ترتفع الأسعار نتيجة لوجود فائض كبير في الطلب الكلي مقارنة بالعرض الكلي، وقد يكون لك مؤقتا وقد يستمر[1].

2-تضخم التكاليف: يعبر عن ارتفاع تكاليف التي تتحملها الحكومة أو المشروعات الإنتاجية[2].

3-التضخم المستورد: يظهر هذا النوع في اقتصاديات الدول النامية التي تكون أكثر افتتاحا على العالم الخارجي ويعود سبب بروز هذا النوع إلى الارتفاع الحاد والمستمر في أسعار السلع النهائية المستوردة من الخارج[3].

المطلب الثالث: أثار التضخم وكيفية قياسه

ظاهرة التضخم مشكلة اقتصادية تنجم عنها عدة آثار سلبية تؤثر على الواقع الاقتصادي والاجتماعي على حد سواء، وفيما يلي سنتطرق إلى مختلف الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم وكيفية قياسه.

الفرع الأول: آثار التضخم

ينجم عن التضخم العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية أهمها:

أولا: الآثار الاقتصادية: يمكن إجمال أهم الآثار الاقتصادية للتضخم فيما يلي:

- في جهاز الائتمان:

إن التضخم عندما يؤدي إلى ارتفاع أسعار بعض السلع وارتفاع البعض الآخر بنسب أقل، فهذا يعني في نفس الوقت زيادة في هوامش الأرباح وتوفر التمويل الذاتي للقطاعات الإنتاجية والتي تتمتع سلعتها المنتجة بارتفاعات متزايدة في الأسعار بالمقارنة مع القطاعات الأخرى التي تتمتع سلعتها بارتفاع الأسعار بأقل درجة من السلع الأولى، وهذا يعني أن يحدث نمو متزايد في القطاعات المنتجة للسلع الاستهلاكية والخدمات[4]، حيث يمكن أن تحصل على دخول مرتفعة (أجور) أو عوائد متزايدة (أرباح، فوائد) حيث يمكن تلك الصناعات أن تشبع تلك الاتجاهات الحركية عن طريق الزيادة في الأسعار وبذلك ينعكس تدهور جهاز الثمن على جهاز الدخل ويفقد هذا الأخير وظائفه كمنظم مصحح لعرض عناصر الإنتاج[5].

[1]- وديع طرطوس، الاقتصاد الكلي، المؤسسة الحديثة للكتاب، ط1، بيروت، 2010، ص193.

[2]- إياد عبد الفتاح النسور، أساسيات الاقتصاد الكلي، دار الصفاء للنشر والتوزيع ط1، عمان، 2013، ص189.

[3]- محمد حسين الوادي، كاظم جاسم العيساوي، مرجع سابق، ص160.

[4]- نداء محمد الصوص، الاقتصاد الكلي، مكتبة المجتمع الغربي للنشر والتوزيع، ط1، 2007، ص65.

[5]- ضياء المجدي الموسوي، الاقتصاد النقدي، المؤسسات النقدية، البنوك التجارية، البنوك المركزية، مؤسسة شبابا الجامعة، مصر2000، ص320.

– **التضخم والبناء الاقتصادي:** هنا نستعرض الآثار الكلية للتضخم على عناصر البناء الاقتصادي الأساسية المتعلقة بالنشاط الاقتصادي النقدي، وهذه الآثار تتعدد وتختلف تبعا لنوعية التضخم، وعلى أية حال فهي تؤدي إلى حدوث تغيرات على الأداء الوظيفي لعناصر البناء الاقتصادي[1].

– التغيرات في هيكل الإنتاج:

إن ما يترتب على التضخم من ارتفاع مستويات الأسعار والأجور والأرباح في القطاعات الإنتاجية المخصصة للاستهلاك أو التي تتمتع بطابع المضاربة، سوق تجذب إليها رؤوس الأموال العامة على حساب الأنشطة الإنتاجية والاستثمارية التي هي ضرورية لتحقيق النمو الاقتصادي، بحيث أن الصناعات الأساسية والثقيلة سوف تتجمد نظرا لكونها تتحمل عبء ارتفاع الأجور، وفي الوقت نفسه لا تجد رؤوس أموال كافية لتوسيع طاقاتها الإنتاجية، وكل هذا يتنافى مع المظاهر التضخمية السائدة في السوق وبالنتيجة يعاني الاقتصاد عندئذ من انخفاض معدلات النمو[2].

–الجهاز النقدي الداخلي:

يؤدي التضخم إلى إضعاف الحافز على الادخار وبالتالي تحول الأفراد إلى الاستهلاك وهذا نتيجة انعدام ثقتهم في العملة، فيزيد التفضيل السلعي على التفضيل النقدي، وهذا ما يؤدي إلى ميل الأفراد إلى توزيع ثرواتهم على الأصول الحقيقة، كما أن زيادة المعروض النقدي يؤدي إلى الحد من معدلات القروض ومنه ارتفاع في الأسعار الناتجة عن ارتفاع تكاليف عناصر الإنتاج[3].

– القطاع الخارجي:

إن حالة ميزان المدفوعات يمكن أن تتحدد إن كان الاقتصاد يمر بمراحل تضخمية، فحالة العجز تنشأ بسبب زيادة الطلب على الاستيراد وانخفاض حجم الصادرات، فالزيادة التضخمية في الإنفاق القومي، وبالتالي الدخول النقدية يترتب عليها زيادة في الطلب على السلع المحلية وحتى المستوردة ولو كان الاستيراد طليقا سوف يزيد حجمه وترتفع مدفوعاته ويضغط على امتصاص موارد الدولة من النقد الأجنبي، أما إذا كان الاستيراد مقيدا فيقل ما يمكن شربه من فائض القوة الشرائية إلى الخارج فيزيد الطلب على السلع المنتجة محليا، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، بالإضافة إلى أن التضخم يميل إلى رفع تكاليف إنتاج سلع التصدير مما يضعف من مركزها التنافسي في الأسواق الخارجية[4].

---

[1] – مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، 82،83.

[2] – شوتر منهل، العمار رضوان، النقود والبنوك، مؤسسة آلاء للطباعة والنشر، الأردن، عمان، 1996، ص173-174.

[3] – شافعي محمد زكي، مقدمة في النقود، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، 1969، ص65-68.

[4] – رمزي زكي، مشكلة التضخم في مصر، أسبابها نتائجها، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1980، ص606.

– توجيه رؤوس الأموال:

يؤدي التضخم إلى توجيه رؤوس الأموال إلى فروع النشاط الاقتصادي التي لا تقيد التنمية في مراحلها الأولى، فتتجه إلى إنتاج السلع التي ترتفع أسعارها باستمرار وهي عادة السلع الترفيهية التي يطلبها أصحاب الدخول العالمية، كما يتجه قسم هام من الأموال إلى تجارة الاستيراد والمضاربة على أسعار الأراضي الزراعية وكذلك المضاربة التجارية.

ثانيا–الآثار الاجتماعية:

تؤثر ارتفاعات مستويات الأسعار المحلية على مستوى معيشة الأفراد في المجتمع من خلال ما يلي:

1–إعادة توزيع الدخول واحترام التمايز بين الطبقات:

تعد دخول أفراد المجتمع بمختلف شرائحه هي الأكثر تأثرا[1]، نتيجة الضغوط التضخمية في الاقتصاد، حيث تؤدي الارتفاعات المتوالية في مستويات الأسعار إلى زيادة الدخول الحقيقية لفئة قليلة في المجتمع تمثل فئة المنتجين وأصحاب رؤوس الأموال، نظرا للأرباح الطائلة التي تحققها، وهي نتيجة عن الزيادة في الطلب على منتجاتها والتغيرات المستمرة في أسعارها، وفي نفس الوقت تزداد معاناة الفئة الثانية والتي تمثل غالبية أفراد المجتمع.

وتضم أصحاب الدخول الثابتة وأصحاب المعاشات التقاعدية[2]، وحملت السندات وأصحاب ودائع التوفير وغيرهم من الأفراد الذين تقل دخولهم الحقيقية نتيجة ارتفاع معدلات التضخم، وبذلك يساهم التضخم في زيادة ثراء الفئة الأولى نتيجة ارتفاع العوائد التي تحصل عليها بينما تزداد معاناة الفئة الثانية نظرا لانخفاض الدخول النقدية الحقيقية التي تتقاضاها، الأمر الذي يؤدي إلى احتدام التمايز بين طبقات المجتمع[3].

وتمتاز الأرباح التي يحققها المنتجون بحساسية تأثرها بالضغوط التضخمية، حيث تزيد أرباحهم نتيجة ارتفاع بيع منتجاتهم، بينما تتسم الدخول التي يتقاضاها أصحاب الدخول الثابتة بتدهورها الشديد بفعل تأثير التضخم، وذلك لأن الزيادة في مستويات الأسعار لا يقابلها زيادة بنفس النسبة في مستويات الدخول وبالتالي يتأثر مستوى إنفاقهم نتيجة الانخفاض في مستويات دخولهم النقدية الحقيقية[4].

2–تفشي الرشوة والفساد:

تؤدي الارتفاعات في مستويات الأسعار المحلية إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، وعجز نظام الأجور عن الزيادة بنفس نسبة الزيادة في المستوى العام للأسعار، مما يتسبب في بروز العديد من الظواهر السلبية في المجتمع ومنها تفشي ظاهرة الرشوة، وعادة ما يلجأ بعض أصحاب الدخول الثابتة إلى هذه الوسيلة لمواجهة الانخفاض في

[1]– نبيل الروبي، نظرية التضخم، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 1984، ص345-346.

[2]– أنس بكري ، وليد صافي، النقود والبنوك، دار المستقل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2002، ص117.

[3]– عبد الرحمان إسماعيل، عريقات حربي، مرجع سابق، ص155.

[4]– شوتر منهل، العمار رضوان، مرجع سابق، ص178.

مستويات دخولهم الحقيقة، وذلك بهدف تعويض الانخفاض في مستويات دخولهم النقدية الحقيقة، ويتم الطلب من خلال إنجاز بعض الأعمال وتقديم الخدمات المشروعة نظير مقابل مادي[1].

الفرع الثاني: كيفية قياس التضخم

يتم قياس التضخم وفق عدة طرق مختلفة تستخدم بغرض قياس مختلف التغيرات في المستويات العامة للأسعار سنويا أو شهريا، ومن أبرز الطرق الشائعة لقياس التضخم مايلي:

أولا: طريقة الأرقام القياسية للأسعار:

الرقم القياسي هو مؤشر إحصائي يستخدم في قياس التغير الذي يطرأ على ظاهرة من الظواهر الاقتصادية أو الاجتماعية، فهو بطبيعته رقم نسبي أو ملخص لعدة أرقام نسبية ناتجة عن قياس التغير في أي ظاهرة بالنسبة لأساس معين، وتعد الأرقام من لأكثر المؤشرات استعمالا باعتبارها تعكس الارتفاعات في مستويات الأسعار المحلية، وتصور التدهور الذي يطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد[2].

وتتعدد الأرقام القياسية للأسعار حسب أنواع السلع التي تدخل أسعارها في عملية الحساب كمايلي[3]:

– **الرقم القياسي لأسعار الجملة:** 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 الوطني، أي يتضمن كل من أسعار الجملة وأسعار التجزئة.

ومن أهم الصيغ المستخدمة في حساب الأرقام القياسية مايلي[4]:

1–الرقم القياسي البسيط:

الرقم القياسي البسيط= (مجموع أسعار سنة الأساس/ مجموع أسعار سنة المقارنة) × 100

2–الرقم القياسي المرجح: تمثل أهم الصيغ القياسية المرجحة في:

الرقم القياسي لاسبير (طريقة سنة الأساس) : يركز هذا النوع في حساب الأرقام القياسية على ترجيح أسعار سنة المقارنة وسنة الأساس بكميات سنة الأساس.

---

[1]– أنس البكري ، وليد صافي، مرجع سابق، ص207.

[2]– حسين كركاشة، أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص22.

[3]– حنان بركة، أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية"، (دراسة حالة في مؤسسة EPIMMA)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2014-2015.

[4]– محمد بونوارة خزار، مبادئ الإحصاء، منشورات جامعة باتنة، مطابع عمار قرفي، الجزائر، 1996، 251.

الرقم القياسي لاسبير = مجموع (السعر في سنة المقارنة× كمية سنة الأساس) /مجموع (السعر في سنة الأساس × كمية سنة الأساس) ×100.

–الرقم القياسي باش(طريقة سنة المقارنة): يركز هذا النوع في حساب الأرقام القياسية على ترجيح أسعار سنة المقارنة وسنة الأساس بكميات سنة المقارنة.

–الرقم القياسي مارشال= مجموع (السعر في سنة المقارنة × الكمية المعيارية) /مجموع (السعر في سنة الأساس × الكمية المعيارية) × 100.

–الرقم القياسي لفيشر: يقوم على أساس الجمع بين طريقتي لاسبير وباش، إذ يتم إيجاد الرقم القياسي عن طريق الوسط الهندسي لاسبير وباش، حيث يتم الحصول على رقم تتوفر فيه جميع الصفات المطلوبة في الرقم القياسي الصحيح لذلك يسمى هذا الرقم بالرقم القياسي الأمثل[1] ويعطى كما يلي:

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

ثانيا: الفجوة التضخمية

تعتمد هذه الطريقة على قياس الفجوات التضخمية، وهي طريقة متأثرة بالتحليل الكينزي، وتعتمد على تقدير الفروق بين حجم السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد، وبين القوة الشرائية المتوافرة في أيدي المستهلكين، ويمكن معالجة هذه الفروق من خلال علاقات الطلب الكلي أو الإنفاق، وهي عبارة عن الفرق بين فائض الطلب الكلي مقيما بالأسعار الجارية وبين حجم الإنتاج القومي الحقيقي بالأسعار الثابتة، وتحسب الفجوة التضخمية بالعلاقة التالية:

الفجوة التضخمية= الإنفاق الكلي – الناتج القومي الحقيقي.

حيث أن : **الإنفاق الكلي= الإنفاق الاستهلاكي + الإنفاق الاستثماري + الواردات .**

[1]– محمد راتول، الإحصاء الوصفي، ديوان المطبوعات الجامعة بن عكنون الجزائر، ط2، 2006، ص249.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتوج النهائي لأي نظام محاسبي، إذ تمثل أداة اتصال بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها من خلال الإفصاح عنها بهدف إمدادهم بالمعلومات الضرورية قصد استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ومن خلال هذا المبحث سنتناول ماهية القوائم المالية، وأنواعها وأساليب قياس عناصرها.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

سنتناول في هذا المطلب مفهوم القوائم المالية وأهدافها، ومستخدمي هذه القوائم المالية واحتياجاتهم، وكذا الخصائص النوعية لها.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

هناك عدة تعريفات مختلفة للقوائم المالية لكنها تشترك جميعها في العناصر الأساسية لها تختلف فقط الألفاظ المستخدمة أو من حيث تركيز على عنصر معين دون الآخر.

تعريف1: عرفت القوائم بأنها "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التدفقات الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية للأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

تعريف2: عرفت القوائم المالية "أنها الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحلية للأطراف الخارجية وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية"[2].

تعريف3: عرفت القوائم المالية بأنها "عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في التقارير أو الكشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل أو خارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة"[3].

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

للقوائم المالية أهداف متنوعة يمكن ذكرها في[4]:

- عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشأة في فترة زمنية معينة.
- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنشأة.
- استخدام نتائج عمليات المنشأة سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل.
- تحديد قيمة التغيرات في الموجودات والمطلوبات والموازنة بينهما واستخدام الجانب الأرجح.
- التعبير عن الموجودات للمنشأة والتزاماتها وتمثيل قيمتها بالموجودات النقدية المتداولة والسائدة.

---

[1]- Pascal barneto, «Normes IAS/IFRS, Application aux etats financiers » Donod, paris, 2 eme édition, 2006, P :261.

[2]– طارق حماد، عبد العال التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، دار الجامعة، مصر، 2005، ص35.

[3]– مؤيد راضي خنفر، رسام فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة، عمان، الأردن، ط3، 2001، ص28.

[4]– محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص6.

الفرع الثالث: مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم

يتمثل مستخدمي المعلومات المحاسبية في:

– **المسيرون:** إن وظائف الإدارة الأساسية هي وضع الأهداف ورسم السياسات، إعداد الخطط واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع الإدارة بناء خططها وسياستها على أسس علمية سليمة، فإنها تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية[1].

– **المستثمرون:** إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء والبيع، ويحتاج المساهمين أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم.

– **الموظفون:** يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار المؤسسة وربحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب.

– **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

– **العملاء:** يقع اهتمام العملاء حول المعلومات التي تخص استمرارية المؤسسة ومنتجاتها أو خدماتها.

– **الدولة:** تطلب الدولة من المؤسسة المعلومات بهدف ضبط نشاطاتها، وتحديد السياسات الضريبية ومن أجل قياس الدخل الوطني وعمليات الإحصاء المختلفة.

– **الموردون والدائنون الآخرون:** يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد مبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب.

– **الجمهور:** تؤثر المؤسسة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة وتقديم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين، وبالتالي فللجمهور مصلحة لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة[2].

الفرع الرابع: الخصائص النوعية للقوائم المالية

هي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في:

الملاءمة: تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات من خلال القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة في المنشأة سواء كانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفير إمكانية أعمال التنبؤات.

القابلية للفهم: ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة.

---

[1]– ياسين أحمد عيسى، الأصول المحاسبة الحديثة، دار الشروق، ج1، ط1، عمان، الأردن، 2003، ص28.29.

[2]– حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية إعداد التقارير المالية الدولية،ج1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2012، ص71.

القابلية للمقارنة: ويقصد بذلك جعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

الموثوقية: ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات على القرارات الاقتصادية لقرائها[1].

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية

تنحصر القوائم المالية في خمسة قوائم مالية أساسية وهي:

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية)

1-تعريفها:

هي القائمة التي تصور المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي(ISA1): "تعد قائمة المركز المالي المكون الرئيسي في القوائم المالية، وهي عبارة عن بيان للمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة، وتعكس الوضع المالي للمؤسسة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها"[2].

2- محتوى قائمة المركز المالي:

تتكون قائمة المركز المالي من العناصر التالية:

أ-الأصول: تمثل الأصول مجموعة من الوسائل التي تمتلكها المؤسسة أو تكون تحت سيطرتها من أجل الحصول على منافع اقتصادية نتيجة لأحداث سابقة وتتكون من: أصول غير جارية، وأصول جارية[3].

ب-الخصوم: هي تضحيات مستقبلية بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمنشأة المعنية بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات للأصول الأخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث، ولكي يوصف البند بأنه التزام يجب توفر الشروط التالية:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بتسوية الالتزام الحالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.

[1] -حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص247.

[2] - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج1، 2004، ص 111.

[3] - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر،، 2008، ص77.

- وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

وتنتج الإلتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة من الحصول على موارد وتنشأ الإلتزامات الأخرى من تحويلات غير تبادلية عن طريق الإعلان عن التوزيعات الأرباح للمساهمين[1].

ج- حقوق الملكية: حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية تتمثل حقوق الملكية فيما يتبقى من الأصول يعد تخفيض الخصوم (**الأصول – الخصوم = حقوق الملكية**)، أي حقوق الملكية تمثل قيمة ثروة الملاك التي ساهموا بها أو التي تم إنشاؤها من طرف المؤسسة[2].

ثانيا: قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)

1-تعريفها: هو إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الإرادية خلال فترة محاسبية معينة، وهو عبارة عن تقرير بين مقدار الإيرادات والأعباء للمؤسسة المراد حساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة محاسبية معينة، فهو أداة تحقيق مبدأ الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة[3].

2- محتويات قائمة الدخل

هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في قائمة الدخل وهي:

أ-الإيرادات: هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للأصول أو زيادة لها أو في شكل انخفاض في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة أي خارج ما يحدث من زيادات في حصص المشاركين في الأموال الخاصة.

ب-الأعباء: وهي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ (تدهور، اهتلاك، نقص) للأصول أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عاد تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة، أي لا يدخل ما يوزع لصالح المساهمين في الأموال الخاصة.

ج-المكاسب :هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمار الملاك.

د-الخسائر: هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول)نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات العادية أو التوزيعات عن الملاك[4].

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، دار الثقافة، ط1، الإسكندرية، 2008، ص501.

[2]- Eric Ducasse et autres, Normes comptables internationales IAS/IFRS, De Boeck université, Bruxelles, 2005, p 17.

[3]-وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمرك، 2007، ص41.

[4]- هشام دغوم، إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية، دار إثراء، ط1، عمان، الأردن، 2008، ص132،131.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية

1–تعريفها: يقصد بقائمة التدفقات النقدية: " هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية لمؤسسة ما خلال فترة مالية معينة "[1].

2– محتوى قائمة التدفقات النقدية : تتضمن قائمة تدفقات النقدية ما يلي[2]:

– **الأنشطة التشغيلية:** وهي النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر نشاطات استثمارية أو تمويلية.

– **الأنشطة الاستثمارية:** وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها إضافة إلى الاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة.

– **الأنشطة التمويلية:** النشاطات التي تخص الرأسمال المملوك وهيكل الاقتراض في المؤسسة وتسديد القروض.

رابعا:قائمة التغيرات في حقوق الملكية

1– تعريفها: جدول تغيرات حقوق الملكية يقدم المعلومات التفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة، وهو مكمل لبقية القوائم المالية الأخرى.

حيث عرفها جون فرنسوا دي روبير (Jean- François des Robert) وفرنسوا ميشان (François Méchain) وهيرفي بيوتو (Herve Puteaux) جدول تغيرات حقوق الملكية بأنه: "جدول يقوم تحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها"[3] .

2– محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول من المؤسسة نشر معلومات تتعلق بالتغيرات في حقوق الملكية في قائمة منفصلة عن القوائم المالية، وعلى خلاف جدول تدفقات النقدية فإنه لا يوجد معيار محاسبي دولي منفصل يعالج هذه لقائمة، ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات التالية[4].

– الربح والخسارة عن الفترة.

–كل عنصر من الدخل ومن المصاريف عن الفترة الذي له علاقة مباشرة بحقوق الملكية ومجموعتها.

– إجمالي دخل ومصارف الفترة مبينا بشكل منفصل مجموع المبالغ المخصصة للملاك في الشركة، ولملاك الأقلية.

[1]– حنان بركة، مرجع سابق، ص14.

[2] - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية (2007)، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص 132،131.

[3] - Jean- François des Robert, François Méchain ; Herve Puteaux, op, cit, 2004, p111.

[4]– مصطفى العقاري، المعيار الأول عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد1، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان، 2007، ص21.

خامسا: الإيضاحات الملحقة

هي وثائق تتضمن التفسيرات الضرورية لفهم جيد للوثائق الأخرى، إذ تلعب هذه الإيضاحات أو ما يطلق عليها اسم الملاحق دور تكميلي وتوضيحي للمعلومات، كما تسمح بالحصول على الصورة الصادقة للمركز المالي من خلال معلومات تكميلية لتلك التي تقدمها القوائم الأخرى[1].

2-محتوى الإيضاحات الملحقة:

حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بما يلي[2]:

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

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

المطلب الثالث: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

يتم قياس عناصر القوائم المالية وفق طرق وأساليب متعددة تتمثل فيمايلي:

1- التكلفة التاريخية: التكلفة التاريخية تمثل القيم المدفوعة عند تاريخ الشراء أو هي تكلفة الإنجاز، تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليها في تاريخ الشراء أو في الإنجاز، وتسجل الالتزامات (الخصوم) بمبلغ النواتج المستعملة مقابل الذين أو بملغ النقد أو ما يعادل النقدية المتوقع لسداد الالتزام خلال النشاط العادي.

2- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقدية والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، والالتزامات تسجل بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما يعادلها المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

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

---

[1] - Christine collecte, jacques richard, comptabilité générale une optique international, 4 Editor, paris, 1996, p273.

[2] - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص191.

4- القيمة الحالية: الأصول تقيد بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن تولدها الأصول ضمن السياق العادي للنشاط، وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن تحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط، وتعتبر هذه هي الأسس الأكثر استعمالا عند إعداد الكشوف المالية للمؤسسات، وأحيانا للمستخدم أسس أخرى خاصة، على سبيل المثال:

- تقاس البضاعة بمبلغ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل (ISA2).
- يمكن قياس الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية أو القيمة العادلة أو القيمة الحقيقة (ISA39).

تدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية، إضافة لذلك قد تستخدم بعض المؤسسات أساس التكلفة الجارية للتغلب على آثار تغير الأسعار.

5- القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على إطلاع ودراية ورغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية[1].

[1]- علي بحري، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي والمالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، 2008-2009، ص31.

المبحث الثالث: القوائم المالية في ظل التضخم الاقتصادي

سنتناول من خلال هذا المبحث إلى دراسة أثر التضخم على كل من قائمة المركز المالي والدخل.

المطلب الأول: أثر التضخم على قائمة المركز المالي

يؤثر التضخم على عناصر قائمة المركز المالي تأثيرا مختلفا باختلاف عناصر هذه القائمة:

1- الأصول الثابتة:

تظهر الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي والمقتناة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن القيمة الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها، وبسبب التقدم التكنولوجي الحاصل وارتفاع في الأسعار ينشأ فارق كبير بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية، بحيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الدفترية في قائمة المركز المالي، بالإضافة إلى ذلك فإن القيمة الإجمالية للأصول الثابتة تحتوي على عناصر تم اقتنائها في فترات مختلفة مما يؤدي إلى الجمع بين أصول مختلفة من حيث الوحدات النقدية المقيمة بها، وهذا ما يستدعي ضرورة تعديلها بالأرقام القياسية العامة للأسعار[1].

عدم كفاية أقساط الاهتلاك لاستبدال الأصول الثابتة بأصول جديدة لها نفس القوة الإنتاجية للأصول القديمة، لأن الأقساط السنوية حسبت على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للأصول الثابتة، فالإهتلاك من الناحية المالية بعد تخصيصا من أجل استرجاع المبلغ المتفق في شراء الأصل وذلك طيلة مدة حياته[2].

تحقيق أرباح صورية لأن قسط الاهتلاك يكون أقل مما يجب، وبالتالي فإن جزء من الأرباح يكون مضخم بمقدار الفرق بين قسط الاهتلاك بناء على التكلفة التاريخية وقسط الاهتلاك بناء على التكلفة المعدلة.

وجود أرباح رأسمالية، فإذا باعت المؤسسة أحد أصولها الثابتة بسعر يزيد عن قيمته الدفترية تكون قد حققت أرباح رأسمالية تعود إلى انخفاض القوة الشرائية وليس نتيجة سعر السلعة[3].

2- المخزون:

يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل المؤسسة، فالحركة المستمرة التي يتميز بها لا تسمح باتساع الفارق بين تكلفته التاريخية وقيمته الحالية، خاصة في ظل معدلات التضخم المنتظمة، ويزداد هذا الفارق كلما حدثت قفزات سريعة في الأسعار، وفي هذه الحال يظهر المخزون في قائمة المركز المالي في ظل انخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة، وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب معدل دوران المخزون وبحسب الطريقة المستخدمة في

---

[1]- آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم (دراسة حالة مؤسسة إقتصادية جزائرية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2013-2014، ص65.

[2]- محمد كويسي، أثر التضخم على القوائم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص53.

[3]- مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية في الوحدات الفلسطينية(دراسة تحليلية تطبيقية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص129.

التقييم، فالمؤسسات التي تتبع طريقة الوارد أولا الصادر أولا تتأثر بدرجة أكبر من المؤسسات التي تتبع طريقة الوارد الأخير الصادر أولا في تقييم المخزون[1].

3-تأثير التضخم على حقوق الملكية:

حقوق الملكية تتأثر هي الأخرى بالتضخم وانخفاض قيمة العملة النقدية، فتبتعد قيمتها التاريخية المسجلة في قائمة المركز المالي عن قيمتها الحقيقية، و هذه القيمة التاريخية لهذه البنود لا تعبر عن حقوق المساهمين في المنشأة بدقة[2].

4-تأثير التضخم على البنود النقدية المدينة

إن البنود النقدية تتأثر بالتضخم وانخفاض قيمة العملة النقدية، فالحقوق المترتبة للمنشأة تدفع بالنقود المنخفضة كما أن النقود تتعرض إلى خسارة مستمرة في قوتها الشرائية[3].

5-تأثير التضخم على البنود النقدية الدائنة:

عادة ما تكون القيمة الحقيقية للبنود النقدية الدائنة أقل من القيمة الموجودة في قائمة المركز المالي، والتضخم يعطي مكتسب للمقرضين وفي نفس الوقت يمثل خسارة بالنسبة للمقرضين بسبب فقدانهم بشكل كبير القوة الشرائية وهذا يسبب التضخم، لذلك كثيرا ما تظهر خلافات بين المقرضين والمقترضين أثناء فترة التضخم الأمر الذي يؤدي إلى إلغاء العقود أو إعادة إبرامها من جديد مع الأخذ بعين الاعتبار معدلات التضخم[4].

المطلب الثاني: أثر التضخم على قائمة الدخل

يؤدي تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود إلى تغيرات على قائمة الدخل يمكن إبرازها في النقاط التالية[5]:

1-أرباح المؤسسة التي تظهر بالقوائم المالية أرباح صورية وليست حقيقية

في ظل مبدأ "التكلفة التاريخية" تظهر الإيرادات في القوائم المالية معبرا عنها بوحدة النقد الحالية السائدة خلال العام، بينما تقابلها بعض المصروفات كالاهتلاك وتكلفة المبيعات التي تظهر معبرا عنها بوحدات نقدية غير متماثلة هي خليط من الوحدات النقدية لفترات سابقة والسائدة خلال العام وحتى يتم قياس أرباح المشروع على أساس سليم ينبغي تعديلها للتعبير عنها بما يقابلها من سلع وخدمات استخدمت في سبيل الحصول على

[1] - آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص66.

[2] - سعود جايد مشكور العامري، محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص116-117.

[3] -المرجع نفسه، ص117.

[4] -المرجع نفسه، ص117.

[5] - مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص 122،125.

الإيرادات ويستخدم لهذا الغرض أحد الأرقام القياسية العامة أو الأرقام القياسية الخاصة لتعديل كل مفردة من مفردات مصروفات وإيرادات المنشأة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح.

2-سداد ضرائب على أرباح صورية

إن إخضاع الأرباح المحققة وفقا لأساس التكلفة التاريخية للضرائب يعني جزئيا تحمل رأس مال هذه الضريبة، وتقتطع منه علاوة وهو أمر يتسم بالخطورة لأنه تعريض رأس المال للنقص وتعويض الشركة للخطر.

3-تحديد سعر البيع في ضوء تكاليف تاريخية

إن استعمال التكلفة التاريخية غير المعدلة تتضمن إساءة في ملائمة التكلفة المخصصة فإنتاج التي تعكس مستويات أسعار ماضية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية الاقتصادية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في المنتج.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص آثار التضخم على القوائم المالية في النقاط التالية[1]:

- عدم قابلية البيانات للتجميع أو المقارنة

إن الوحدة النقدية تتأثر ارتفاعا وانخفاضا نتيجة للتغير في المستوى العام للأسعار فتزداد أو تنخفض القوة الشرائية لها تبعا لتغير الأسعار، وأن مقارنة الإيرادات بالمصاريف تكون مجدية إذا قرنا المثل بالمثل، أي أن إجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات الأسعار تجمع أرقاما غير معبر عنها بنفس النوع من وحدة القياس.

- عدم إظهار الأرباح والمركز المالي على حقيقتها والخلط بين الربح و رأس المال

في ظل ارتفاع الأسعار مع إتباع مبدأ التكلفة التاريخية لا يمكن المحافظة على سلامة رأس المال، حيث يتم الخلط بين أرس المال والربح، ويمكن توزيع جزء منه في صورة أرباح،أما عن قائمة المركز المالي فإنها تصبح ممثلة لفوضى من الأرقام غير متجانسة ولا تعني في مجموعها شيء على الإطلاق.

- عدم توافر البيانات المناسبة لاتخاذ القرار

إن البيانات المحاسبية ليست هدفها في حد ذاتها إنما هي وسيلة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات فإدارة المشروع تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة، كما تعتمد عليها جهات

[1] – أحمد قايد نور الدين، الأساليب المحاسبية لمعالجة التضخم على القوائم المالية، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، 06،2013/05/05، ص6،5.

أخرى متعددة في علاقاتها بالمشروع مثل المستثمرين والموردين والبنوك وبعض الجهات الرقابية في الدولة...الخ، وكلما كانت البيانات المحاسبية دقيقة وحقيقية كلما كان موقف هذه الجهات أفضل في اتخاذ القرارات السليمة، وبدون ذلك تكون عملية اتخاذ القرارات مضللة، وعليه البيانات المحاسبية تخدم في الأصل وظائف الإدارة، ومن ثم يجب أن يدخل ضمن الإجراءات المحاسبية أثر التغير في المستوى العام للأسعار حتى تصبح التقارير اللازمة للمستويات الإدارية ممثلة لانعكاس صحيح للمعلومات بالقيم الجارية، وهنا تكون المحاسبة قد قامت بدورها المطلوب في خدمة الإدارة، وبالتالي خدمة الأطراف الخارجية التي تعتمد على البيانات المحاسبية والتي تتأثر بنجاح الإدارة في اتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل الأول:

يعد التضخم من الظواهر الملازمة للأوضاع الاقتصادية والذي يعبر عن الارتفاع المستمر والمتواصل في الأسعار لفترة زمنية طويلة نسبيا، وتختلف أنواعه باختلاف المعايير المعتمدة لتصنيفه، كما أن آثاره تمس كافة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وحتى المحاسبية.

يتصل التضخم بالمحاسبة وهذا ما يؤثر على إعداد القوائم المالية في ظل وجود معدلات تضخم مرتفعة من جهة وانخفاض في قيمة العملة النقدية من جهة أخرى فتصبح هذه الأخيرة غير مطابقة للواقع ولا تعكس المعلومات الموجودة فيها مما يجعلها غير موثوقة من قبل مستخدميها وبالتالي تؤثر على اتخاذ قراراتهم، ولذلك يجب على المؤسسات أن تأخذه بعين الاعتبار وذلك عن طريق تكييف قوائمها المالية مع البيئة الاقتصادية المحيطة بها.

مما تقدم يتضح أن التضخم يضلل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وخاصة في ظل استمرار ارتفاع معدلات التضخم، الأمر الذي يستدعي اتخاذ بعض الإجراءات والطرائق العملية اللازمة لمعالجة التضخم.

الفصل الثاني:

المداخل المحاسبية لمعالجة

أثر التضخم على القوائم المالية

مقدمة الفصل الثاني:

واجه العالم اتجاهات تضخمية حادة، كان لها تأثير عميق على أداء الوظيفة المحاسبية، من خلال التأثير على القياس المحاسبي بشكل عام و على مبدأ التكلفة التاريخية بشكل خاص، وانعكس بدوره على طبيعة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية خاصة في ظل التكلفة التاريخية، حيث لم تعد مخرجات هذه القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضع الحقيقي للمؤسسات، مما أثر على ملاءمتها في اتخاذ القرارات خاصة في فترات ارتفاع الأسعار، وهذا ما دفع المحاسبين إلى محاولة دراسة تأثير هذه الظاهرة على إنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية، وكذا زيادة فعالية القوائم المالية بتطويرها لتتلاءم مع الظروف التضخمية المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك عن طريق اقتراح مجموعة من المداخل المحاسبية تهدف إلى علاج القوائم المالية من أثر التغيرات السعرية وكذا البحث عن بدائل قياس مناسبة لاستبعاد أثر التضخم عليها والتي تسعى من خلالها إلى تقويم القوائم المالية .

وسوف نتطرق من خلا هذا الفصل إلى مايلي:

المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي

المبحث الثاني: المحاولات الدولية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية

المبحث الثالث: بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي

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

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

إن الهدف من عملية القياس المحاسبي هو ترجمة الأحداث الاقتصادية ونتائجها إلى أرقام وبالتالي إنتاج معلومات محاسبية ذات طابع رقمي، وسنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية القياس المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي وأهدافه

أولا: مفهوم القياس المحاسبي: هناك عدة تعاريف للقياس المحاسبي نذكر منها مايلي:

تعريف1: عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) عام1966، القياس المحاسبي على أنه "قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"[1].

تعريف2: عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) القياس"هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"[2].

تعريف3: عرفه مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) القياس المحاسبي على أنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهما بالاعتماد على طرق قياس محددة"[3].

ومن خلال هذه التعريفات نستنتج أن القياس المحاسبي: "هو ترجمة كمية لأحداث اقتصادية وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية".

ثانيا: أهداف عملية القياس المحاسبي

تتمثل أهداف القياس من منظور اقتصادي ومحاسبي فيما يلي[4]:

1-قياس الموارد التي تحقق الدخل: حتى تتمكن المؤسسة من الوقوف على كافة التغيرات التي تطرأ على الدخل ومواجهة كل ما يؤثر على تناقصه، أصبح من الضروري الاهتمام بقياس مصدر تحققه والمتمثل في مصادر واستخدامات الموارد، والعمل على المحافظة عليها، وبذلك فإن الموارد تشكل موضوع القياس ذاته.

---

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس الغرض الإفصاح، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2004، ص115.

[2]- ريتشارد شرويدر، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كأجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006، ص185.

[3]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، IASB، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، (Franme work)، 2001، الفقرة99.

[4]- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2004، ص329.

2-تمثيل استغلال أمثل للموارد المتاحة: إن قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، يساعد المؤسسة على استغلال الفرص المتاحة استغلالا عقلانيا، وتفادي ضياعها، كما أن عملية القياس هذه لابد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود.

الفرع الثاني: مكونات عملية القياس المحاسبي

تشمل متطلبات القيام بأنشطة القياس المحاسبي على عدة مكونات هي:

1-الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس أيا كان نوعها على خاصية معينة لشيء معين، وإذا اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس المحاسبي، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لحدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، أو الطاقة الإنتاجية لها[1].

2-المقياس المناسب للقياس: يتوقف نوع المقياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت هذه الأخيرة تتمثل في التعدد النقدي للربح فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة، أما إذا كانت الخاصية محل القياس تتمثل في الطاقة الإنتاجية فالمقياس المستخدم هو عدد الوحدات المنتجة مثلا[2].

3-وحدة القياس: من المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة تتمثل في وحدة النقد، ويشترط أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون نتيجة القياس قابلة للمقارنة والتجميع[3].

4-الشخص القائم بعملية القياس: تختلف نتائج القياس المحاسبي باختلاف الشخص القائم بعملية القياس خاصة في حالة عدم توفر مقاييس موضوعية[4].

الفرع الثالث: خطوات القياس المحاسبي

إن عملية القياس المحاسبي ليست عملية عشوائية، وإنما تمر بمجموعة من الخطوات تتمثل في[5]:

1-تحديد موضوع القياس: يقدم الإطار الفكري للمحاسبة المالية عناصر القوائم المالية التي تصلح أساسا للقياس المحاسبي، لارتباطها باحتياجات مستخدمي المعلومات، وتقسم هذه العناصر إلى عناصر تمثل مقياسا في لحظة زمنية (الأصول والخصوم) وعناصر تمثل مقياسا للتغير خلال فترة زمنية (الإيرادات والتكاليف).

2-تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية: تتمثل هذه المرحلة في تسجيل البنود المترتبة على أثر الأحداث الاقتصادية، أو إدخال هذه الآثار في القوائم المالية كأصول أو خصوم أو إيرادات أو تكاليف، كما أن الاعتراف بالبند ضمن القوائم المالية لا يقتصر على تسجيل عملية الحصول عليه بل يمتد إلى محاسبة التغيرات التي

---

[1]- بكر إبراهيم محمد، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، الجامعة المستنصرية، العراق، 2008، ص07.

[2]- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ج1، 2007، ص101.

[3]- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص63.

[4]- وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص102.

[5]- سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة، ط1، عمان، 2011، ص181-186.

تطرأ عليه إلى غاية اختفائه، بالإضافة إلى ذلك فإن عملية الاعتراف هذه تساعد على التمييز بين المعلومات الواجب الاعتراف بها في صلب القوائم المالية، وبين المعلومات التي يتم تقديمها في الملاحق.

3- تحديد الخاصية محل القياس: كما بينا سابقا فإنه إذا خضع أحد عناصر القوائم المالية للقياس، فلابد من تحديد خاصية معينة تكون موضوعا للقياس، نظرا لأن هذا البند يمكن أن تتوفر له عدة خصائص يمكن إخضاع أي منها لعملية القياس.

4- وحدة القياس المستخدمة: والمتمثلة في النقود.

المطلب الثاني : أساليب ومعايير القياس المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى أساليب القياس المحاسبي، وأهم معاييره.

الفرع الأول: أساليب القياس المحاسبي: تنحصر أساليب القياس المحاسبي في ثلاثة أنماط وهي[1]:

-أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: وهو من أهم الأساليب المستعملة في القياس وأقدمها إذ يستعمل هذا الأسلوب في حالة توفر خاصية واحدة معروفة ومحددة كموضوع للقياس، وهو ما يسمح بتفادي اللجوء إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص موضوع القياس، وكمثال على ذلك قياس تكلفة تثبيت من خلال تحديد ثمنها الوارد في المستند المبرر لعملية الشراء، أي أن هذا الأسلوب يستعمل عندما يكون التثبيت أو العنصر موضوع القياس وحدة واحدة محددة بذاتها لا تستدعي توفر قطع أو أجزاء أخرى حتى تؤدي هذه الآلة مهامها، كما أنها لا تستدعي عند استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها استعمال طريقة الاهتلاك بالقطعة، وكمثال على ذلك تبويب أصل معين ضمن الأصول غير الجارية أو الجارية، وتبويب المصاريف مثلا إلى مباشرة وغير مباشرة، أو ثابتة ومتغيرة.

-أساليب قياس غير مباشرة: يستعمل هذا الأسلوب في حالة تعدد الخصائص الواجب قياسها في أصل معين، وهو أسلوب مرتبط ومتوقف على أسلوب القياس المباشر، بحيث إذا كان تثبيت معين يتكون من عدة قطع (مثل المباني) فإن القائم بعملية القياس مجبر أولا على استعمال الأسلوب المباشر من أجل قياس كل قطعة على حده، ثم العمل من خلال ما يعرف بعملية الاحتساب إلى جمع كل القياسات الخاصة بهذه المباني من أجل الوصول إلى تكلفتها الإجمالية.

وقد ازدادت أهمية هذا الأسلوب من خلال ارتفاع معدل استعماله بين مختلف المحاسبين، خاصة بعد تزايد أهمية تشغيل البيانات المحاسبية لكون هذه العملية تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عميلة الاحتساب، والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس أو غير المباشرة.

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص139.

-أساليب القياس التحكمية: يتماثل هذا الأسلوب كثيرا مع أسلوب القياس المشتق ويطلق عليه كذلك أسلوب القياسات المجازية لكنه يختلف عنه من خلال افتقاره للقواعد الموضوعية التي تحكمه مما يجعله عرضة للحكم الشخصي وبالتالي التحيز الناتج عن التقديرات الذاتية للقائمين على عملية القياس[1].

من خلال استعراض هذه الأساليب المختلفة نستنتج أن أكثر هذه الأساليب استعمالا هو الأسلوب القياس المباشر نظرا لموضوعيته ودقته خاصة من خلال التحديد الدقيق للخاصية موضوع القياس وابتعاده عن تأثير الرأي الشخصي والتحيز مثل الأسلوبين الآخرين اللذين يعانيان من غياب معايير محددة يعتمد عليها في الوصول إلى قياسات واحدة بين مختلف المحاسبين.

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي:

تتمثل معايير القياس المحاسبي فيما يلي:

1-معيار الملاءمة (Relevance): أي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وما طرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة[2]، أي لا بد من وجود تكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية، وبين الأحداث والعمليات التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة[3].

2-معيار الموضوعية (Objectivity): إن القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات، لذلك كان مفهوم الموضوعية عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها:

-أن يكون القياس خال من التحيز الشخصي، أي الانفصال التام القائم بعملية القياس ونتائجه.

-القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة.

-القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس[4].

3-معيار القياس الكمي(Quantitive Measurement): تعتمد المحاسبة على الأسلوب الكمي للقياس، لكن على الرغم من أن هذا الأخير يعطي معلومات أكثر دلالة ووضوح، إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية التي لا يمكن قياسها كميا قد تكون ذات فائدة كبيرة، لذا لا بد من الاعتماد على المقاييس الكمية كلما أمكن ذلك والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات دلالة وفائدة[5].

---

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص140.

[2]- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة مصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سورية، 2007، ص44.

[3]- حيدر محمد علي بن عطا الله، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، دار حامد، ط1، عمان، الأردن، 2007، ص21.

[4]- تيجاني بالرقي، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف،2008، ص64.

[5]- رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص45.

4-معيار قابلية للتحقق (Verifialibity): تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات مماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين وتستند هذه البيانات على مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر بصرف النظر عن شخصية الفاحص، أو المستفيد منها، أي وجود درجة عالية من الإجماع والإنفاق بين المحاسبين المستقلين الذين يقومون بعملية القياس[1].

5-معيار المنفعة الاقتصادية (Economical Utility): لابد من المقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناجمة عن عملية القياس وما تكبدته تلك العملية من تكاليف، ومن المعروف أن هناك علاقة طردية بين الدقة في المعلومات وتكلفة الحصول عليها، وهذا ما يحتم ضرورة إيجاد توازن بينهما، كما أن تطبيق هذا المعيار يترك أثره المباشر على تطبيق معايير أخرى لذا لابد من الاهتمام بمعيار منفعة القياس بما لا يؤثر على أهمية المعايير الأخرى والمتمثلة في الموضوعية والملائمة في ظل أفضل النتائج وأقل التكاليف[2].

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

المطلب الثالث:بدائل و قيود القياس المحاسبي

سنتناول في هذا المبحث بدائل القياس المحاسبي، وأهم قيوده.

الفرع الأول: بدائل القياس المحاسبي

توجد عدة طرق أو بدائل لقياس الأصول والالتزامات في التطبيقات المحاسبية وهي[3]:

التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ شرائها وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

-التكلفة الجارية: تسجل الأصول بالمبالغ أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

-القيمة القابلة للتحقق: وفق هذا الأساس تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

---

[1]- حيدر محمد علي بن عطا الله، مرجع سابق، ص21-22.

[2]- عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، 339-340.

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

–القيمة الحالية أو المخصومة للدفعات النقدية المستقبلية: يتم القياس والإفصاح عن الأصول حسب القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلية المستقبلية المتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية وتظهر الخصوم القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية المتوقع احتياجاتها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل.

–القيمة السوقية العادلة: تقاس الأصول التي يتم امتلاكها بقصد إعادة بيعها بقيمتها السوقية وهي عبارة عن النقدية أو ما يعادلها التي تدفع للحصول على هذه الأصول في الدورة العادية للمنشأة، وهي ليست في حالة تصفية وتستخدم لقياس الأصول التي يتوقع بيعها بأسعار أقل من المبالغ المسجلة بها في السجلات المحاسبية.

الفرع الثاني: قيود القياس المحاسبي

تتمثل قيود القياس المحاسبي في مجموعة من المحددات التي تعرقل أداء هذه الوظيفة في أحسن الظروف، التي تتمثل في تقديم معلومات مقاسة بطريقة موضوعية وفي الوقت المناسب لمختلف المستعملين تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وصحيحة، وتتلخص هذه المحددات والعراقيل في التحيز بأشكاله المختلفة.

أولا:مفهوم تحيز القياس المحاسبي:

يعرف مجلس المعايير المالية (FASB) "التحيز في القياس هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا من الجانبين"، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعينة[1]، حيث يكون القياس متحيزا عندما تكون هناك فروق بين نتائج القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس[2].

ثانيا–مصادر تحيز القياس المحاسبي: يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع على النحو التالي[3]:

1–تحيز قواعد القياس: تحكم عملية القياس المحاسبي مفاهيم ومبادئ وقواعد وأعراف مقبولة قبولا عاما، وبافتراض الحيادية التامة للشخص القائم بعملية القياس فإن مصدر التحيز كله سيكون مقتصرا على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه، ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي في ظروف التضخم الذي تحتويه القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

2–تحيز القائم بعملية القياس: ترتبط أسبابه بالشخص القائم بعملية القياس وليس بقواعد القياس نفسها، أي أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، ولكن المحاسب يستخدم هذا النظام بصورة خاطئة أو مبالغ فيها، إلى جانب أخطاء التطبيق نتيجة جهالة وضعف خبرة المحاسب، وكمثال على هذا التحيز مبالغة المحاسب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو تقدير النفاية.

[1] – رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص209.

[2] – عباس مهدي شيرازي، مرجع سابق، ص72.

[3] – رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص212-214.

3–التحيز المشترك: هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه كل من القائم بعملية القياس نفسه، أي أن هناك نقص في درجة موضوعية كل من نظام القياس المحاسبي والمحاسب معا.

ثالثا–أشكال تحيز القياس المحاسبي

تنحصر أشكال التحيز في القياس المحاسبي فيما يلي[1]:

1–تحيز الموضوعية: يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وينعدم هذا التحيز في حالة تمتع كل من المحاسب وقواعد الحساب بالموضوعية التامة، وأكثر مراحل القياس عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكيمية لا توفر مستوى الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس.

2_تحيز الملاءمة: يتخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، فكلما زادت الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية كلما نقص تحيز الملائمة، وينشأ تحيز الملاءمة في مرحلة الدمج أو التجميع لأن هذه العملية تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية، وبالتالي تؤثر على عامل الاستفادة منها بسبب خسارة المعلومات الناتجة عن عملية الدمج.

3–تحيز الموثوقية: يعد بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي.

[1]- وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص142-146.

المبحث الثاني: المحاولات الدولية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مساهمة كل من مجلس المعايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار الدولي رقم 29 وكذا دور الدراسات النظرية والمهنية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية.

المطلب الأول: مساهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية ثلاث معايير لمعالجة أثر التغير في الأسعار على القوائم المالية إلا أنها ألغيت جميعا ماعدا المعيار الدولي رقم (29)" **التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"**، الذي صدر عام 1989، وعدل سنة 1994، وسوف نتطرق إلى هذا المعيار بشكل من التفصيل .

الفرع الأول: التعريفات والمصلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي" IAS 29 "

لم يعرف المعيار رقم " IAS 29" التضخم المرتفع ولكنه حدد الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع، وتشمل هذه الخصائص على سبيل الذكر مايلي[1]:

-يفضل الجمهور العام حفظ ثروته في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة عموما.

-تكون الأسعار عادة معروضة بعملة أجنبية مستقرة.

-عندما تتم صفقات الائتمان بأسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية.

-عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

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

الفرع الثاني: مضمون المعيار المحاسبي الدولي" IAS 29 "

تركزت محاور المعيار المحاسبي الدولي" 29 **IAS** "على تحديد مؤشرات التضخم وأثره على القوة الشرائية للنقود والتعريف بكيفية إعادة تصوير القوائم المالية لتعكس أثر التضخم.

وقد ورد في هذا المعيار ما يلي[2]:

-يجب تعديل قيم جميع بنود القوائم المالية والأرقام المقارنة للعام الماضي.

-يجب الإفصاح بشكل منفصل عن المكاسب والخسائر الناشئة من عملية إعادة التقدير.

- يجب أن توضح قائمة الدخل المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير بنودها من مصروفات وإيرادات.

الفرع الثالث: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي " IAS 29"

إن المبدأ الأساسي في المعيار " 29**IAS** " هو أنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بالعملة السائدة في الاقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ إعداد الميزانية، ويجب إعادة التصريح عن الأرقام المقارنة في فترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى الوصول إلى أرقام

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص87.

[2]- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص363.

متجانسة القياس يعبر عنها بوحدات قوة شرائية موحدة، ويكون إعادة تصوير القوائم المالية بتطبيق الرقم القياسي العام، الذي يقوم على تعديل البنود غير النقدية وفق الأرقام القياسية للأسعار في التاريخ الذي تمت فيه العمليات المالية المتعلقة بهذه البنود [1]، كما يتم إدراج الربح أو الخسارة لصافي المركز النقدي الذي يترتب على إعادة قياس البنود غير النقدية في صافي الدخل، وكذلك يجب الإفصاح عن العمليات التي تمت لإعادة القياس بشكل مفرد.

كما قدم المعيار الدولي رقم "**IAS29** "بعض الملاحظات على تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية وهي [2]:

-في قائمة المركز المالي لا يتم تعديل البنود الظاهرة بكلفتها الجارية في تاريخ إعدادها وتعدل البنود الأخرى.

-في قائمة الدخل يتم تعديل كافة عناصرها حتى تلك المقاسة بكلفتها الجارية، وذلك لأنها تكون مقاسة بكلفتها الجارية في تاريخ حدوث العملية.

وبموجب هذا المعيار يجب أيضا الإفصاح عما يلي [3]:

-القوائم المالية والأرقام المقارنة المعدلة بتغيرات الأسعار.

-بيان ما إذا كانت القوائم المالية الأساسية قد أعدت طبقا لمدخل التكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية.

-نوعية ومستوى الرقم القياسي في تاريخ قائمة المركز المالي، وتغيراته خلال الفترة الحالية والفترة السابقة.

-بيان الأساس المتبع لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، وتقديم المعلومات الضرورية اللازمة لفهم ذلك الأساس والأرقام الناتجة عن تطبيقه.

وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه اقتصاد نشط التضخم وتتوقف المؤسسة عن إعداد وعرض القوائم المالية بالاستناد إلى المعيار "**IAS** 29 "فيجب أن تتعامل مع القيم التي يعبر عنها بوحدات القياس الجارية في نهاية الفترة الإبلاغية السابقة كأساس للقيم الدفترية في قوائمها المالية الملاحقة.

المطلب الثاني: مساهمة الدراسات النظرية والجهات المهنية

لقد بدأ الاهتمام بالبحوث التطبيقية والعملية لمحاسبة التضخم منذ الوقت الذي عرف فيه التضخم ارتفاعا مستمرا في معدلاته، وترسخ للحكومات ودول العالم بأن التضخم لم يعد بالظاهرة العرضية أو الاستثنائية، لذلك سعت إلى الاستجابة والاستفادة من الدراسات النظرية خصوصا الدول التي عانت اقتصادياتها من أثر التضخم.

الفرع الأول: الدراسات النظرية

قام الباحثون بالعديد من المحاولات لعلاج مشكلة التضخم في القوائم المالية، ففي عام 1911دعا فيشر إلى ضرورة استخدام مؤشرات لتعديل الحسابات وفق تحركات الأسعار، ثم تبعه Middleitch" في عام

[1]- خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص162-163.

[2]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية- الإفصاحات، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص330.

[3]- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص330.

1918 عندما طلب ضرورة الحسابات بالأرقام القياسية العامة واقترح قيد محاسبي لهذا الغرض، الطرف المدين فيه يمثل المصاريف المرحلة إلى قائمة الدخل، والطرف الدائن إما أن يكون حساب احتياطي أو حساب صافي الثروة الذي يرحل إلى المركز المالي، 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 الطاقة إنتاجية معينة، أما " Paton " في سنة 1920 فقد أيد أيضا تعديل القوائم المالية ولكن بصورة أخرى عندما ذكر مايلي:" ربما يكون من المعقول أن نقترح أن المحاسبة يمكن أن تعد قوائم مساعدة في نهاية كل مدة محاسبية تظهر أثر التغير في مستوى الأسعار"[1].

ولكن مع ذلك فإن دراسة المشكلة دراسة جادة كانت على يد " Sweeny " الذي اهتم بوضع أسس لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، فنشر سلسلة من المقالات منذ 1920، وأصدر كتابه المشهور"استقرار المحاسبة" في عام 1936، وتعتمد طريقة "Sweeny" على تعديل الأرقام التاريخية بواسطة المؤشر العام للأسعار، وعليه فإن الباحث درس ظاهرة التغير في الأسعار من ثلاث مستويات وهي:

-التغير في المستوى العام للأسعار.

-التغير في المستوى الخاص للأسعار.

-التغير في المستوى النسبي للأسعار.

وفي عام 1961قدم" Moonitz" دراسة بحثية إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي باسم الفروض الأساسية للمحاسبة، حيث تضمن أحد هذه الفروض بأنه:" يجب إعداد التقارير المالية باستخدام وحدة القياس ثابتة"، وفي عام 1965 قدم نموذجا مطورا لتعديل التقارير المالية بأثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد يقوم على أساس فكرة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية[2].

واعتبر " Revsine et Wegandat" عام 1974 أن التكلفة التاريخية و المعدلة بالمستوى العام للأسعار تقوم بتقريب قياس التكلفة الجارية، وهذه الفكرة تكون صحيحة فقط إذا توقفت حركة الأسعار العامة مع التغير في الأسعار الخاصة للموارد المستخدمة بواسطة المؤسسة، ولذلك من المفيد أن تعدل القوائم المالية سواء المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية بالتغير في المستوى العام للأسعار، لأن كل منهما يقيس أشياء مختلفة[3].

الفرع الثاني: الجهات المهنية

أولا: الولايات المتحدة الأمريكية

[1] -فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص86.

[2] - محمد حلمي الجيلاني، محاسبة التضخم المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2014، ص19.

[3] - كمال الدين مصطفى الدهراوي، مناهج البحث العلمي في المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص171.

حققت أمريكا أشواطا كبيرة لإيجاد حلول لمشكلة التقلبات في الأسعار وتأثير ذلك على القوائم المالية، ففي سنة 1963أوصت لجنة المبادئ المحاسبية بضرورة إتباع مبدأ التكلفة الجارية إذا كان الفرق جوهريا بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية، بشرط أن يكون مقياس التكلفة الجارية يتميز بقدر كافي من الموضوعية، وأكدت الدراسة كذلك على ضرورة إظهار البنود طويلة الأجل بتكلفتها الجارية بجانب القيمة التاريخية للبنود نفسها وتمييزها ما بين قوسين، بالنسبة للمخزون فإنه يظهر بالتكلفة الاستبدالية، وفي أواخر سنة1974أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية قائمة بعنوان" التقارير المالية وفقا للقوة الشرائية العامة" واقترحت هذه القائمة البدء بتطبيق التكلفة المعدلة طبقا للتغير في المستوى العام للأسعار عند إعداد القوائم المالية والتي تعد ابتداء من أول جانفي 1976[1].

كما أصدرت لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة النشرة رقم 190 المؤرخة في 1975/03/23 طالبت فيها المؤسسات الكبرى بنشر إفصاحات إضافية على أساس تكلفة الاستبدال، وفي عام 1979 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية بيانه رقم (33) بعنوان "إعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار" الذي يطالب المؤسسات الأمريكية التي تزيد مجوداتها على بليون دينار بعد طرح الاهتلاك، أو أن مخزونها وممتلكاتها وتجهيزاتها قبل مخصص الاهتلاك تبلغ أكثر من 125مليون دولار في بداية السنة المالية التي تبدأ من 1979/12/25 أن تعد المعلومات إضافية تدعم القوائم المالية التقليدية، وكانت مزيجا بين الأرقام القياسية والقيمة الجارية[2].

ثانيا: المملكة المتحدة

إن أول محاولة في بريطانيا تتعلق بمعالجة آثار التضخم كانت مع بداية السبعينات إصدار المعيار(SSAP7)، والذي بدأ العمل به انطلاقا من 1974/07/30، الذي طالب بإعداد قوائم أساسية على أساس التكلفة التاريخية وإضافية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة،وفي عام 1980 تم إصدار المعيار (SSAP16)، الذي يطبق خاصة على المؤسسات الكبيرة، والتي يتوجب عليها تقديم حساباتها بالقيمة الجارية وفقا لإحدى الأشكال التالية [3]:

- إعداد القوائم المالية الأصلية للتكلفة التاريخية على أن تقدم بيانات التكلفة الجارية فيشكل قوائم تكميلية، وفي هذه الحالة فإن إعداد جدول التمويل يكون غير ضروري.
- عمل القوائم الأصلية طبقا للتكلفة الجارية مع عمل القوائم التكميلية طبقا للتكلفة التاريخية.
- عمل القوائم المالية طبقا للتكلفة الجارية فقط، على أن ترفقها بمعلومات كافية مبنية للتكلفة.

[1]- الحاج الحلقوم، دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010، ص130.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007، ص404-405.

[3]- الحاج الحلقوم، مرجع سابق، ص134.

ثالثا: فرنسا

انطلاقا من الحرب العالمية الثانية ونتيجة للتضخم الحاد الذي عرفته فرنسا، بدأ الشعور بالخطر والتشويه الذي يحدثه التضخم على حسابات المؤسسة، وعليه فقد بوشر في إعادة تقويم أصول المؤسسة انطلاقا من عام 1948واستمر إلى غاية 1985، من خلال معاملات تنشرها سنويا الهيئات المختصة، وفي الحقيقة لم تكن هذه الإجراءات ذات طابع جدي أو إجباري، وإنما كانت فقط إعلامي، وتعتبر أول محاولة علمية وجدية للأخذ بآثار التغيرات الأسعار على القوائم المالية صدور قانون المالية لسنة 1978/1977الذي نظم إعادة تقويم إجبارية للاستثمارات المهتلكة وغير المهتلكة، التابعة للمؤسسات ذات الدور الكبير في البورصة، وفروعها المجمعة، وبين هذا القانون أن الاستثمارات يعاد تقويمها على أساس المنفعة التي تقدمها للمؤسسات وهذا من خلال تكلفة شرائها المقدرة، أو تكلفة إعادة تكوينها أو تجديدها، وعليه يتضح أنه تم الأخذ بقيمة الإستعمالية المحسوبة على أساس التقدير، وليس عل أساس القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية[1].

رابعا: الجزائر

يعتبر صدور الأمر رقم 71-86 المؤرخ في 31 ديسمبر 1971 أول نص قانوني يتطرق لمحاسبة التضخم في الجزائر، حيث فسح المجال للمؤسسات الوطنية العمومية بالقيام بإعادة تقويم لوسائل إنتاجها بقيم تجديدها واستبدالها، من جهة أخرى الاهتلاكات المقابلة لهذه الوسائل[2].

لقد شهدت فترة التسعينيات عدة نصوص تشريعية منظمة لعمليات إعادة تقييم موجودات المؤسسات الوطنية، بداية مع مرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990، الذي يلزم بإعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك والواردة في قائمة المركز المالي للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري باستخدام معاملات الضبط، ويسجل فائض إعادة التقييم في احتياطي خاص خارج الاستغلال، بعدها صدر المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993، والمرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، إلا أنها كانت محدودة لعدم ملاءمة المعاملات مع نسب التضخم الفعلية، لذا صدر المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04 جويلية 2007، المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، والواردة في قائمة المركز المالي للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، وتستعمل القيمة السوقية أو الاستبدالية عند إجراء عملية تقييم الأصول، وهذا من خلال تقرير مفصل يعده خبير تعينه المؤسسة[3].

[1]- تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص414-415.

[2]- الحاج الحلقوم ، مرجع سابق، ص 143.

[3]- حنان بركة، مرجع سابق، ص36.

المبحث الثالث: بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

نتيجة لعدم ملائمة القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين وتأثر محتواها بظاهرة التضخم، ونتيجة لعدم مواكبة التكلفة التاريخية للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة، ظهرت طرق محاسبية بديلة لمعالجة آثار التضخم ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم الأساليب المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.

المطلب الأول: الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية

لقد أوجد الأكاديميون والباحثون في مجال المحاسبة عدة أساليب تمكن من تعديل القوائم المالية من آثار التضخم من أجل عرض مختلف بنودها بصورة صادقة قريبة من الواقع، ومن أهم تلك الطرق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، طريقة القيم الجارية ، طريقة التكلفة الجارية المعدلة.

الفرع الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تعد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة من أقدم النماذج المقدمة إلى الفكر المحاسبي، والتي تهدف إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية من خلال تعديل الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة[1]، وعليه فإن وحدة القياس يجب أن تكون موحدة مع الاحتفاظ بنفس أساس 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، وفقا لمدخل القوة الشرائية العامة فالعناصر غير النقدية مثل المخزون والمعدات والآلات يتم تعديلها لتعكس القوة الشرائية العامة، وهي غالبا ما تكون القوة الشرائية في نهاية الفترة المالية[2].

تستوجب هذه الطريقة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية خلال فترة التضخم، وتعتبر الأرقام القياسية للأسعار إحدى الأدوات الرئيسية في استخدام هذا المدخل، وبما أن معظم مستخدمي القوائم المالية هم مستثمرون يوظفون أموالهم على أمل أن يحصلوا على أموال إضافية لشراء سلع وتقديم خدمات للمستهلك فقد جاء تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية لمؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك[3].

أولا: أسس تعديل القوائم المالية:

بعد اختيار الأرقام القياسية الملائمة لقياس تغيرات القوة الشرائية تطبق مجموعة من الأسس والشروط لتعديل القوائم المالية وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وتتمثل فيما يلي[4]:

---

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص377.

[2]- محمد المبروك، أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2005، ص399.

[3]- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2002، ص23.

[4]- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2003، ص78-81.

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

قيمة البند المعدلة = (القيمة التاريخية الأساسية × الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية)/ 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 تنشأ خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربع السنوية يعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام.

–يجب التمييز بين نوعين من التعديل "التعديل الدوري أو المستمر، والتعديل غير الدوري"، حيث يقوم 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 قبوله إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الالتقاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات، أما في أسلوب التعديل الدوري أو المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية، وتتم إعادة التعديل وفق الصياغة التالية:

قيمة البند المعاد تعديله =(قيمة البند المعدل سابقا × الرقم القياسي الحالي)/ الرقم القياسي السبق في سنة المقارنة.

وتسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزالة إلى الأمام، وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة لأخرى، وحسب الرأي السائد في المنظمات المهنية للمحاسبة تعتبر البيانات المعدلة والمعاد تعديلها باستمرار معلومات إضافة 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، لأن التعديل الجزئي قد يكون مضللا، لذلك لا يجوز تقديمه.

ثانيا:خطوات تعديل القوائم المالية: يتم تعديل القوائم المالية وفق الخطوات التالية[1]:

–توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.

– توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تغطي الفترة الزمنية من تاريخ نشأة أقدم بند في القوائم المالية حتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية.

–تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير النقدية.

–تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل الأرقام القياسية.

[1]– حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص271.

-حساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار الناجم عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

ثالثا-إجراءات تعديل القوائم المالية: تتمثل إجراءات تعديل القوائم المالية في الخطوات التالية:

1-تصنيف البنود النقدية وغير النقدية

تتمثل البنود النقدية في تلك الأصول والخصوم ثابتة المبالغ والتي تكون لها قيمة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية، ولا يتم تعديل هذه البنود وإنما يتم احتساب لها مكاسب وخسائر القوة الشرائية، أما البنود غير النقدية فهي تلك البنود التي تكون لها قيمة سوقية تتغير بسبب التغير في مستويات الأسعار، لذلك يجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية[1].

والجدول التالي يوضح تصنيف البنود النقدية وغير النقدية:

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص377.

الجدول رقم (2–1): التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية

البيان	البنود النقدية	البنود غير النقدية
الأصول	–النقدية في الصندوق أو البنك. –المدينون وأوراق القبض، مخصص الديون المشكوك فيها. –استثمارات طويلة الأجل في الأسهم الممتازة والسندات غير قابلة للتحويل. –سلفيات مقدمة للموظفين. –رهونات أو ضمانات نقدية لدى الغير والقابلة للاستيراد.	–المخزون السلعي والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم عادية. –كل الأصول الثابتة –الأصول غير الملموسة مثل: براءة اختراع والشهرة والعلامات التجارية والمصروفات المؤجلة.
الخصوم	–دائنين، أوراق الدفع، مصاريف مستحقة. –توزيعات مستحقة. – حسابات الضمانات والرهونات للغير لدى الشركة. –السندات الطويلة الأجل، علاوة أو خصم إصدار السندات. – السندات الطويلة الأجل، علاوة أو خصم إصدار السندات.	–المبالغ المستلمة تحت حساب عقود البيع بسعر محدد. –الالتزامات تحت عقود الضمان.

المصدر: محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار إبتراك، ط1،مصر، 2005، ص404،405.

2–كيفية تعديل القوائم المالية

أ–تعديل قائمة المركز المالي:

تبقى البنود النقدية بقيمتها التاريخية في قائمة المركز المالي، وينعكس أثر تعديلها في قائمة الدخل عن طريق أرباح القوة الشرائية وخسائرها[1]، أما البنود غير النقدية فيتم تعديلها كما يلي:

–المخزون: إذا تدنت قيمة المخزون السلعي عن التكلفة الأصلية لأي سبب من الأسباب فإنه يتم التخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية لتطبق بدلها قاعدة "التكلفة أو السوق أيهما أقل"، وهذا تماشيا مع مبدأ الحيطة والحذر،

[1]– حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص399.

لكن ما يعاب على هذه القاعدة أنها تعترف فقط بالانخفاض في القيمة، أما الارتفاع في قيمة الأصل فلا يعترف بها إلا عند نقطة البيع (وفقا لمبدأ التحقق)[1].

تتوقف طريقة تعديل المخزون السلعي على الطريقة المتبعة في تقييمه، فإذا كانت الطريقة المتبعة في التقييم هي الوارد أولا الصادر أولا FIFO، فإن رصيد المخزون في نهاية الفترة يمثل آخر المشتريات أي الأسعار الحالية فعند التعديل يعتمد على الأرقام القياسية في وقت الحصول على المشتريات، أما عند إتباع طريقة المتوسط المرجح يعدل مخزون آخر المدة باستعمال متوسط الرقم القياسي العام[2].

-الأصول الثابتة: التكلفة التاريخية للأصول الثابتة، والاهتلاكات الخاصة بها بعد تحديد تاريخ نشوء كل من الأصول الثابتة، وذلك بتطبيق المعادلة للبنود غير النقدية، كما أن أقساط الاهتلاك يتم حسابها على أساس التكلفة التاريخية لكل بند من الأصول الثابتة وليس على أساس التكلفة المعدلة.

-الأصول المادية: يجب التمييز بين السندات والأسهم فالسندات محددة المقدار بعدد ثابت من الوحدات النقدية وتعطي فوائد محددة، لذلك تعتبر من البنود النقدية أما السهم فإن قيمتها وعوائدها غير ثابتة، لذلك تعد أصلا غير نقدي[3].

ب-تعديل قائمة الدخل:

يتطلب تعديل قائمة الدخل وفق محاسبة المستوى العام للأسعار، تعديل بنود هذه القائمة كلها إلى ما يعادلها من وحدات نقدية ذات قوة شرائية منخفضة في نهاية العام ووفق المعادلة العامة للتعديل، ويتم تعديل الإيرادات والمصروفات التي يتم تحصيلها ودفعها بصورة متكررة خلال السنة باستخدام الرقم القياسي العام خلال السنة، أما الإيرادات والمصروفات التي يتم تحصيلها ودفعها بصورة غير متكررة، وإنما في تواريخ معينة خلال السنة فيتم تعديلها باستخدام الأرقام القياسية في تاريخ تحقق بند الإيراد أو في تاريخ استحقاق المصروف[4].

3-إعادة إعداد القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة:

أ-قائمة المركز المالي: يتم إعادة إعداد القوائم المالية وفق الخطوات التالية:

-تحديد العناصر النقدية وغير النقدية لكل من الأصول وحقوق الملكية.

-تقيم العناصر النقدية بقيمتها الاسمية.

-تعديل العناصر الغير النقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ اقتنائها.

---

[1]- تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص372-373.

[2]- جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية، ط3، بيروت، لبنان، 1996، ص680.

[3]- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص105-106.

[4]- حسين قاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص379-392.

-الأرباح المحتجزة تعدل حسب الأرقام القياسية للسنوات التي احتجزت في الأرباح ما عاد الأرباح السنة الحالية فتعدل استنادا إلى الرقم القياسي في نهاية السنة الجارية ويتم اعتبارها كمتمم حسابي الجانبي المعاد قائمتي المركز المالي.

-رفع أرصدة السنوات السابقة، إذا تم تعديل مستوى الأسعار للسنة السابقة، فكل الأرصدة المستخدمة في المقارنة مع السنة الحالية يجب تعديلها ورفعها حسب أسعار السنة الحالية بمعنى أن يتم التعبير عنها بمستويات الأسعار للسنة الحالية[1].

ب-قائمة الدخل:

عادة ما يتم تعديل قائمة الدخل بعد تعديل قائمة المركز المالي لعدة اعتبارات منها أن تكلفة البضاعة المباعة يستخدم في احتسابها رصيد المخزون المعدل وأن مصروفات الاستهلاك كذلك يتم احتسابها على أساس الأصول التامة المعدلة، ويتم تعديل قائمة الدخل من القيم التي يتم تسجيلها بها عند حدوثها إلى قيمها حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية، وتشمل خطوات تعديل قائمة الدخل ما 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 المعينة بالتكلفة التاريخية المعدلة.

-حساب تكلفة البضاعة المباعة حسب العلاقة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = (مخزون أول المدة المعدل + المشتريات المعدلة) – مخزون آخر المدة المعدل.

رابعا: حساب و معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية:

1-حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية: إن أي مشروع (أو وحدة اقتصادية) يمتلك أصولا أو التزامات نقدية يمكن أن تحقق مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية دون أن يتكبد أي مصروف أو يتحصل على أي إيراد، فأرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية تحتسب للمفردات النقدية فقط، لأنه يتم إظهارها بقائمة المركز المالي المعدلة بقيمتها الدفترية (الفعلية) دون أن تجري عليها أي تعديل بما يتماشى مع التغير العام في الأسعار، كما أنه لا يتم استخراج أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية لهذه المفردات النقدية ففي فترات التضخم تتعرض الأصول النقدية إلى خسائر في القوة الشرائية العامة، بينما تحقق الالتزامات النقدية مكاسب في القوة الشرائية العامة والعكس صحيح في فترات الانكماش.

[1]-محمد المبروك، أبو زيد، مرجع سابق، ص407.

ولاستخراج قيمة الأرباح أو الخسائر عن التغير المستوى العام لأسعار المفردات النقدية فأنه يجب إتباع الخطوات التالية[1]:

-إيجاد صافي الأصول النقدية في بداية كل فترة.

-استخراج القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية وذلك باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار الخاص بنهاية الفترة.

-إيجاد القوة الشرائية للزيادة في المفردات النقدية الناشئة عن المعاملات التي تمت خلال الفترة وذلك باستخدام الرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة إلى متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال الفترة وتضاف النتيجة المحصل عليها في الخطوة رقم (2).

-استخراج القوة الشرائية لاستخدامات المفردات النقدية التي تمي خلال الفترة أي النقص في قيمة الأصول النقدية والزيادة في قيمة الالتزامات النقدية، وذلك باستخدام الرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة إلى متوسط رقم الأسعار خلال الفترة، ثم طرح القيمة المحصل عليها من النتيجة التي تم الحصول عليها في الخطوة السابقة، وبذلك نحصل على القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية.

- استخراج أرباح وخسائر التغير في القوة الشرائية عن طريق طرح صافي الأصول النقدية الفعلية الموجودة في نهاية الفترة من القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية التي تم الحصول عليها فيما سبق.

هذا فيما يخص المفردات النقدية أما بالنسبة لإيجاد أثر تغير الأسعار على المفردات غير النقدية فإنه يتم تعديل أرصدة هذه المفردات بالقوائم المعدلة التي تعكس المستوى العام للأسعار، وكما سبق أن ذكرنا أنه لا يتم استخراج أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية لهذه المفردات حيث أن القيم الخاصة ليست محددة بعقد كما هو الحال بالنسبة للمفردات النقدية.

ويتم تعديل كل المفردات غير النقدية عدا الأرباح المحتجزة حيث يتم استخراج الرصيد المعدل عن طريق الالتزامات ورأس المال من مجموع أرصدة الأصول المعدلة.

2-معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية: المعالجة المحاسبية للمكاسب أو الخسارة في المستوى العام للأسعار محل مخالف كبير بين المحاسبين والرأي الغالب أن تؤخذ هذه المكاسب أو الخسائر في الاعتبار كأحد مكونات الدخل المحاسبي الصافي مع مراعاة عرضها كمفردة مستقلة وبعد رقم الربح النشاط الجاري[2]، حسب الدراسة البحثية والتقرير رقم (33) لمجلس المبادئ المحاسبية، وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، إلا أنه هناك معالجات محاسبية أخرى بديلة، نذكر من أهمها:

-إدراج الخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، أما المكسب في المستوى العام للأسعار فيجب أن يعامل على أنه بند رأس مالي، يستند هذا الرأي إلى قاعدة الحيطة والحذر.

[1]- جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سابق، ص680.

[2]- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص85.

-معاملة كل مكسب وخسارة في المستوى العام للأسعار على أنها بنود رأسمالية، باعتبارها لا تنشأ من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة.

-يجب إدخال كل من مكسب وخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، ما عاد المكاسب والخسائر ذات العلاقة بالدين الطويل الأمد ف هذه يجب أن لا تظهر لغاية تحققها من خلال سداد السندات.

-يجب إدخال كل من مكسب وخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، ما عاد المكاسب والخسائر الناجمة من العناصر النقدية لحقوق الملكية[1].

الفرع الثاني: طريقة القيمة الجارية

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

أولا:أسس القيمة الجارية:

يرتكز مدخل القيمة الجارية على عدة أسس أهمها مايلي:

-يتم تعديل القوائم المالية وفق الأسعار الخاصة بالمؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار، أي أنها تأخذ في الاعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من بنود قائمة المركز المالي، وإثبات تعديل القيم الجارية.

-يقتصر التعديل في المحاسبة الجارية على الأصول غير النقدية وتبقى الأصول النقدية دون تعديل، لذلك لا تظهر أرباح أو خسائر في القوة الشرائية العامة للعناصر النقدية.

-تطبيق المحاسبة الجارية ليس فقط إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدة قياس موحدة القيمة، بل يقود إلى الخروج عن أهم قواعد ومبادئ التكلفة التاريخية خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع وبالتالي تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بتلك التغيرات إلى غاية التخلص منها.

-يؤدي محاسبة القيمة الجارية إلى الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضا.

ويترتب على حيازة المؤسسة للأصول غير النقدية نوعين من مكاسب وخسائر الحيازة هما[2]:

-مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة: وهي التي يتم الاعتراف بها عندما يتم التخلي عن الأصول التي تغير سعرها (لا تتحقق إلا عند بيع الأصل)، وتتحدد قيمتها بإيجاد الفرق بين التكلفة الجارية للأصل في تاريخ البيع وبين تكلفته التاريخية.

[1]- أحمد بلقاوي، نظرية المحاسبة، تعريب، رياض عبد الله، نظرية محاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2000، ص341.

[2]- محمد حلمي الحيلاني، مرجع سابق، ص31.

–مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة: وهي التي يتم الاعتراف بها طالما أن المؤسسة محتفظة بالأصول التي تغيرت أسعارها.

وتعد مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة وغير المحققة تعديلا للمحافظة على رأس المال بدلا من وضعها على أنها جزء من الدخل، إذ يرى البعض أن إظهارها في قائمة الدخل سيؤدي إلى تشويه رقم صافي الدخل، بينما بفضل البعض الآخر اعتبارها جزء من صافي الدخل وذلك لاستفادة المؤسسة من زيادة أسعار الأصول.

ثاني: طرق تحديد القيمة الجارية

تتمثل المداخل المحاسبية البديلة في علاج آثار التغيرات السعرية الخاصة في:

أ–طريقة القيمة الحالية: تقوم هذه الطريقة على إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالعنصر أو مجموعة العناصر الخاضعة للقياس، حيث تعبر القيمة الحالية عن القيمة الاقتصادية لهذا الأصل في تاريخ القياس، وتعتبر من أفضل المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد القيمة الاقتصادية للأصل[1]

وهي تعبر أيضا عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية(الداخلة والخارجة)، لأصل أو مجموعة من الأصول، ويتم احتساب القيمة الحالية بخصم التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل عائد ملائم خلال فترة زمنية محددة، ولذلك يجب أن تتوفر أربعة متغيرات أساسية هي:

–التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام أو استنفاذ الأصل.

–توقيت كل من التدفقات النقدية.

–عدد سنوات العمر الإنتاجي الباقي للأصل.

– معدل الخصم الملائم.

ب– طريقة تكلفة الاستبدال: عند قياس الطاقة الإنتاجية باستخدام تكلفة الاستبدال، يتم التعبير عن الأصول بتكلفة استبدالها بأصول مماثلة وفي حالة مشابهة(من حيث العمر والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل)، ولتحديد الدخل وفق المدخل تتم مقابلة الإيرادات مع التكاليف الجارية المترتبة على استبدال هذه الأصول، وبالتالي يمكن توزيع الدخل على الملاك دون إلحاق الضرر بالطاقة المادية اللازمة للاستمرار في العمل مستقبلا وتعتمد طريقة الدخول على مايلي:

–تكلفة الاستبدال: تعرف بأنها التكلفة التي يتكبدها المشروع للحصول على أصل مشابه للأصل المراد إيجاد تكلفة استبداله،كما قد تعني تكلفة الاستبدال تكلفة الحصول على أصل جديد ثم تعديل تلك التكلفة بالاستهلاكات.

–تكلفة إعادة الإنتاج: يقصد بها التكلفة التي يمكن أن يتكبدها المشروع لإنتاج أصل جديد ثم تعديل تلك التكلفة بالاستهلاكات[1] .

[1]- الأميرة إبراهيم عثمان، محمد عباس بدوي، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص95-96.

–تكلفة الأصول الجديدة: هي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي[2].

ج– طريقة صافي القيمة البيعية: تستخدم هذه الطريقة أسعار البيع كأساس للقياس لتعديل مختلف البنود الغير النقدية، وهذا للوصول لصافي قيمتها البيعية، وهي تمثل سعر الخروج الجاري ، تعبر عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا، إذ تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، حيث يتم إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم عادة على أحد هذين البديلين[3].

– استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار المحتسبة إما من طرف هيئات خارجية مستقلة أو من طرف المؤسسة.

–استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

د– طريقة القيمة العادلة: تعتبر هذه الطريقة الأكثر إغراء لمستعملي المعلومات المحاسبية كونها تعطي صورة صادقة وفية للمؤسسة وتعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي لها، فظهرت بسبب سوء النتائج المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد، ففي ظل هذه الطريقة يتم تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، فهذه الطريقة تعتبر البديل الأنسب لطريقة التكلفة التاريخية باعتبارها تزيد من الحلول كون مفهوم القيمة العادلة مرتبط بمفاهيم متعددة وطرق حساب مختلفة.

وتتمثل مداخل قياس القيمة العادلة فيما يلي[4]:

–مدخل السوق: يستخدم فيه الأسعار والمعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية التي تنطوي على أصول أو التزامات مطابقة أو مشابهة(أي إمكانية المقارنة بين المعلومات).

–مدخل الدخل: يستخدم فيه عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة، والقياس المعتمد على أساس الدخل يشير إلى التوقعات السوقية الحالية بشأن المبالغ المستقبلية.

–مدخل التكلفة: يعتمد على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم، إذ يتم قياس الأصل بتكلفة الحصول على أصل بديل بطاقة مشابهة للأصل الموجود بالمؤسسة في تاريخ قياسه.

الفرع الثالث: طريقة القيمة الجارية المعدلة

أولا: طبيعة طريقة القيمة الجارية المعدلة

تعد هذه الطريقة مزيجا بين الطريقتين السابقتين(التكلفة التاريخية والقيمة الجارية)، فالعديد من النظريات ترى أن الطريقتان مكملتان لبعضهما البعض ويجب أن يوحدا في طريقة واحدة، فطريقة القيمة الجارية تهدف

---

[1]– جمعة خليفة الحاسي، وآخرون، مرجع سابق، ص690.

[2]– محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص404.

[3]– مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص95.

[4]– فارس بن يدر، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2015،ص11.

لمعالجة التغيرات السعرية للبنود النقدية في قائمة المركز المالي، بينما تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لمعالجة التغيرات السعرية لباقي البنود في القوائم المالية.

بموجب هذي الطريقة يتم تقييم الأصول والخصوم النقدية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، أما الأصول غير النقدية فتقيم على أساس التكلفة الاستبدالية، وهذا يقتضي التمييز بين الأصول والخصوم النقدية والأصول غير النقدية، وتهدف هذه الطريقة إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر فهي توفر بيانات تعكس بدقة وكفاءة عالية المركز المالي للمؤسسة.

ثانيا: أسس تعديل القوائم المالية وفق طريقة القيمة الجارية المعدلة:

1- تعديل قائمة المركز المالي:

تبعا للطريقة المختلطة يتم تعديل وإعادة تقييم عناصر قائمة المركز المالي على أساس المزج بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة القيمة الجارية وهذا يقتضي في أول الأمر التمييز بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية، وعليه يتم إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة أما الخصوم النقدية فيعاد تقييمها بالقيمة الجارية، وذلك بنفس القواعد المبنية سابقا في كل طريقة[1].

2- تعديل قائمة الدخل:

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

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

المطلب الثاني: تقييم أساليب القياس المحاسبي

من خلال هذا المطلب سنتناول تقييم مختلف أساليب القياس المحاسبي من خلال تبيان إيجابيات وسلبيات كل طريقة من الطرق السالفة الذكر.

الفرع الأول: تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

[1]- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص 96.

[2]- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق ص، 183، 188.

لقد أحدثت طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة جدلا واسعا لدى المحاسبين بين مؤيد و معارض، ومازال الجدل قائما حتى اليوم دون حسم لصالح أي فئة بسبب عدم وجود البديل الأكثر صلاحية لحل مشكلة التضخم، و في مايلي أهم الايجابيات و السلبيات لتطبيق هذا النموذج.

أولا: ايجابيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

يبدوا أن أول الدراسات التي سعت إلى تقييم القوائم المالية بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار هي الدراسة التي قام بها (Dyckman) عام 1969، وقد أظهرت الدراسة أن معلومات القوائم المالية المعدلة يمكن أن تأثر على تقييم المتعاملين بها [1]، يرى مؤيدو هذه الطريقة أنها تحقق العديد من المزايا للمعلومات المحاسبية نذكر منها مايلي :

- تعتبر طريقة سهلة التطبيق لأنها تعتمد على وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة لتحل محل وحدة قياس مطاطية (متغيرة القوة الشرائية)مما يجعل قوائم المالية موثوقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات.

-تظهر محاسبة التكاليف التاريخية مشكلة استبدال الأصول بصورة حادة في ظروف التضخم النقدي، أما محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة فتساعد في حل هذه المشكلة، كما تساعد في المحافظة على القوة الشرائية لرأس مال المؤسسة[2].

-تقيس بشكل مناسب الأرباح و الخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالنقدية.

-تميل هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية التي تظهر أرباحا وهمية[3].

ثانيا-سلبيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة: ومن أهم سلبيات هذه الطريقة ما يلي:

-طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تتجنب أخطاء القياس باعتمادها على وحدة القياس ذات قوة شرائية موحدة لكنها لا تتجنب أخطاء التوقيت مثلها مثل التكلفة التاريخية.

-إن مكاسب القوة الشرائية التي تم التقرير عنها في قائمة الدخل قد تكون مضللة لمستخدمي القوائم المالية لأنها وهمية[4].

-الخلط بين الأرباح أو الخسائر الظاهرية أو الوهمية الناتجة عن حيازة الأصول أو الالتزامات النقدية، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية[1].

---

[1]- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، مرجع سابق، ص 59.

[2]-رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي، مرجع سابق، ص93.

[3]-حسين قاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص400.

[4]- رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص107-108.

-تجاهل المستوى الخاص لأسعار بعض السلع والخدمات التي تهم الإدارة في العملية الإنتاجية وفي عملية الاستبدال والتي تهم المستثمر في اتخاذ قرار الاستثمار.

الفرع الثاني:تقييم طريقة القيمة الجارية

الميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تقوم بعرض الأصول(الثابتة والمخزون)بالتكلفة الاستبدالية في تاريخ إعداد الميزانية، أما الخصوم فتظهر بالتكلفة التاريخية، كما أن مؤيدو هذه الطريقة يعتبرون حصيلة المعطيات الناتجة عن تطبيقها يعود بفائدة عظيمة على المؤسسات خاصة فيما يتعلق بالمستثمرين المحتملين الذي توليهم المؤسسة اهتماما كبيرا .

أولا: ايجابيات طريقة التكلفة الجارية: ومن أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي :

-تتميز بالكفاءة العالية في تقييم الأصول غير النقدية في ظل ظروف التضخم، حيث تمكن من الوصول إلى قيم أكثر دقة وأكثر تعبيرا عن القيمة الحقيقية لهذه الأصول[2].

-تعتبر طريقة حديثة للقياس المحاسبي.

-تمثل وسيلة للحفاظ على رأس المال المادي.

-تستخدم كأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية[3].

ثانيا: سلبيات طريقة القيمة الجارية: تتمثل أهم الانتقادات الموجهة إلى القيمة الجارية فيما يلي:

–صعوبة تحديد القيمة الجارية بصفة دقيقة لكل عناصر القوائم المالية في وقت معين، وبالتالي فإنها تخضع للتقدير الشخصي في بعض الأحيان نظرا لأن بعض المنتجات لا تباع بشكل شائع، أو عدم وجود سوق شائع لمنتجات المؤسسة.

–إن القيمة الجارية ليست دائما مماثلة للقيمة السوقية العادلة،حيث أن قيمة الأصل تعتبر دالة في التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة عنه،ومع ذلك فإن القيمة الجارية لا تكتسب بالضرورة الزيادة في الخدمات المحتملة لذلك الأصل،وغالبا لا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر القوة الشرائية في نماذج القيمة الجارية[4].

–إن التخلي عن قاعدة تحقق الإيراد بالبيع وافتراض تصفية موارد المؤسسة عند إتباع طريقة أسعار الخروج الجارية يتعارض مع الفرض السائد باستمرارية المؤسسة.

-إن نموذج القيمة الجارية يتجاهل التغير في القوة الشرائية للبنود النقدية، وكذا التغير في القوة الشرائية العامة[5].

الفرع الثالث: تقييم طريقة القيمة الجارية المعدلة

---

[1]-حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 400.

[2]- تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص181.

[3]- سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص299.

[4]- شعيب شنوف، مرجع سابق، ص165.

[5]- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص146.

أولا: إيجابيات طريقة القيمة الجارية المعدلة : تسمح هذه الطريقة بتحقيق المزايا التالية[1]:

-تساعد على إبراز التغيرات في المستويات العامة والخاصة في الأسعار، وبالتالي فهي تتفادى أخطاء التوقيت والقياس، كما تسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة وكفاءتها في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

-تتلاءم أكثر مع فرض الاستمرار، حيث تتيح للمؤسسة فرصة لاستبدال أصولها المستنفذة، كما تكون المعلومات المعدة على أساسها ملاءمة لاتخاذ القرارات.

- تسمح بإجراء العمليات الحسابية وعمليات المقارنة بين عناصر القوائم المالية كونها توفر التجانس بين مختلف العناصر.

- تهدف إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال؛ كما تسمح بتفادي كل من أخطاء التوقيت والقياس.

ثانيا: سلبيات طريقة القيمة الجارية المعدلة: رغم المزايا السابقة إلا أن هذه الطريقة لم تلقى تأييد من قبل المحاسبين بسبب[2]:

- غياب الموضوعية نظرا للاعتماد على التقدير في تحديد القيم الجارية في كثير من الحالات، كما أن اختيار الرقم القياسي المستخدم في التعديل سوف يتسم بالذاتية.

- غير قابلة للتحقق بسبب غياب مستندات الإثبات، واختلاف نتائجها بين العديد من الأشخاص.

- لا تتفق مع الكثير من المبادئ المحاسبية كمبدأ الحيطة والحذر، مبدأ تحقق الإيرادات، ومبدأ وحدة النقد.

- صعبة التطبيق في الواقع، فهي تتطلب الجهد، التكلفة والوقت كما تتطلب الدقة الكاملة في إعدادها.

[1]- بلال كيموش، مرجع سابق، ص84.

[2]- بلال كيموش، مرجع سابق، ص84.

خلاصة الفصل الثاني:

يلعب القياس المحاسبي دور مهم في توفير معلومات محاسبية ذات جودة تفيد مستخدميها في اتخاذ قرارات مناسبة، فكلما كان القياس المحاسبي موضوعي وملائم ولا يتسم بالتحيز كلما كانت المعلومات المنتجة صادقة وتعطي صورة وفية عن الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة.

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي يستند إليها النموذج المحاسبي نظرا لتوافقه مع الكثير من المفاهيم والمبادئ والفروض المحاسبية، إلا أنه يعاني من قصور كبير خاصة في ظل عدم ثبات وحدة النقد كأساس للقياس المحاسبي، مما دفع بالباحثين والمنظمات المحاسبية في الميدان المحاسبي إلى البحث عن طرق أخرى بديلة للقياس أكثر ملائمة وموثوقية ، وذلك عن طريق إتباع أحد نماذج القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة الجارية، والقيمة الجارية المعدلة، إذ نجد أن لكل نموذج مقوماته وخطواته تميزه عن غير من النماذج وهذا ما يجعل كل نموذج يختلف عن الآخر .

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

الفصل الثالث :

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز

– فرع المدية –

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية المفصلة ومن خلال الفصول السابقة المتمثلة في "أثر التضخم على القوائم المالية" و"المداخل المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية "، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى عرض الجانب التطبيقي للمؤسسة محل الدراسة، وللقيام بذلك وقع الاختيار على مؤسسة سونلغاز – فرع المدية- كونها من المؤسسات الرائدة في قطاع الطاقة الذي يمثل الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية:

- **المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز – فرع المدية-**
- **المبحث الثاني: معالجة القوائم المالية محل الدراسة**
- **المبحث الثالث: تعديل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز**

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز–فرع المدية–

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات العمومية الاستراتيجية في الجزائر، إذ تتربع على كامل التراب الوطني عن طريق مراكز التوزيع المنتشرة عبر ولايات الوطن هذا ما يسمح لها أن تكون من المؤسسات الرائدة التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية، حيث سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز –فرع المدية–.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى التعريف بالمؤسسة وأهدافها بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: تعريف مؤسسة سونلغاز – فرع المدية –

هي مؤسسة مختصة في مجال توزيع الكهرباء والغاز في أنحاء ولاية المدية تقوم بمهامها وفقا للصلاحيات المخولة لها من طرف مؤسسة توزيع الوسط، وقد تم إنشاؤها سنة 1971 بعدما كانت ولاية المدية تندرج ضمن مديرية البليدة، ويقع مقرها بمركز ولاية المدية مقابل مستشفى محمد بوضياف، وفي جويلية 2004 أصبحت شركة جهوية، تعمل على ضمان التسيير الإداري واستغلال شيكات الكهرباء من نوع الضغط المالي والضغط المتوسط والضغط المنخفض، وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها.

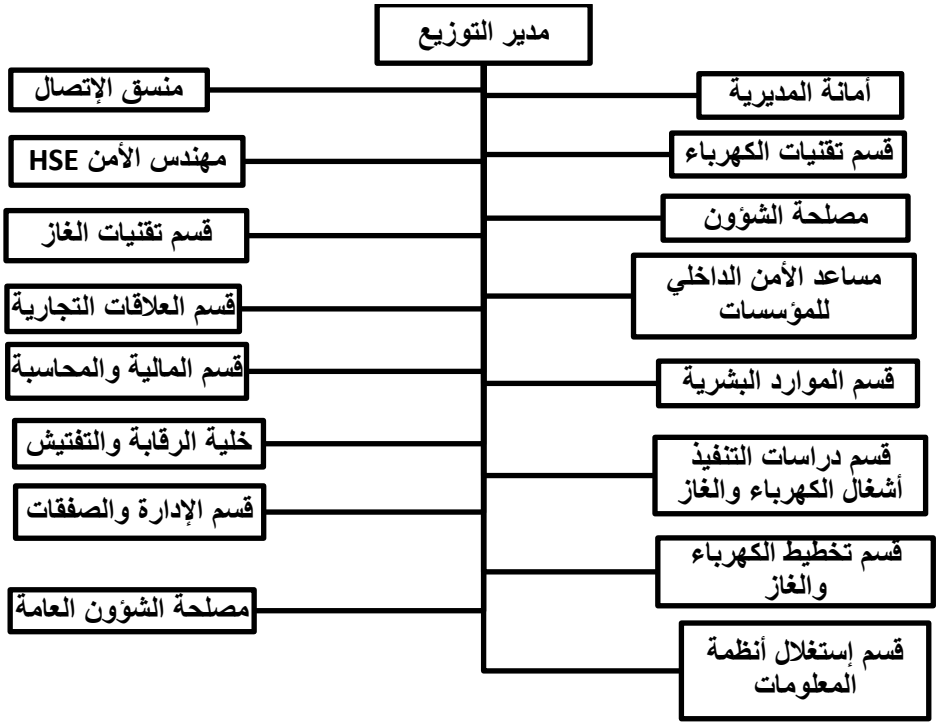
الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

- السهر على تقديم وتطوير وتحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن.
- تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية وتفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية.
- إنجاز المخططات الاستثمارية في آجالها المحددة.
- توفير بيئة عمل على تحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها وتحقيق أكبر أرباح ممكنة.
- مراعاة الجانب الاجتماعي تماشيا مع أهداف الشركة الأم.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز – فرع المدية–

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز



المصدر: رئيس قسم المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز– فرع المدية–

المطلب الثاني: تقديم مديرية المالية والمحاسبة(DFC)

الفرع الأول: مهام ووظائف مديرية المالية والمحاسبة

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة (قيد الدراسة) بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذل الضمان الاجتماعي وإعداد الموازنات التقديرية، إعداد جدول التقارب البنكي والقيام بالمراقبة الدورية لمختلف الأقسام، ويتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

1- المصلحة المالية: المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

2- مصلحة الاستغلال المحاسبي: تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات ومعالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية وتحديج النتيجة.

3- مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير: وتقسم أعمالها إلى قسمين:

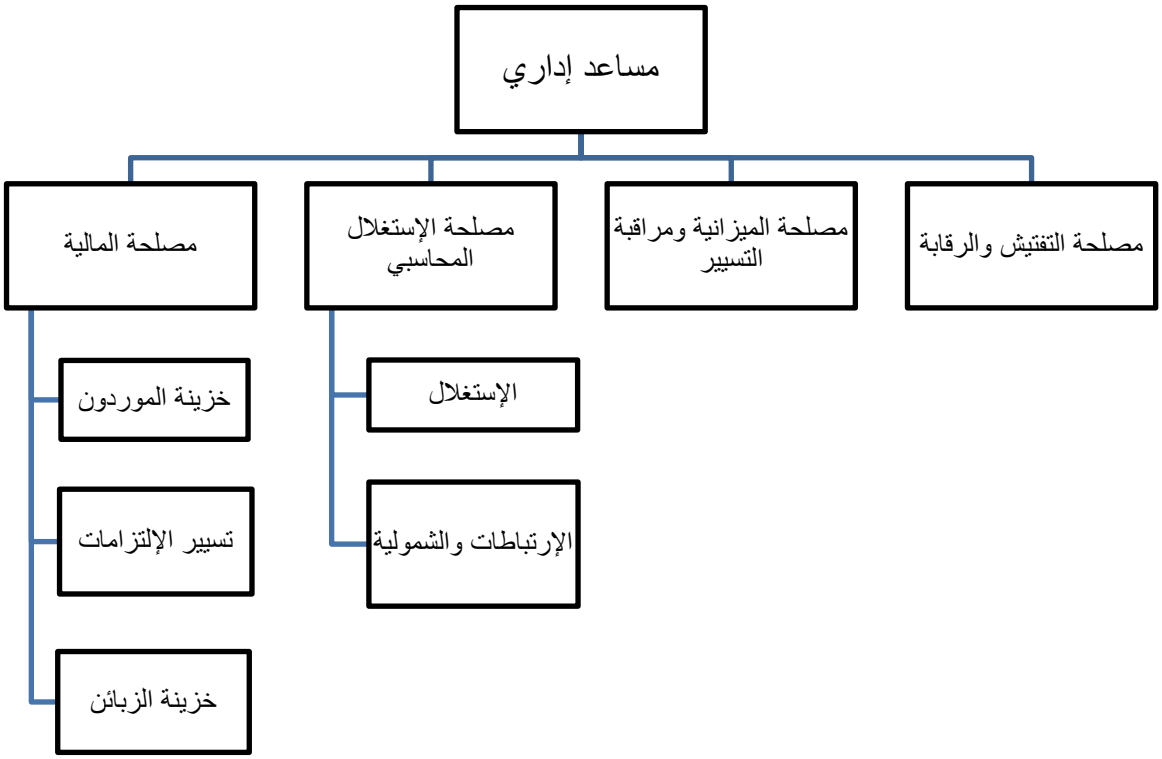
أ- الموازنات التقديرية: تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة.

ب- مراقبة التسيير: مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابه واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4- مصلحة الفحص والمراقبة: تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدة احترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة (DFC)

شكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: رئيس قسم المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز- فرع المدية-

المبحث الثاني: معالجة القوائم المالية محل الدراسة

سنتناول في هذا المبحث تقديم القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز في المطلب الأول، وإجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية للمؤسسة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: تقديم القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز – فرع المدية–

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تقديم كل من قائمتي المركز المالي والدخل لسنتي2018-2019.

الفرع الأول: تقديم قائمة المركز المالي لسنتي 2018–2019.

سيتم استعراض قائمة المركز المالي لسنة 2018-2019.

أولا: قائمة المركز المالي لسنة 2018: تتكون قائمة المركز المالي لمؤسسة سونلغاز لسنة 2018 من البنود الموضحة في الجدول التالي:

1– تقديم ميزانية الأصول لسنة 2018:

جدول رقم (3–1): ميزانية الأصول لسنة 2018.

الأصول	إجمالي السنة	رصيد الإهتلاك	صافي 2018	صافي 2017
أصول غير جارية	-	-	-	-
فارق الإقتناء	-	-	-	-
تثبيتات معنوية	-	-	-	-
تكاليف تطوير التثبيتات	-	-	-	-
تثبيتات مادية	-	-	-	-
أراضي	10034098.58	-	10034098.58	10034098.58
تهيأت و ترميمات الأراضي	69973332.00	46628313.95	23345018.05	18952448.18
مباني	572238869.27	144905550.72	427333345.55	386914865.75
منشآت تقنية و معدات و أدوات	25634716151.44	12990716597.44	12643999554.00	10882205763.04
تثبيتات معنوية أخرى	2110397899.29	944754506.41	1165643392.88	1016012439.97
تثبيتات جاري إنجازها	1401445706.58	-	1401445706.58	3152120270.34
تثبيتات مالية	-	-	-	-
سندات موضوعة موضع معادلة	-	-	-	-
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة	-	-	-	-
قروض و أصول مالية	-	-	-	-

أخرى غير جارية				
حساب الارتباطات	-	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	**29798806084.16**	**14127004968.52**	**15671801115.64**	**15466239885.86**
أصول جارية	-	-	-	-
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة	-	-	-	-
الزبائن	2963866226.68	281012961.37	2682873265.31	3386753853.06
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	1934100.99	-	1934100.99	1140450.99
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	-	-	-	-
المدينون الآخرون	23528374.43	1899396.95	21628977.48	13543125.37
الضرائب و ما شابهها	63429365.75	-	63429365.75	32267090.40
حسابات جارية أخرى	-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها	-	-	-	-
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	-	-	-	-
الخزينة	113645900.09	1087441.64	112558458.45	195151120.61
مجموعالأصول الجارية	**3166423967.94**	**283999799.96**	**2882424167.98**	**3628588640.43**
المجموع العام للأصول	**32965230052.10**	**14411004768.48**	**18554225283.62**	**19095095526.29**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملحق رقم (1)

2- تقديم ميزانية الخصوم لسنة 2018:

جدول رقم(3-2): ميزانية الخصوم لسنة 2018.

الخصوم	صافي 2018	صافي 2017
رؤوس الأموال الخاصة	-	-
رأس مال غير مستعان به	-	-
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة	-	-
فوارق إعادة التقييم	609178902.10	609178902.10
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع	-1006205070.86	-
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-	-
حصة الشركة المدمجة	12214185514.19	10565442810.68
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	11817159345.43	11174621712.78
الخصوم غير الجارية	-	-
قروض و ديون مالية	92300488.76	87885576.56
ديون أخرى غير جارية	-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	3825382556.07	3275312692.52
مجموع الخصوم غير الجارية	3917683044.83	3363198296.08
الخصوم الجارية	-	-
موردون و حسابات ملحقة	575542771.46	1196785654.52
ضرائب ديون أخرى	52558873.82	51003669.04
حسابات مدينة أخرى و استخدامات مماثلة لشركات المجمع و الشركاء	-	-
ديون أخرى	2191281248.08	3309486220.87
خزينة سلبية	-	-
مجموع الخصوم الجارية	**2819382893.36**	**4557275544.43**
المجموع العام للخصوم	**18554225283.62**	**19095095526.62**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

ثانيا: قائمة المركز المالي لسنة 2019: تتكون قائمة المركز المالي لمؤسسة سونلغاز لسنة 2019 من البنود الموضحة في الجدول التالي:

1- تقديم ميزانية الأصول لسنة 2019

جدول رقم(3-3): ميزانية الأصول لسنة 2019.

الأصول	إجمالي السنة	رصيد الإهتلاك	صافي 2019	صافي 2018
أصول غير جارية	-	-	-	-
فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي	-	-	-	-
تثبيتات معنوية	-	-	-	-
تكاليف تطوير التثبيتات	-	-	-	-
تثبيتات مادية	-	-	-	-
أراضي	10034098.58	-	10034098.58	10034098.58
تهيأت و ترميمات الأراضي	75461600.00	48170458.15	27291141.85	23345018.05
مباني	572238896.27	156827433.33	415411462.94	427333345.55
منشآت تقنية ومعدات وأدوات	26763644708.13	13740173274.62	13023471433.51	12643999554.00
تثبيتات معنوية أخرى	2193868673.69	999015364.35	1194853273.34	1165643392.88
تثبيتات جاري إنجازها	1178611484.68	-	1178611484.68	1401445706.58
تثبيتات مالية	-	-	-	-
سندات موضوعة موضع معادلة	-	-	-	-
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة	-	-	-	-
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	-	-	-	-
حساب الارتباطات	-	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	**30793859425.35**	**14944186530.45**	**15849672894.90**	**15971801115.64**
أصول جارية	-	-	-	-
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة	-	-	-	-
الزبائن	2805861672.41	194428198.16	2611433474.25	2682873265.31
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	977850.99	-	977850.99	1934100.99
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	-	-	-	-
المدينون الاخرون	31765146.56	7375365.66	24389780.90	21628977.48
الضرائب و ما شابهها	46805713.59	-	46805713.59	63429365.75
حسابات جارية أخرى	-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها	-	-	-	-
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	-	-	-	-
الخزينة	104771186.66	1074838.02	103696348.64	112558458.45
مجموع الأصول الجارية	**2990181570.21**	**202878401.84**	**2787303168.27**	**2882424167.98**
المجموع العام للأصول	**33784040995.56**	**15147064932.29**	**18636976063.27**	**18554225283.62**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملحق رقم (3)

2- تقديم ميزانية الخصوم لسنة 2019

جدول رقم(3-4): ميزانية الخصوم لسنة 2019.

الخصوم	صافي 2019	صافي 2018
رؤوس الأموال الخاصة	-	-
رأس مال غير مستعان به	-	-
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة	-	-
فوارق إعادة التقييم	609178902.10	609178902.10
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع)	-	-
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-10201486.06	-
حصة الشركة المدمجة	11487292354.69	11207980443.33
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	12086269770.73	11817159345.43
الخصوم غير الجارية	-	-
قروض و ديون مالية	98725220.81	92300488.76
ديون أخرى غير جارية	-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	4017835667.44	3825382556.07
مجموع الخصوم غير الجارية	416560888.25	3917683044.83
الخصوم الجارية	-	-
موردون و حسابات ملحقة	775309444.31	575542771.46
ضرائب ديون أخرى	55538967.81	51558873.82
حسابات مدينة أخرى و استخدامات مماثلة لشركات المجمع و الشركاء	-	-
ديون أخرى	2191821248.8	1603296992.17
خزينة سلبية	-	-
مجموع الخصوم الجارية	2434145404.29	2819382893.36
المجموع العام للخصوم	18636976063.27	18554225283.62

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملحق رقم (4).

الفرع الثاني: تقديم قائمة الدخل لسنتي 2018-2019: سيتم استعراض جدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019 في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-5): جدول حسابات النتائج لسنة 2018-2019.

البيان	ملاحظة	صافي 2019	صافي 2018
رقم الأعمال		4909295145.57	4997104574.49
إعانات الاستغلال		3988328.64	-
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		-	-
1- إنتاج السنة المالية		1815640037.08	2145798607.36
المشتريات المستهلكة		-82436323.03	-62671652.77
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		-389672566.72	-364605221.13
2- استهلاك السنة المالية		-1391762250.72	-1299812684.81
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		423844786.36	845985922.55
أعباء المستخدمين		-1161074364.78	-941875481.88
الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة		-92248457.43	-95107502.31
4- الفائض الإجمالي للاستغلال		-829445035.85	-190997061.64
المنتجات العملياتية الأخرى		193789682.09	169738070.32
الأعباء العملياتية الأخرى		-8268953.29	-618716.43
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		-1058445822.17	-1050655839.35
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		213064559.98	66784472.97
5- النتيجة العملياتية		-1489306389.24	-1005749074.13
المنتوجات المالية		-176697.39	-455996.73
الأعباء المالية		00	00
6- النتيجة المالية		-176697.39	-455996.73
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		-1489483086.63	-100620507.86
الضرائب المؤجلة دفعها عن النتائج العادية		-	-
الضرائب المؤجلة (تغييرات جدول النتائج العادية		-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية		5320146896.28	5233627117.78
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-6809629982.91	-6239832188.64
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-1489483086.63	-100620507.86
9- النتيجة الغير عادية		-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**-1489483086.63**	**-100620507086**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملحق رقم (5).

المطلب الثاني: إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية محل الدراسة

في هذا المطلب سنوضح الأسباب التي دفعتنا لاختيار النموذج المقترح لتعديل القوائم المالية، وخطوات تطبيق هذا الموذج، بالإضافة إلى التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية لقائمة المركز المالي.

الفرع الأول: أسباب اختيار النموذج المقترح

تطرقنا في الفصل السابق إلى ثلاثة نماذج يمكن استخدامها في تعديل القوائم المالية، والمتمثلة في نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، والقيمة الجارية ونموذج القيمة الجارية المعدلة، وقد وقع اختيارنا على النموذج الأول لاتخاذه كأساس في تعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، وذلك نظرا للأسباب التالية:

– يعتبر النموذج الوحيد الذي يتلاءم مع معطيات البيئة الاقتصادية الجزائرية، نظرا لسهولة الحصول على الأرقام القياسية التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء، بعكس النماذج الأخرى والتي وإن تعددت طرق قياسها إلا أنه تكتنفها العديد من الصعوبات أبسطها توفر سوق مالي نشط، وهذا ما تفتقده البيئة الاقتصادية الجزائرية.

– يمكن تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة بدقة، خاصة إذا ما توفر تاريخ الحصول على كل أصل.

– تعتبر من الطرق الشاملة في تعديل القوائم المالية، فهي لا تكتفي بتعديل البنود غبر النقدية فقط، وإنما تهتم أيضا بحساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.

– سهلة التطبيق مقارنة مع نموذج القيمة الجارية المعدلة، حيث يعتمد هذا الأخير على الجمع بين النموذجين السابقين (نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، ونموذج تكلفة الجارية).

– تعتبر من بين النماذج التي أوصى بها المعيار رقم 29" التقارير المالية في الاقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفع"، رغم أن الجزائر لا تعاني من معدلات تضخم جامحة.

الفرع الثاني: خطوات تطبيق النموذج المقترح

لتعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، سيتم تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية وذلك بإتباع مجموعة من الخطوات التالية :

– توفير القوائم الملية محل الدراسة، وكذا بعض المعلومات التي تساعدنا في تطبيق النموذج (الملاحق).

– توفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلكين على المستوى الوطني، والتي تم إعدادها من طرف الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)، وقد قام هذا الأخير بحساب الأرقام القياسية الشهرية لأسعار المستهلكين باستعمال طريقة لاسبيرز، حيث تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند حتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية.

– التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية للمؤسسة.

– تعديل الميزانية، انطلاقا من تعديل التكلفة التاريخية لأصول الثابتة واهتلاكاتها.

– تعديل جدول حسابات النتائج، انطلاقا من حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.

مع الإشارة إلى أن الأرقام القياسية التي تم الاعتماد عليها، ينشرها الديوان الوطني للإحصاء سنويا، بالاعتماد على مراقبة الأسعار لعينة مكونة من 12150 أسرة موزعة على 17 مدينة وقرية تمثل مناطق مختلفة من الوطن، كما يتكون المؤشر من 261 صنف تم اختيارهم على أساس معايير مثل النفقات السنوية، تكرارها وجدواها، وتحسب الأرقام القياسية استنادا إلى سنة الأساس 1989، لكن نظرا لظهر أنوع جديدة من المنتجات فقد تم تغيير سنة الأساس لتصبح 2001[1].

من المستحب أن تكون سنة الأساس المستخدمة في حساب الأرقام القياسية على فترة زمنية قصيرة وليس في الماضي، لذلك فقد تم تحديث الأرقام القياسية التي سنة أساسها 1989 بسنة 2001، باستخدام المعادلة التالية:

الرقم القياسي المصحح باعتبار سنة الأساس 2001= الأرقام القياسية للسنوات المختلفة المقابلة لفترات القديمة/الرقم القياسي لفترة الأساس الجديدة.

الفرع الثالث: التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية

من الضروري عند التعديل التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية للميزانية وذلك لاختلاف معالجة كل منها، واعتمادا على الميزانية الخاصة بمؤسسة سونلغاز تم التمييز بين هذه العناصر، حيث تشمل البنود النقدية على كافة المفردات التي تكون بطبيعتها مدونة بالقيم الجارية ولا تحتاج إلى أي تعديل فهي تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية ولا تتأثر بالتغير في القوة الشرائية للنقود، أما البنود غير النقدية فتشمل كافة البنود التي تحتاج إلى تعديل وتحويل إلى القيم الجارية، وهذا مثل ما يوضحه الجدول التالي:

[1]-متاح على الموقع: www.ons.dz. تم الإطلاع بتاريخ 2-09-2020، على الساعة 17.00.

الجدول رقم (3-6): التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لمؤسسة سونلغاز.

	البنود النقدية	البنود غير النقدية
الأصول	**الأصول الجارية:** – الزبائن. – المدينون الآخرون. – الضرائب وما شابهها – الخزينة	**الأصول غير الجارية:** – الأراضي. – تهيأت وترميمات المباني. – المباني. – منشآت تقنية ومعدات وأدوات. – تثبيتات جاري إنجازها. – تثبيتات معنوية أخرى. **الأصول الجارية:** – المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ.
الخصوم	**الخصوم غير الجارية:** – قروض وديون مالية. – مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا. **الخصوم الجارية:** – موردون والحسابات الملحقة. – ضرائب ديون أخرى. – ديون أخرى.	**الأموال الخاصة:** – فوارق إعادة التقييم. – رؤوس أموال خاصة أخرى. – حصة الشركة المدمجة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز .

من خلال الجدول يتضح أن الأصول النقدية تشمل الأصول الجارية ما عدا المخزون، أما الخصوم النقدية فتشمل كل من الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية لأنها محددة المقدار، وتتمثل الأصول غير النقدية في الأصول غير الجارية والمخزون، أما الخصوم غير النقدية فتشمل جميع بنود الأموال الخاصة.

المبحث الثالث: تعديل القوائم المالية محل الدراسة

بعد توفير مجموعة القوائم المالية المراد تعديلها، وانطلاقا من مجموعة الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك المبنية في الملحق رقم (6)، سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى تعديل كل من قائمتي المركز المالي والدخل لسنتي 2018 و2019 على التوالي، وهذا باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك.

المطلب الأول: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2018–2019

في هذا المطلب سنقوم بتعديل كل من الأصول الثابتة والاهتلاكات الخاصة بها، حيث تم تقييم الأصول الثابتة لمؤسسة سونلغاز وفق التكلفة التاريخية التي لا تأخذ بعين الاعتبار أي تغيير يحصل على قيمة الأصول منذ ذلك التاريخ، لذلك سيتم تعديل تلك القيم التاريخية بالاستناد على الأرقام القياسية التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء وذلك وفق للمعادلة التالية:

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

ولتطبيق هذه المعادلة يتطلب منا معرفة تاريخ اقتناء كل أصل من الأصول الثابتة، ونظرا لتعذر الحصول على معلومات خاصة بتاريخ الاقتناء لكل أصل في المؤسسة ، قمنا باستخدام تاريخ إعادة التقييم كأساس لاستخراج الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك، ومن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة أنها تقوم بإعادة تقييم استثماراتها كل 3 سنوات، وبافتراض أن المؤسسة قامت بإجراء عملية إعادة تقييمها في سنة 2016، وعليه سيتم تعديل مختلف البنود انطلاقا من هذا الأساس، وسيتم إتباع نفس الإجراءات التي تم توضيحها فيما سبق.

الفرع الأول: تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات لسنة 2018

من خلال الجدول التالي سيتم تعديل القيم الصافية للأصول الثابتة والاهتلاكات المؤثرة على نتيجة الدورة باستعمال الرقم القياسي العام لأسعار للمستهلكين، والرقم القياسي لسنة إعادة التقييم.

الجدول رقم (3–7): تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2018

الأصول	التكلفة التاريخية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي في آخر سنة 2018	الرقم القياسي في تاريخ إعادة التقييم	التكلفة التاريخية المعدلة	الاهتلاكات المعدلة	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأراضي	10034098,58		10034098,58	**213,6**	**199,4**	10748663,27		10748663,27
تهيآت وترميمات الأراضي	69973332	46628313,95	23345018,05	**213,6**	**199,4**	74956387,74	49948885,96	25007501,78
مباني	572238896,3	144905550,7	427333345,6	**213,6**	**199,4**	612990111,6	155224802,6	457765309
منشآت تقنية ومعدات وأدوات	25634716151	12990716597	12643999554	**213,6**	**199,4**	27460257623	13915832825	13544424798
تثبيتات معنوية أخرى	2110397899	944754506,4	1165643393	**213,6**	**199,4**	2260687017	1012033915	1248653103
تثبيتات جاري إنجازها	14014457091		1401445707	**213,6**	**199,4**	15012477606		1501247758
المجموع	**29798806084.16**	**14127004968.52**	**15671801115.64**	**213.6**	**199.4**	**16787847133**	**15133040428**	**16787847133**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3–1)، والملحق رقم (6)

ملاحظات على الجدول:

– تم تعديل جميع الأصول الثابتة بالاستناد على تاريخ إعادة التقييم، وذلك بضرب القيمة الصافية للأصل في الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية على الرقم القياسي لسنة إعادة التقييم، فمثلا عدلت القيمة الصافية للمنشآت التقنية والمعدات والأدوات كما يلي:

12643999554×(199.4/213.6)= 1354424798.

– يظهر من الجدول أن جميع قيم المحاسبية الصافية المعدلة للأصول الثابتة ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية بحيث نجد أن:

– القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة:**1116046017**.

حيث قدرت قيمتها التاريخية (**29798806084.16**)، في حين قدرت قيمتها التاريخية المعدلة (**1678747133**)

– مخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: **1544796147**.

حيث قدرت قيمتها التاريخية (**14127004968.52**)، بينما قدرت قيمتها التاريخية المعدلة (**15133040428**).

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن الأصول تظهر بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية، وأن القيم التاريخية المعدلة لأقساط الاهتلاك تفوق بكثير قيمها التاريخية، أي أن التكلفة التاريخية لتلك الاهتلاكات تظهر بأقل من قيمتها الحقيقية مما يجعل المؤسسة تتحمل أعباء أقل من المبلغ الواجب تحمله فعلا، وهذا ما يساهم في تشكيل أرباح صورية، ودفع ضرائب إضافية، كما أن تلك الأقساط المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لا تلبي الغرض من تشكيلها وهو إحلال الأصول المهتلكة، فهناك فرق شاسع بين القيمة التاريخية لأقساط الاهتلاك والقيمة المعدلة للأصول الثابتة وبالتالي فإن التضخم يلعب دورا كبيرا في تضليل القيمة الحقيقية للأصول الثابتة.

الفرع الثاني: تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات لسنة 2019

من خلال الجدول التالي سيتم تعديل القيم الصافية للأصول الثابتة والاهتلاكات بنفس الطريقة المعتمدة في السنة السابقة.

الجدول رقم (3–8): تعديل الأصول الثابتة والاهتلاكات وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2019

الأصول	التكلفة التاريخية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي في آخر سنة 2019	الرقم القياسي في تاريخ إعادة التقييم	التكلفة التاريخية المعدلة	الاهتلاكات المعدلة	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأراضي	10034098,58		10034098,58	**219,4**	**199,4**	11040527,73		11040527,73
تهيآت وترميمات الأراضي	75461600	48170458,15	27291141,85	**219,4**	**199,4**	83030466,6	53001998,59	30028468,01
مباني	572238896,3	156827433,3	415411462,9	**219,4**	**199,4**	629634974,1	172557366,5	457077607,7
منشأت تقنية ومعدات وأدوات	26763644708	13740173275	13023471434	**219,4**	**199,4**	29448062432	15118325057	14329737375
تثبيتات معنوية أخرى	2193868638	999015364,4	1194853273	**219,4**	**199,4**	2413915642	1099217507	1314698135
تثبيتات جاري إنجازها	1178611485		1178611485	**219,4**	**199,4**	1296827281		1296827281
المجموع	**30793859425.35**	**14944186530.45**	**15849672894.90**	**219.4**	**199.4**	**17439117530**	**16443101930**	**17439409394**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3–3)، والملحق رقم (6).

ملاحظات على الجدول:

– تم تعديل جميع الأصول الثابتة بالاستناد على تاريخ إعادة التقييم، وذلك بضرب القيمة الصافية للأصل في الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية على الرقم القياسي لسنة إعادة التقييم، فمثلا عدلت القيمة الصافية للمنشآت التقنية والمعدات والأدوات كمايلي:

130234714×(199.4/219.4)= 143229737375.

– يظهر من الجدول أن جميع قيم المحاسبية الصافية المعدلة للأصول الثابتة ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية بحيث نجد أن:

– القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: **1589736499**.

حيث قدرت قيمتها التاريخية (**15849672894.90**)، في حين قدرت قيمتها المعدلة (**17439409394)**

– مخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: **1498915399**

حيث قدرت قيمتها التاريخية (**14944186530.45**)، بينما قدرت قيمتها بعد تعديلها(**16443101930)**

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن الأصول تظهر بقيمة محاسبية تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية، وأن القيم التاريخية المعدلة لأقساط الاهتلاك تفوق بكثير قيمها التاريخية، أي أن تكلفة التاريخية لتلك الاهتلاكات تظهر بأقل من قيمتها الحقيقية مما يجعل المؤسسة تتحمل أعباء أقل من المبلغ الواجب تحمله فعلا، وهذا ما يساهم في تشكيل أرباح صورية، ودفع ضرائب إضافية، كما أن تلك الأقساط المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لا تلبي الغرض من تشكيلها وهو إحلال الأصول المهتلكة، فهناك فرق شاسع بين القيمة التاريخية لأقساط الاهتلاك والقيمة المعدلة للأصول الثابتة وبالتالي فإن التضخم يلعب دورا كبيرا في تضليل القيمة الحقيقية للأصول الثابتة.

ملاحظة:

بالنسبة للمخزونات فإنه لا يوجد تعديل، وذلك راجع لكون المؤسسة مؤسسة تجارية تبيع منتوجات الطاقة للكهرباء والغاز باعتبارها منتوجات غير مخزنة لا يتم إدخالها للمخازن أي ما يتم شراءه يباع دون إجراء أي تغيير عليها، فالمخزونات المسجلة في الميزانية عبارة عن وصولات البنزين وكمية جد محدودة من وسائل الوقاية، حيث تمثل المخزونات 0.01 من مجموع الأصول.

المطلب الثاني: تعديل قائمة الدخل لسنة 2018–2019

من خلال هذا المطلب سيتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لكل من سنتي 2018-2019.

الفرع الأول: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2018

تتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لكل سنة من السنتين عن طريق مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة، مع الأخذ بعين الاعتبار صافي التغير في البنود النقدية خلال نفس الفترة، ومدى التغير في مؤشر المستوى العام للأسعار، ويتم ذلك بالاستناد على المعلومات المقتبسة من جدول قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمؤسسة محل الدراسة، ولحساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقود، سنتبع الخطوات التالية:

– حساب صافي المركز النقدي في بداية الفترة:

لحساب صافي المركز النقدي في بداية الفترة (2018/1/1)، سنعتمد على الميزانية الختامية لسنة 2017 التي تعد ميزانية افتتاحية لسنة 2018، وذلك بحساب الفرق بين مجموع الأصول النقدية والخصوم النقدية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3–9): صافي المركز النقدي للبنود النقدية في بداية الفترة لسنة 2018.

البيان	الأصول النقدية 2018	الخصوم النقدية 2018	الرصيد
الزبائن	2682873265.31		
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1934100.99		
المدينون الآخرون	21628977.48		
الضرائب وما شابهها	63429365.75		
الخزينة	112558458.45		
القروض والديون المالية		92300488.76	
مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا		3825382556.07	

موردون وحسابات ملحقة		575542771.46	
ضرائب ديون أخرى		52558873.82	
ديون أخرى		2191281248.08	
المجموع	**2882424168**	**6737065938**	
صافي المركز النقدي في بداية الفترة			**-3854641770.21**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3–1).

وانطلاقا من الجدول أعلاه سيتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3–10):حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2018.

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
صافي المركز النقدي في بداية الفترة	**–3854641770.21**	208.6 /213.6	**–3947034909**
تضاف إليه المصادر النقدية:			
المبيعات	4997104574.49	212.1/213.6	5032444776
إيرادات مختلفة	169738070.32	212.1/213.6	170938481
إيرادات مالية	-455996.73	212.1/213.6	-459221.6008
استرجاع خسائر القيمة عن المؤونات	66784472.97	212.1/213.6	67258781.83
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	**5233171121**		**5270182817**
تطرح منه الاستخدامات النقدية:			

المشتريات مصاريف الخدمات مصاريف المستخدمين الضرائب والرسوم مصاريف مختلفة مخصصات الاهتلاكات والمؤوونات	-62671652.77 -364605221.13 -941875481.88 -95107502.31 -618716.43 -1050655839.35	212.1/213.6 212.1/213.6 212.1/213.6 212.1/213.6 212.1/213.6 212.1/213.6	63025729.9 -367183758.7 -948536553.1 -95780115.48 -623092.0766 -1058086220
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة.	**2515544413**		**2407184009**
صافي المركز النقدي في نهاية الفترة	**-1137015062**	**صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة**	**-1084036101**
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			**-1137015062**
مكاسب القوة الشرائية			**-52978961**

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-5)، والملحق رقم (6)

ملاحظات على الجداول:

- تم تعديل صافي المركز النقدي في بداية الفترة باستخدام الرقم القياسي في ديسمبر 2018 منسوبا إلى الرقم القياسي في ديسمبر 2017 وفق المعادلة التالية:

صافي المركز النقدي أول الفترة المعدلة = صافي المركز النقدي أول الفترة×(الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2018/ الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2017).

– تم تعديل المصادر والاستخدامات النقدية باستخدام الرقم القياسي في نهاية سنة 2018 منسوبا إلى متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة وذلك من خلال:

–تم تعديل المقبوضات النقدية على أساس افتراض أن جميع المقبوضات النقدية قد حدثت على مدار السنة وبصفة متكررة ومتساوية، وتم تعديلها وفق العلاقة التالية:

بند المقبوضات المعدلة= بند المقبوضات النقدية التاريخية × (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2018/ متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك خلال السنة).

– تم تعديل المدفوعات النقدية على أساس المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة حيث يتم تسديد الضرائب والرسوم المماثلة قبل 20 من الشهر الموالي لكل شهر أي أنها تسدد بصفة دورية ومتساوية، أما باقي المدفوعات فيتم افتراض أنها تتم من خلال السنة وبصفة متكررة ومتساوية، ويتم تعديلها بنفس العلاقة السابقة.

– تحسب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية انطلاقا من الفرق بين صافي المركز النقدي التاريخي والمعدل، فإذا كان صافي المركز النقدي التاريخي أقل من صافي المركز النقدي المعدل، تكون المؤسسة قد تحملت خسائر في القوة الشرائية أما إذا زاد صافي المركز النقدي التاريخي تكون المؤسسة قد حققت مكاسب في القوة الشرائية، وبالرجوع إلى الجدول يظهر أن صافي المركز النقدي التاريخي نهاية 2018 قدر بـ (**1137015062–**)

وبالتالي فإن المؤسسة تحملت مكاسب في القوة الشرائية تقدر ب(**52978961–**)، لأن صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة (**1137015062–**) أكبر من صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة(**1084036101–**)، **أي أن الخصوم النقدية أكبر من الأصول النقدية.**

الفرع الثاني: حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2019

بنفس الخطوات السابقة سيتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لسنة 2019، حيث يمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2019 صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2018، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية الخاصة بسنة 2019 بناء على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2019 على النحو التالي:

الجدول رقم (3–11):حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية لسنة 2019.

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
صافي المركز النقدي في بداية الفترة	**–1137015062**	**213.6/219.4**	**–1167889066**
تضاف إليه المصادر النقدية:			
المبيعات	4909295145.57	**218.25/219.4**	493511922
إيرادات مختلفة	169738070.32	**218.25/219.4**	170632451.9
إيرادات مالية	-455996.73	**218.25/219.4**	-458399.4619
استرجاع خسائر القيمة عن المؤونات	66784472.97	**218.25/219.4**	67136372.83
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	**5145361692**		**730822347.3**
تطرح منه الاستخدامات النقدية:			
المشتريات	-62671652.77	**218.25/219.4**	-63001881.41
مصاريف الخدمات	-364605221.13	**218.25/219.4**	366526394.1
مصاريف المستخدمين	-941875481.88	**218.25/219.4**	946838399.6
الضرائب والرسوم	-95107502.31	**218.25/219.4**	-95608641.5
مصاريف مختلفة	-618716.43	**218.25/219.4**	-621264.9487
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	1050655839.35	**218.25/219.4**	-1056191941
إجمالي الاستخدامات النقدية	**–414222735.4**		**97941064.84**

خلال الفترة			
صافي المركز النقدي في نهاية الفترة	**4422569365**	**صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة**	**-535007783.5**
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			**4422569365**
خسائر القوة الشرائية من البنود النقدية			**4957577149**

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-5)، والملحق رقم (6)

ملاحظات على الجدول:

- تم تعديل كل من صافي المركز النقدي في بداية فترة 2019 والمصادر النقدية والمدفوعات النقدية بنفس الطريقة التي تم اعتمادها في السنة السابقة (2018).

- بالرجوع إلى الجدول يظهر أن صافي المركز النقدي التاريخي نهاية 2019 قدر بـ (**4422569365**)

وبالتالي فإن المؤسسة تحملت خسائر في القوة الشرائية تقدر بـ (**4957577149**)، لأن صافي المركز النقدي

في نهاية الفترة (**4422569365**)أقل من صافي المركز النقدي المعدل في نهاية الفترة(**-535007783.5**)، **أي أن الأصول النقدية أكبر من الخصوم النقدية.**

المطلب الثالث: القوائم المالية بعد التعديل

سنتناول في هذا المطلب إلى عرض كل من قائمة المركز المالي المعدلة وقائمة الدخل المعدلة لكل من السنتين على التوالي.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي المعدلة

بعد تعديل التكلفة التاريخية لكل من الأصول الثابتة والاهتلاكات الخاصة بها، سيسهل علينا تعديل التكلفة التاريخية للبنود الظاهرة في قائمة المركز المالي، حيث سيتم تعديل البنود غير النقدية فقط، أما البنود غير النقدية فلا يتم تعديلها لأنها تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية.

أولا: قائمة المركز المالي المعدلة لسنة 2018: سيتم تعديل التكلفة التاريخية للأصول والخصوم كما يلي:

1- تعديل ميزانية الأصول لسنة 2018

الجدول رقم (3-12): الأصول المعدلة لسنة 2018.

الأصول	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
الأصول غير جارية			
فارقالاقتناء	-	-	-
تثبيتات معنوية	-	-	-
تكاليف تطوير التثبيتات	-	-	-
تثبيتات مادية			
أراضي	10034098,58	**الجدول (3-7)**	10748663,27
تهييأت و ترميمات الأراضي	23345018,05	**الجدول (3-7)**	25007501,78
مباني	427333345,6	**الجدول (3-7)**	457765309
منشأت تقنية و معدات و أدوات	12643999554	**الجدول (3-7)**	13544424798
تثبيتات معنوية أخرى	1165643393	**الجدول (3-7)**	1248653103
تثبيتات يجرى إنجازها	1401445707	**الجدول (3-7)**	1501247758
تثبيتات مالية	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	**15671801116**		**16787847133**
الأصول جارية			
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة			
الزبائن	2682873265	**213,6/213,6**	2682873265
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	1934100,99	**213,6/213,6**	1934100,99
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	-	-	-
المدينون الآخرون	21628977,48	**213,6/213,6**	21628977,48
الضرائب و ما شابهها	63429365,75	**213,6/213,6**	63429365,75
حسابات جارية أخرى	-	-	-
الموجودات و ما شابهها	-	-	-
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	-	-	-
الخزينة	112558458,5	**213,6/213,6**	112558458,5
مجموع الأصول الجارية	**2882424168**	-	**2882424168**
المجموع العام للأصول	**18554225283.62**		**22552695469**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-7)، والملحق رقم (6).

2- تعديل ميزانية الخصوم لسنة 2018

الجدول رقم (3-13): الخصوم المعدلة لسنة 2018

الخصوم	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال غير مستعان به	-	-	-
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة	-	-	-
فوارق إعادة التقييم	609178902.10	متمم حسابي	00
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع	-1006205070.86	جدول حسابات النتائج	-101332109.8
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-	-	-
حصة الشركة المدمجة	11207980443.33	-	11207980443.33
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**11817159345.43**		**11106648334**
الخصوم غير الجارية	-		
قروض و ديون مالية	92300488.76	213.6/213.6	92300488.76
ديون أخرى غير جارية	-	-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	3825382556.07	213.6/213.6	3825382556.07
مجموع الخصوم غير الجارية	**3917683044.83**		**474839044,8**
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة	575542771.46	213.6/213.6	575542771.46
ضرائب ديون أخرى	51558873.82	213.6/213.6	51558873.82

حسابات مدينة أخرى و استخدامات مماثلة لشركات المجمع و الشركاء	–	–	–
ديون أخرى	1603296992.17	**213.6**/**213.6**	1603296992.17
خزينة سالبة	-	–	–
مجموع الخصوم الجارية	**2819382893.36**		**2230398637**
المجموع العام للخصوم	**18554225283.62**		**13811886016**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3–2)، والملحق رقم (6)

ملاحظات على الجداول:

– بالنسبة للأصول فقد تم تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة بالاعتماد على الجدول **رقم (3–7)**، أما باقي العناصر فهي ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية لذا تبقى على حالها ولا تعدل، ونفس الشيء لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية فلا يتم تعديلها.

– تم حذف فوائض إعادة التقييم كمتمم حسابي بين كافة البنود التي تم عرضها في الميزانية، وهذا مثل ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29" التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، وتم استخراج القيمة التاريخية المعدلة للنتيجة الصافية من قائمة الدخل المعدلة لسنة 2018.

– يظهر من الجدول أن القيمة التاريخية المعدلة للميزانية أكبر من القيم التاريخية.

ثانيا: قائمة المركز المالي المعدلة لسنة 2019: سيتم تعديل التكلفة التاريخية للأصول والخصوم كمايلي:

1-تعديل ميزانية الأصول لسنة 2019

الجدول رقم (3-14):الأصول المعدلة لسنة 2019

الأصول	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
الأصول غير جارية			
فارق الاقتناء	-	-	-
تثبيتات معنوية	-	-	-
تكاليف تطوير التثبيتات	-	-	-
تثبيتات مادية			
أراضي	10034098,58	**الجدول(3-8)**	10748663,27
تهييأت و ترميمات الأراضي	27291141.85	**الجدول(3-8)**	30028468,01
مباني	415411462,9	**الجدول(3-8)**	457077607,7
منشآت تقنية و معدات و أدوات	13023471434	**الجدول(3-8)**	14329737375
تثبيتات معنوية أخرى	1194853273	**الجدول(3-8)**	1314698135
تثبيتات يجرى إنجازها	1178611485	**الجدول(3-8)**	1296827281
تثبيتات مالية	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	**15849672894.90**		**17439117530**
الأصول جارية			
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة			
الزبائن	2611433474.25	**219.4/2192.4**	2611433474.25
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	977850.99	**219.4/219.4**	977850.99
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	-	-	-
المدينون الآخرون	24389780.90	**219.4/219.4**	24389780.90
الضرائب و ما شابهها	46805713.59	**219.4/219.4**	46805713.59
حسابات جارية أخرى	-	-	-
الموجودات و ما شابهها	-	-	-
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	-	-	-
الخزينة	103696348.64	**219.4/219.4**	103696348.64
مجموع الأصول الجارية	**2787303168**		**2787303168**
المجموع العام للأصول	**18636976063.27**		**20226420698**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-8) و الملحق رقم (6).

2- تعديل ميزانية الخصوم لسنة 2019

الجدول رقم (3-15): الخصوم المعدلة لسنة 2019

الخصوم	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال غير مستعان به	-	-	
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة	-	-	
فوارق إعادة التقييم	609178902.10	**متمم حسابي**	
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع	-	-	
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-10201486.06		-10201486.06
حصة الشركة المدمجة	11487292354.69		11487292354.69
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**12086269770.73**		**11477090869**
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية	98725220.81	**219.4/219.4**	98725220.81
ديون أخرى غير جارية	-		-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	4017835667.44	**219.4/219.4**	4017835667.44
مجموع الخصوم غير الجارية	**416560888.25**		**416560888.25**
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة	775309444.31	**219.4/219.4**	775309444.31
ضرائب ديون أخرى	55538967.81	**219.4/219.4**	55538967.81

حسابات مدينة أخرى و استخدامات مماثلة لشركات المجمع و الشركاء	-	–	-
ديون أخرى	2191821248.8	**219.4/219.4**	2191821248.8
خزينة سالبة	-		-
مجموع الخصوم الجارية	**2434145404.29**		**2434145404.29**
المجموع العام للخصوم	**18636976063.27**		**14327797162**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3–4)، والملحق رقم (6).

ملاحظات على الجدول:

– بالنسبة للأصول فقد تم تعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة بالاعتماد على الجدول **رقم (3–8)**، أما باقي العناصر فهي ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية لذا تبقى على حالها ولا تعدل، ونفس الشيء لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية فلا يتم تعديلها.

– تم حذف فوائض إعادة التقييم كمتمم حسابي بين كافة البنود التي تم عرضها في الميزانية، وهذا مثل ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29" التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

– يظهر من الجدول أن القيم التاريخية المعدلة للميزانية أكبر من القيم التاريخية.

الفرع الثاني: قائمة الدخل المعدلة

الهدف من تعديل قائمة الدخل هو معرفة القيمة الحقيقية للإيرادات والمصاريف والتأكد من صدق نتيجة المؤسسة في التعبير عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، وبعد حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية سيتم عرض قائمة الدخل المعدلة لكل من السنتين على التوالي.

أولا: قائمة الدخل المعدلة لسنة 2018: سيتم تعديل قائمة الدخل كمايلي:

جدول رقم (3–16): قائمة الدخل المعدلة لسنة 2018

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
رقم الأعمال	4997104574.49	**212.1/213.6**	5032444776
إعانات الاستغلال	-	–	–
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	-2851305967.13	**212.1/213.6**	-2871294179
1– إنتاج السنة المالية	**2145798607.36**		**2161150597**
المشتريات المستهلكة	-62671652.77	**212.1/213.6**	-63114875.21
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	-364605221.13	**212.1/213.6**	-367183758.7
2- استهلاك السنة المالية	**-1299812684.81**		**–1309005137**
3-القيمة المضافة للاستغلال (2–1)	**845985922.55**		**851968849.9**
أعباء المستخدمين	-941875481.88	**212.1/213.6**	-948536553.1
الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة	-95107502.31	**212.1/213.6**	-95555911.09
4-الفائض الإجمالي للاستغلال	**-190997061.64**		**–192347819**
المنتجات العملياتية الأخرى	169738070.32	**212.1/213.6**	170538344.1
الأعباء العملياتية الأخرى	-618716.43	**212.1/213.6**	-623092.0766
مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات	-1050655839.35	**212.1/213.6**	-1058086220
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	66784472.97	**212.1/213.6**	67257681.83
5- النتيجة العملياتية	**-1005749074.13**		**–1012861868**

المنتوجات المالية	-455996.73	**212.1/213.6**	459221.6008
الأعباء المالية	00	–	00
6- النتيجة المالية	-455996.73		459221.6008
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	**-100620507.86**		**–101332109.8**
الضرائب المؤجلة دفعها عن النتائج العادية	-	–	–
الضرائب المؤجلة (تغييرات جدول النتائج العادية)	-	–	–
مجموع منتجات الأنشطة العادلة	5233627117.78	–	5233627117.78
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-6239832188.64	–	-6239832188.64
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-100620507.86**		**–101332109.8**
9- النتيجة الغير عادية	-		
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**-1006205070.86**		**–101332109.8**
مكاسب القوة الشرائية			**–52978961**
النتيجة الصافية بعد مكاسب القوة الشرائية			**–154311070.8**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3–10)، والملحق رقم (6)

ملاحظات على الجدول:

–نظرا لتعذر معرفة تاريخ تحقق الإيرادات والمصاريف، فقد افترضنا أن هذه الأخيرة تحدث بصورة منتظمة خلال السنة وبذلك تم تعديلها بالرقم القياسي في نهاية السنة منسوبا إلى متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة.

– نلاحظ من الجدول أن تعديل القيم التاريخية لعناصر قائمة الدخل قد أدى إلى زيادة نتيجة الدورة للمؤسسة بـ (**711601.894–**)ويرجع ذلك إلى نسبة الزيادة في قيمة الإيرادات أكبر من نسبة الزيادة في قيمة المصاريف.

– تم إدراج مكاسب القوة الشرائية التي تقدر بـ (**52978961–**) ضمن قائمة الدخل وفق ما نص عليها المعيار الدولي 29، حيث ساهمت هذه المكاسب في جعل القيمة المعدلة لنتيجة الدورة أكبر من القيمة التاريخية، ومنه يمكن القول أن في هذه الحالة كان التضخم مفيدا للشركة إذ ساهم في تخفيض خسائرها.

ثانيا: قائمة الدخل المعدلة لسنة 2019:سيتم تعديل قائمة الدخل كمايلي:

جدول رقم(3–17): قائمة الدخل المعدلة لسنة 2019

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
رقم الأعمال	4909295145.57	**218.25/219.4**	493511921.8
إعانات الاستغلال	3988328.64	**218.25/219.4**	4009343.888
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	-	–	–
1– إنتاج السنة المالية	**1815640037.08**		**1825206983**
المشتريات المستهلكة	-82436323.03	**218.25/219.4**	-82870695.41
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	-389672566.72	**218.25/219.4**	-391725824.2
2– استهلاك السنة المالية	**-1391762250.72**		**–1399095706**
3–القيمة المضافة للاستغلال (1–2)	**423844786.36**		**426078103.7**
أعباء المستخدمين	-1161074364.78	**218.25/219.4**	-1167192282
الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة	-92248457.43	**218.25/219.4**	-92734531.78
4–الفائض الإجمالي للاستغلال	**-829445035.85**		**–833815537**
المنتجات العملياتية الأخرى	193789682.09	**218.25/219.4**	194810796
الأعباء العملياتية الأخرى	-8268953.29	**218.25/219.4**	-8312523.949

مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1058445822.17	**218.4/219.4**	1064022971
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	213064559.98	**218.25/219.4**	214187236.8
5- النتيجة العملياتية	**-1489306389.24**		**-1497153823**
المنتوجات المالية	-176697.39	**218.25/219.4**	-177628.4415
الأعباء المالية	00	**-**	00
6- النتيجة المالية	**-176697.39**		**-177628.4415**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**-1489483086.63**		**-1497331451**
الضرائب المؤجلة دفعها عن النتائج العادية	-	**-**	**-**
الضرائب المؤجلة (تغييرات جدول النتائج العادية)	-	**-**	**-**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	5320146896.28	**-**	5320146896.28
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-6809629982.91	**-**	-6809629982.91
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-1489483086.63**		**-1497331451**
9- النتيجة الغير عادية	-	**-**	**-**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**-1489483086.63**		**-1497331451**
خسائر القوة الشرائية			**4957577149**
النتيجة الصافية بعد خسائر القوة الشرائية			**-6454908600**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-11، والملحق رقم(6).

ملاحظات على الجدول:

- نظرا لتعذر معرفة تاريخ تحقق الإيرادات والمصاريف، فقد افترضنا أن هذه الأخيرة تحدث بصورة منتظمة خلال السنة وبذلك تم تعديلها بالرقم القياسي في نهاية السنة منسوبا إلى متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة.
- نلاحظ من الجدول أن تعديل القيم التاريخية لعناصر قائمة الدخل قد أدى إلى زيادة نتيجة الدورة للمؤسسة بـ (**711601.894–**)ويرجع ذلك إلى نسبة الزيادة في قيمة الإيرادات أكبر من نسبة الزيادة في قيمة المصاريف .
- ظهرت النتيجة الصافية للسنة المالية (**1497331451–**) بالتكلفة التاريخية المعدلة بعد أن كانت بـ(**1489483086.63–**)بالتكلفة التاريخية، وهذا راجع لأثار التضخم على بنود قائمة الدخل، بالإضافة لتحمل الشركة لخسائر في القوة الشرائية بقيمة (**4957577149**) ما أدى إلى تخفيض النتيجة الصافية، وهذا الانخفاض في النتيجة يمثل مقدار الزيادة في نتيجة السنة بالتكلفة التاريخية، وبالتالي ظهور أرباح صورية للشركة تقدر بـ(**8534574487–**) مما يؤدي لتوزيع أرباح غير حقيقية وعدم المحافظة على رأس المال.

خلاصة الفصل الثالث:

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تطرقنا له في الفصلين السابقين في الدراسة النظرية على أرض الميدان، حيث قمنا بدراسة حالة لمؤسسة سونلغاز– فرع المدية– وذلك من خلال عرض قائمتي المركز المالي والدخل للسنتين الأخيرتين (2018-2019)، ومن ثم معالجتها وتعديلها باستخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بالاعتماد على الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك التي ينشرها الديوان الوطني للإحصاء.

وكخلاصة لما جاء في الفصل التطبيقي تبين أن مؤسسة سونلغاز – فرع المدية–كغيرها من المؤسسات الوطنية التي مازالت تطبق مبدأ التكلفة التاريخية كأسلوب في تقييم عناصر قوائمها المالية، مبررة ذلك بعدم إلزامية تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة في المؤسسات الجزائرية، ومن خلال إجراء التعديلات اللازمة على قوائمها المالية تبين أن القيم التاريخية لعناصر القوائم المالية تظهر بقيمة مخالفة تماما عن قيمتها الجارية أي وجود فرق كبير بين القيم الدفترية والقيم المعدلة في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا ما يجعلها لا تعبر بصدق عن حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال للمؤسسة.

ومن خلال المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تبين أن هناك العديد من التثبيتات التي مازالت تستغل من طرفها ولكنها تعتبر مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على أساس التكلفة التاريخية، لذا من المستحسن أن تقوم بإعادة تقدير العمر الإنتاجي لها، حتى تتمكن من تحديد أقساط الاهتلاك الخاصة بها، لأن المؤسسة مازالت تستخدمها في الإنتاج.

من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري بفصليه تم التوصل إلى أن التضخم ظاهرة عالمية أدت إلى الكثير من التغيرات الاقتصادية، وبالرغم من التطور الذي عرفته المحاسبة فإن التضخم كان ومازال مشكلا يؤرق معظم الدول.

حيث تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية لأثر التضخم على القوائم المالية ولقد تمحورت الخطوط العريضة للدراسة النظرية في فصلين وذلك من خلال بناء أرضية للمفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع تحت عنوان "أثر التضخم على القوائم المالية" و"المداخل المحاسبية لأثر التضخم على القوائم المالية"، وفي الفصل الأخير من هذه الدراسة تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال تقديم القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ومعالجتها وتعديلها بالاعتماد على النموذج المقترح المتمثل في **نموذج التكلفة التاريخية المعدلة** باستخدام الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك المنشورة من طرف الديوان الوطني للإحصاء.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: والتي نصت على " **يؤثر التضخم على صحة ومصداقية القوائم المالية من خلال وجود معلومات مضللة وغير صحيحة**" تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، حيث تم تبيان أن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تتأثر بمشاكل القياس المحاسبي مما يجعلها لا تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة الأمر الذي سيؤدي لاتخاذ قرارات غير سليمة وغير صحيحة نتيجة لتأثرها بالتضخم.

الفرضية الثانية: والتي نصت على " **يؤدي استخدام طرق القياس المحاسبي إلى معالجة القوائم المالية نتيجة تأثرها بالتضخم**" تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني، حيث تم تبيان أن القياس المحاسبي المستند على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم طرح العديد من المشاكل انعكست بدورها على جودة القوائم المالية، لذا وجب استخدام طرق بديلة لمعاجلة هذا القصور الذي يشوب القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: والتي نصت على" **تتم معالجة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة باستخدام طريقة التكلفة التاريخية كأسلوب في تقييم قوائمها المالية**" تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثالث، حيث تم تبيان أن مؤسسة سونلغاز لا تقوم باستخدام الطرق البديلة للقياس المحاسبي عند معالجة قوائمها المالية، بل تقتصر فقط على الطريقة التقليدية المتعارف عليها ألا وهي التكلفة التاريخية.

النتائج العامة:

وتتمثل أهم نتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة فيمايلي:

- يؤثر التضخم على إعداد القوائم المالية في ظل وجود معدلات تضخم مرتفعة فتصبح هذه الأخيرة غير مطابقة للواقع ولا تعكس المعلومات الموجودة فيها مما يجعلها غير موثوقة من قبل مستخدميها.

- عدم اتسام القياس المحاسبي بالموضوعية يؤدي بالمؤسسة إلى وقوعها في التحيز المحاسبي والذي بدوره يؤثر على المعلومات المالية المنتجة من قبل المؤسسة.

– نتيجة لقصور التكلفة التاريخية ظهرت عدة بدائل للقياس المحاسبي تعالج أثر التضخم الذي يحدث في القوائم المالية.

– يقوم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على تعديل وحدة القياس النقدي باستخدام الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك.

– تميزت الأرقام القياسية المنشورة من قبل الديوان الوطني بعدم الشفافية والموضوعية كونها بحيث لا تعكس الأرقام الحقيقة في السوق وهذا ما يجعل من القوائم المعدلة وفقها أقل موثوقية.

– إن التضخم لا يعبر عن النتيجة النهاية التي تعيشها المؤسسة حيث قد تكون مضخمة وتعبر عن أرباح غير حقيقية أو خسائر مضخمة، الأمر الذي من شأنه أن يهدد رأس مال المؤسسة ويؤثر على اقتصاد الدولة بصفة عامة كون أن المؤسسة تساهم في القيمة المضافة للدولة.

– لا تقوم مؤسسة سونلغاز باستخدام الطرق البديلة للقياس المحاسبي عند معالجة قوائمها المالية، بل تقتصر فقط على الطريقة التقليدية المتعارف عليها ألا وهي التكلفة التاريخية.

– تبين أن المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية من قبل المؤسسة وفق طريقة التكلفة التاريخية تختلف اختلافا كبيرا عن تلك المعلومات المعدلة وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وهذا ما لحظناه في قائمة المركز المالي والدخل.

التوصيات:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها يمكن الخروج بجملة من التوصيات والاقتراحات التي من شأنها أن تحسن وتطور جودة القوائم المالية في ظل التضخم الاقتصادي، وهي:

– ضرورة استخدام بدائل القياس المحاسبي في معالجة القوائم المالية للمؤسسات في ظل التضخم الاقتصادي.

– يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار معدلات التضخم عند إعداد قوائمها المالية.

– العمل بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية كمعيار" IAS29"، ومعايير الإبلاغ المالي عند إعداد القوائم المالية.

– استخدام نظام للمحاسبة عن التضخم في الجزائر.

– إنشاء أنظمة وفروع لمراقبة وتتبع الأوضاع الاقتصادية في الأسواق المحلية والعالمية، لكي يتمكن صناع القرار من التحكم في مشكلة التضخم واتخاذ الحلول السريعة عند ارتفاع الأسعار.

آفاق الدراسة:

نظرا لأهمية الدراسة واتساع مضمونها تم اقتراح مجموعة من المواضيع من أجل إثراء هذه الدراسة وهي كالتالي:

– أثر محاسبة التضخم في تعديل القوائم المالية في ظل التضخم الاقتصادي.

– المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم.

– المحافظة على رأس المال في ظل التضخم.

أولا: المراجع باللغة العربية

I-الكتب:

1- الأميرة إبراهيم عثمان، محمد عباس بدوي، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012.

2- أحمد بلقاوي، نظرية المحاسبة، تعريب، رياض عبد الله، نظرية محاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2000.

3- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

4- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، دار الثقافة، ط1، الإسكندرية، 2008.

5- أنس بكري ، وليد صافي، النقود والبنوك، دار المستقل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2002.

6-إياد عبد الفتاح النسور، أساسيات الاقتصاد الكلي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2013.

7- إيمان عطية ناصف، محاضرات في الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية، مطبعة مزوار، الوادي، 2007.

8-بالعزور بن علي، محاضرات في النظريات والسياسات النقدية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2008.

9-جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية، ط3، بيروت، لبنان، 1996.

10-حسين بن هني، اقتصاديات النقود والبنوك، (الأسس والمبادئ)، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

11-حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007.

12-حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

13-حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية موسوعة المعايير المحاسبية الدولية إعداد التقارير المالية الدولية،ج1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2012.

14-حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

15-حيدر محمد علي بن عطا الله، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، ط1، دار حامد، عمان، الأردن، 2007.

16-خالد الوزني، أحمد الرفاعي، مبادئ الاقتصاد الكلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر، عمان، 2002.

17-خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008.

18- رضوان حلوة حنان، بدائل القايس المحاسبي المعاصر، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2003.

19- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2006.

20- رمزي زكي ، مشكلة التضخم في مصر، أسبابها نتائجها، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1980.

21- ريتشارد شرويدر، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كأجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006.

22- سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة، ط1، عمان، 2011.

23- سعود جايد مشكور العامري، محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

24 -شافعي محمد زكي، مقدمة في النقود، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، 1969.

25-شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.

26- شوتر منهل، العمار رضوان، النقود والبنوك، مؤسسة آلاء للطباعة والنشر، الأردن، عمان، 1996.

27- ضياء المجدي الموسوي، الاقتصاد النقدي، المؤسسات النقدية، البنوك التجارية، البنوك المركزية، مؤسسة شبابا الجامعة، مصر2000.

28- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

29- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية- الإفصاحات، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

30- طارق حماد، عبد العال التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، دار الجامعة، مصر، 2005.

31- عادل أحمد حشيش، أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004.

32- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

33 - غازي حسين عناية، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، **2006**.

34-كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2004.

35- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مناهج البحث العلمي في المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2002.

36- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2002.

37- مؤيد راضي خنفر، رسام فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة، ط3، عمان، الأردن، 2001.

38- مجدي محمود شهاب، اقتصاديات النقود والمال، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.

39- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2005.

40- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.

41- محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

42- محمد بنوارة خزار، مبادئ الإحصاء، منشورات جامعة باتنة، مطابع عمار قرفي، الجزائر، 1996.

43- محمد حلمي الجيلاني، محاسبة التضخم المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2014.

44- محمد راتول، الإحصاء الوصفي، ديوان المطبوعات الجامعة بن عكنون الجزائر، ط2، 2006 .

45- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس الغرض الإفصاح، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2004.

46- محمود حسين الوادي، كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الكلي تحليل نظري وتطبيقي، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

47- نبيل الروبي، نظرية التضخم، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 1984.

48- نبيل الروبي، التضخم في الاقتصاديات المختلفة، مؤسسة الثقافة العربية، مصر، بدون سنة نشر.

49-نداء محمد الصوص، الاقتصاد الكلي، مكتبة المجتمع الغربي للنشر والتوزيع، ط1، 2007.

50- هشام دغوم ، إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية، دار إثراء، ط1، عمان، الأردن، 2008.

51- وديع طرطوس، الاقتصاد الكلي، المؤسسة الحديثة للكتاب، ط1، بيروت، 2010.

52- وضاح نجيب رجب، التضخم والكساد الأسباب والحلول وفق مبادئ الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس، ط1، للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

53- وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدانمرك، 2007.

54- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، ج1، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007.

55- ياسين أحمد عيسى، الأصول المحاسبة الحديثة، ج1، ط1، دار الشروق، عمان، الأردن، 2003.

II- المذكرات والأطروحات:

1- الحاج الحلقوم، دراسة أثر التضخم على النظام ألمعلوماتي المحاسبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.

2- آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم (دراسة حالة مؤسسة إقتصادية جزائرية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2013-2014.

3- بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

4- تيجاني برقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2005-2006.

5- حسين كركاشة، أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

6- حنان بركة، أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية"، (دراسة حالة في مؤسسة EPIMMA)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2014-2015.

7- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة مصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سورية، 2007.

8-فارس بن يدر، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

9- فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

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

11-علي بحري، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي والمالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، 2008-2009.

12- محمد كويسي، أثر التضخم على القوائم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.

13- مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي لقوائم المالية في الوحدات الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

III- الملتقيات والدوريات:

1- أحمد قايد نور الدين، الأساليب المحاسبية لمعالجة التضخم على القوائم المالية، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، 05،2013/05/06.

2-خالد قاسي، آدم بن مسعود ، التضخم الاقتصادي، الظاهرة، الأسباب، وطرق العلاج، دراسة تحليلية، الملتقى الوطني الأول للتضخم في الجزائر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل يومين 28-2013/10/29.

IV- المجلات:

1-بكر إبراهيم محمد، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، الجامعة المستنصرية، العراق، 2008.

2- تيجاني بالرقي، القياس المحاسبي ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد08، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008.

3- مصطفى العقاري، المعيار الأول عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، ، العدد 01، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007.

V- القوانين:

1-مجلس معايير المحاسبة الدولية، IASB، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، (Franme work)، 2001، الفقرة99.

VII- المواقع الالكترونية:

1- الديوان الوطني للإحصاء: www.ons.dz

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1- Christine collecte, jacques richard, comptabilité générale une optique international, 4 Editor, paris, 1996.

2- Christine, collecte, Eric Ducasse et autres, Normes comptables internationales **IAS/IFRS**, De Boeck université, Bruxelles, 2005.

3- Jean- François des Robert, François Méchain ; Herve Puteaux, op, cit, 2004.

4- pascal barneto**,** «Normes IAS/IFRS, Application aux. Etats financiers » Donod, paris, 2 eme édition, 2006.

الملاحـــق

الملحق رقم: 01

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2018

CENTRE DD MEDEA **DATE** 22/05/2019 14.35.17

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2018	amort 2018	2018	2017
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains		69 973 332,00	46 628 313,95	23 345 018,05	18 952 448,18
Constructions (Batiments et ouvrages		572 238 896,27	144 905 550,72	427 333 345,55	386 914 865,75
Installations techniques, matériel et outillage		25 634 716 151,44	12 990 716 597,44	12 643 999 554,00	10 882 205 763,04
Autres immobilisations corporelles		2 110 397 899,29	944 754 506,41	1 165 643 392,88	1 016 012 439,97
Immobilisations en cours		1 401 445 706,58		1 401 445 706,58	3 152 120 270,34
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		29 798 806 084,16	14 127 004 968,52	15 671 801 115,64	15 466 239 885,86
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 963 886 226,68	281 012 961,37	2 682 873 265,31	3 386 753 853,06
Stocks et encours		1 934 100,99		1 934 100,99	1 140 450,99
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		23 528 374,43	1 899 396,95	21 628 977,48	13 543 125,37
Impôts		63 429 365,75		63 429 365,75	32 267 090,40
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		113 645 900,09	1 087 441,64	112 558 458,45	195 151 120,61
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		3 166 423 967,94	283 999 799,96	2 882 424 167,98	3 628 855 640,43
TOTAL GENERAL ACTIF		32 965 230 052,10	14 411 004 768,48	18 554 225 283,62	19 095 095 526,29

الملحق رقم:02

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2018

CENTRE DD MEDEA **DATE** 22/05/2019 14.45.07

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		609 178 902,10	609 178 902,10
Résultat net		- 1 006 205 070,86	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		12 214 185 514,19	10 565 442 810,68
TOTAL CAPITAUX PROPRES		11 817 159 345,43	11 174 621 712,78
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		92 300 488,76	87 885 576,56
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 825 382 556,07	3 275 312 692,52
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 917 683 044,83	3 363 198 269,08
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		575 542 771,46	1 196 785 654,52
Impôts		52 558 873,82	51 003 669,04
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 191 281 248,08	3 309 486 220,87
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 819 382 893,36	4 557 275 544,43
TOTAL GENERAL PASSIF		18 554 225 283,62	19 095 095 526,29

الملحق رقم: 03

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE** 2019

CENTRE DD MEDEA — **DATE** 04/08/2020 13.52.40

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains		75 461 600,00	48 170 458,15	27 291 141,85	23 345 018,05
Constructions (Batiments et ouvrages		572 238 896,27	156 827 433,33	415 411 462,94	427 333 345,55
Installations techniques, matériel et outillage		26 763 644 708,13	13 740 173 274,62	13 023 471 433,51	12 643 999 554,00
Autres immobilisations corporelles		2 193 868 637,69	999 015 364,35	1 194 853 273,34	1 165 643 392,88
Immobilisations en cours		1 178 611 484,68		1 178 611 484,68	1 401 445 706,58
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		30 793 859 425,35	14 944 186 530,45	15 849 672 894,90	15 671 801 115,64
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 805 861 672,41	194 428 198,16	2 611 433 474,25	2 682 873 265,31
Stocks et encours		977 850,99		977 850,99	1 934 100,99
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		31 765 146,56	7 375 365,66	24 389 780,90	21 628 977,48
Impôts		46 805 713,59		46 805 713,59	63 429 365,75
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		104 771 186,66	1 074 838,02	103 696 348,64	112 558 458,45
TOTAL ACTIF COURANT		2 990 181 570,21	202 878 401,84	2 787 303 168,37	2 882 424 167,98
TOTAL GENERAL ACTIF		33 784 040 995,56	15 147 064 932,29	18 636 976 063,27	18 554 225 283,62

الملحق رقم: 04

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2019

CENTRE DD MEDEA **DATE** 04/08/2020 13.52.42

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		609 178 902,10	609 178 902,10
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 10 201 486,06	0,00
compte de liaison**		11 487 292 354,69	11 207 980 443,33
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 086 269 770,73	11 817 159 345,43
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		98 725 220,81	92 300 488,76
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 017 835 667,44	3 825 382 556,07
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 116 560 888,25	3 917 683 044,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		775 309 444,31	575 542 771,46
Impôts		55 538 967,81	52 558 873,82
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 603 296 992,17	2 191 281 248,08
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 434 145 404,29	2 819 382 893,36
TOTAL GENERAL PASSIF		18 636 976 063,27	18 554 225 283,62

الملحق رقم: 05

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2019

CENTRE DD MEDEA **DATE** 04/08/2020 13.54.16

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		4 909 295 145,57	4 997 104 574,49
Production immobilisée		3 988 328,64	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
I - Production de l'exercice		1 815 640 037,08	2 145 798 607,36
Achats consommés		- 82 436 323,03	- 62 671 652,77
Services extérieures et autres consommations		- 389 672 566,72	- 364 605 221,13
II - Consommation de l'exercice		- 1 391 762 250,72	- 1 299 812 684,81
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		423 877 786,36	845 985 922,55
Charges de personnel		- 1 161 074 364,78	- 941 875 481,88
Impôts, taxes et versements assimilés		- 92 248 457,43	- 95 107 502,31
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 829 445 035,85	- 190 997 061,64
Autres produits opérationnels		193 798 862,09	169 738 070,32
Autres charges opérationnelles		- 8 268 953,29	- 618 716,43
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 058 455 822,17	- 1 050 655 839,35
Reprise sur pertes de valeur et provisions		213 064 559,98	66 784 472,97
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 489 306 389,24	- 1 005 749 074,13
Charges financières		- 176 697,39	- 455 996,73
VI - RESULTAT FINANCIER		- 176 697,39	- 455 996,73
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 489 483 086,63	- 1 006 205 070,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 320 146 896,28	5 233 627 117,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 6 809 629 982,91	- 6 239 832 188,64
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 489 483 086,63	- 1 006 205 070,86
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 489 483 086,63	- 1 006 205 070,86

الملحق رقم: 06

Les Indices des prix à la consumation Au Niveau National

	2016	2017											
	Dés	Jan	Févr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sep	Oct	Nov	Dés
Indice général	199.4	204.5	205.0	206.1	207.0	205.8	205.8	204.0	206.7	209.3	201.7	209.3	208.6
Variation %	-0.1	2.5	0.3	0.5	0.4	-0.6	0.0	-0.9	1.3	1.3	0.7	-0.7	-0.3

	2018											
	Jan	Févr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sep	Oct	nov	Dés
Indice général	201.6	210.2	209.8	212.1	215.4	218.0	213.6	215.2	215.3	218.4	217.7	213.6
Variation %	1.0	-0.2	-0.2	1.1	1.6	1.2	-2.0	0.7	0.0	1.5	-0.4	-1.9

	2019											
	Jan	Févr	Mars	Avril	Mai	juin	Juil	Aout	Sep	Oct	Nov	dés
Indice général	217.1	216.4	217.2	218.3	222.0	218.9	216.9	219.1	221.9	222.3	221.1	219.4
Variation %	1.7	0.3	0.4	0.5	1.7	-1.4	-0.9	1.0	1.3	0.2	-0.6	-0.7