

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة

أثر التضخم على القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد

تحت إشراف الأستاذ

براهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبات :

عابد سميرة

دحدوبي إيمان

السنة الجامعية : 2020/2019

Arabic calligraphy in a highly stylized, bold, black font. The text is arranged in a circular or semi-circular pattern, with the central word being "الله" (Allah). The surrounding text includes "بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ" (In the name of Allah, the Most Gracious, the Most Merciful) and "الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ" (All praise is due to Allah, the Lord of the Worlds). The calligraphy is intricate, with many small decorative elements and flourishes.

شكر وتقدير

اولا نشكر الله ونحمده حمدا تتم به الصالحات على توفيقه لنا وإمدادنا بالعون
طيلة مشوارنا الدراسي في إنجاز هذه المذكرة .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا المشرف:

« براهيمي عمر »

الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة .

كما لا يفوتنا أن نتقدم بشكرنا الخالص مع فائق التقدير والاحترام لكل الأساتذة

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

واجتهد معنا بكل إخلاص .

الإهداء

إلى من قال الله فبهما بعد بسم الله الرحمن الرحيم "" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه
و بالوالدين إحسانا ""

إلى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقها و الإشارة بفضلها إلى التي كانت تشجعني و
كانت العين التي تحرسني و كانت أول قلب يخفق لنجاحي و التي اسمها دقة قلبي أمي
الغالية أطال الله في عمرك

إلى من أنار الدرب و سهل لي سبيل العلم و المعرفة و حرص علي منذ صغري و اجتهد
في تربيتي و توجيهي

أبي أطال الله في عمرك

إلى كل العائلة و الأصدقاء وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد

الإهداء

إلى كل من الوجود بعد الله ورسوله ، سندي وقوتي و ملاذي بعد الله إلى أمي

إلى حكمتي و علمي ، أدبي و حلبي أمي إلى طريق الهداية

" أمي الحبيبة أطال الله في عمرها "

يا من يرتعش قلبي لنكرك ، يا من أودعتني لك أهديك هذا البحث أبي الذي هو

ملاكي في الحياة إلى بسمه الحياة و سر الوجود

"أبي العزيز أطال الله في عمره"

إلى كل العائلة و الأحباب وكل من ساندنا و ساعدنا في إتمام هذا

البحث المتواضع

إيمان

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
01	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية و التضخم	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي (SCF)
06	المطلب الأول: المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي (SCF)
11	المطلب الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)
15	المطلب الثالث: المطلب الثالث: آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر
19	المبحث الثاني: القوائم المالية
19	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية
21	المطلب الثاني: أساليب قياس عناصر القوائم المالية و مستخدميها، فرضيات إعدادها
25	المطلب الثالث: مكونات القوائم (الكشوف) المالية حسب (SCF)
31	المبحث الثالث: الإطار العام للتضخم
31	المطلب الأول: مفهوم التضخم و أنواعه
33	المطلب الثاني: النظريات المفسرة للتضخم، أسبابه و آثاره
39	المطلب الثالث: الإجراءات والسياسات المتبعة لمعالجة التضخم
44	خلاصة

الفصل الثاني : آثار تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

46	تمهيد
47	المبحث الأول: محاسبة التضخم و أثره على القوائم المالية
47	المطلب الأول: مفاهيم حول محاسبة التضخم
48	المطلب الثاني : أسس القياس المحاسبي و مبدأ التكلفة التاريخية
53	المطلب الثالث : أثر التضخم على القوائم المالية
58	المبحث الثاني: طرق معالجة أثر التضخم على القوائم المالية
58	المطلب الأول: المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم
60	المطلب الثاني: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة
68	المطلب الثالث: المحاسبة على أساس التكلفة الجارية
76	المبحث الثالث: معالجة التضخم حسب النظام الجزائري
76	المطلب الأول: محاسبة التضخم في الجزائر
77	المطلب الثاني: الإطار القانوني لإعادة التقويم و المؤسسات المعنية بإعادة التقييم
79	المطلب الثالث: محاسبة التضخم حسب النظام المحاسبي المالي
83	خلاصة
الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم	
84	تمهيد
85	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل التريص
85	المطلب الأول : بطاقة تعريفية للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز-مستغانم "Sonalgaz" -
86	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم "
88	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم"، ومهامه
89	المبحث الثاني : الإطار القانوني لإعادة تقييم الاستثمارات
90	المطلب الأول : إعادة تقييم الأولى للاستثمارات (R1) لسنة 1990 م

92	المطلب الثاني: إعادة التقييم الثانية للاستثمارات لسنة 1993 (R2)
96	المطلب الثالث: إعادة التقييم الثالثة (R3) للاستثمارات لسنة 1996.
99	خلاصة
101	خاتمة
103	قائمة المصادر والمراجع
	الملخص



قائمة الأشكال

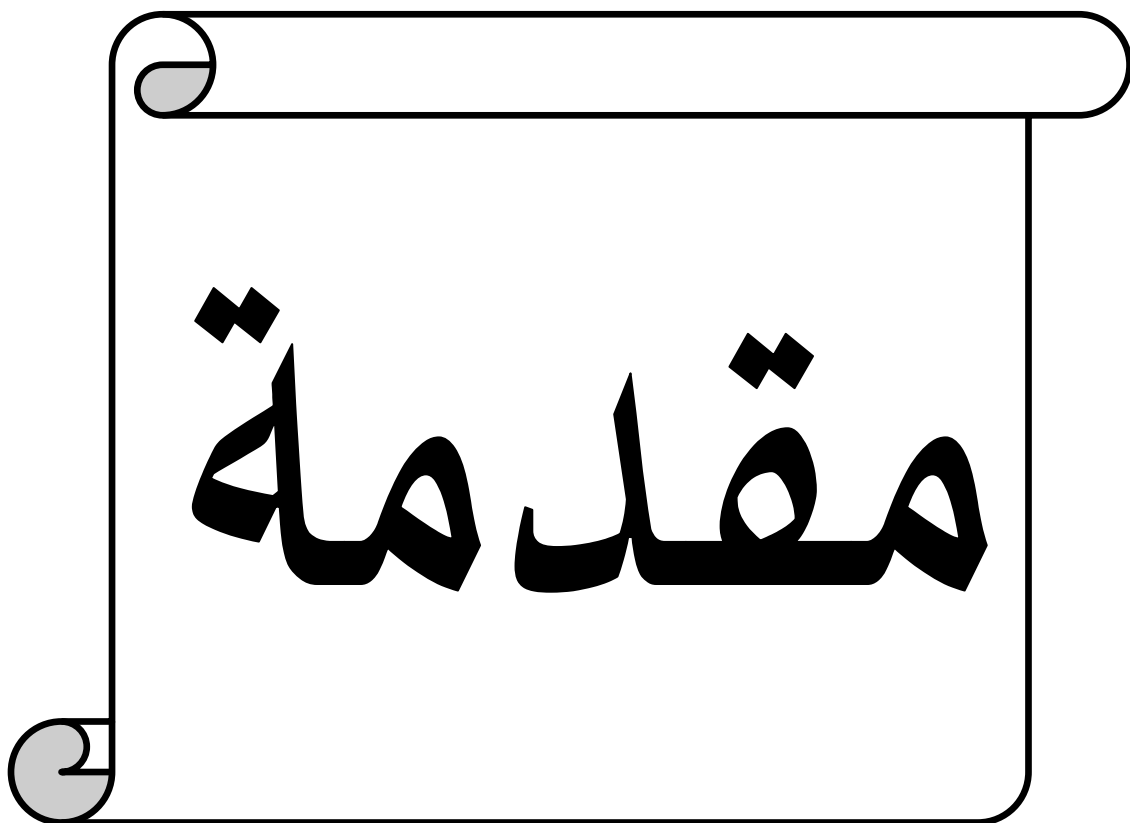
و الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
18	يمثل العوائق الخاصة بتطبيق بعض المعايير المحاسبية في الاقتصاد الجزائري	1.1
63	تصنيف البنود النقدية والبنود غير النقدية	1.11
74	مقارنة بين خصائص بدائل القياس المحاسبي	2.11
85	يوضح التشكيلة العمالية إطارات، أعوان تحكم و أعوان تنفيذ،	1.111
90	معاملات إعادة التقييم (R1) لسنة 1990	2.111
91	إعادة تقييم الأولى م (R1) للاستثمارات لسنة 1983.	3.111
92	معاملات إعادة تقييم (R2) التجهيزات لسنة 1993.	4.111
93	معاملات إعادة التقييم العقارية لسنة 1993	5.111
94	جدول إعادة تقييم الأولى (R1) للاستثمارات	6.111
95	جدول إعادة التقييم الثانية (R2) للآلات	7.111
96	معاملات إعادة تقييم العقارية لسنة 1996	8.111
98	جدول إعادة التقييم الثاني (R2) للتجهيزات المشتراة في 1988.	9.111

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	يمثل مراحل التعامل مع المعايير المحاسبية	1.1
30	يمثل عناصر ومكونات القوائم المالية	2.1
87	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم "	1.111
88	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة	2.111



عرفت البشرية ظاهرة ارتفاع الأسعار منذ أقدم العصور إبان حضارات الشرق الأوسط ، إذ كانت قيمة عملة المعدن الثمين تتأثر بكمية الذهب المتوفرة، فتتعرض قيمة النقود إلى الانخفاض عند اكتشاف مناج ذهب جديدة أو نتيجة لزيادة كميته .

لهذا فقد شغلت ظاهرة ارتفاع الأسعار أو التضخم بالرجال السياسة والاقتصاد على السواء، نظرا للأثار السلبية التي قد تخلفها سواء من الناحية الاقتصادية أو من الناحية الاجتماعية في الدول المتقدمة أو الدول النامية.

إذ يعتبر التضخم من الموضوعات الهامة التي تحظى باهتمام كبير من قبل متخذي القرار، لا سيما في الأقطار المتقدمة، حيث تعتبر أدوات السياسة النقدية أكثر فاعلية للحد من التأثيرات السلبية التي يحدثها التضخم على الاقتصاد القومي، باعتباره ظاهرة نقدية تعزى إلى زيادة عرض النقود بنسبة أسرع من إمكانية الاقتصاد على زيادة الإنتاج، وتنعكس هذه الظاهرة على ارتفاع الأسعار، أي انخفاض القوة الشرائية للنقود؛ وذلك بسبب:

* وجود علاقة ارتباطية بين الزيادة في كمية النقود وارتفاع مستويات الأسعار .

*الخوف على النشاط الاقتصادي والاجتماعي من آثار التضخم.

* توجه الحكومات المختلفة إلى الاهتمام بآثار التضخم وتجنب المخاطرة عن طريق السياسات المالية والنقدية. وعلى إثر ذكر آثار التضخم فهذه الأخيرة تنعكس بدورها على القوائم المالية للمؤسسة التي تعتبر الناتج النهائي لوظيفة المحاسبة وتتمثل أساسا في : قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الأرباح المحتجزة . ومن الطبيعي أن تتأثر النسب المالية المشتقة منها ومم ثم على مصداقيتها، كونها مفيدة في إبداء رأي مستخدمي القوائم المالية عند استخدام المعلومات تحتويها تلك القوائم في اتخاذ قراراته الهامة .

الإطار العام للإشكالية:

مشكلة هذا البحث لا تنحصر أساسا في التعريف بالتضخم، ولا بتقديم السياسات المالية والنقدية لمعالجتها، وإنما تتعدى المشكلة إلى الناحية المحاسبية من أجل إعداد قوائم مالية سليمة .

لذا أرى من الضروري صياغة الإشكالية التالية من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي المتمثل في :

(1) ما هي الآثار التي تنتج عن التضخم؟

(2) وما هي الأساليب المحاسبية لمعالجة أثره على القوائم المالية؟

ولالإحاطة الكاملة بالموضوع يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

➤ ما هي أسباب التضخم وما هي أهم أنواعه والنظريات المفسرة له؟

➤ ما المقصود بالقوائم المالية وما هي طرح تحليلها؟

➤ ما هي الآثار التي تنتج عن التضخم فيما يخص القوائم المالية؟

فروض البحث:

➤ التضخم يشوه البيانات المحاسبية.

➤ التضخم يؤثر على صدق نتائج القوائم المالية.

أهمية البحث:

أستمد أهمية دارستي لتضخم والقوائم المالية على أنها دراسة تعريفية و تحميلية هذه الظاهرة الاقتصادية التي تعتبر ظاهرة القرن 20 بالتطرق إلى مختلف جوانب ظاهرة التضخم وكذا مسبباتها وآثارها. ومن جهة أخرى تتمثل أهمية البحث في الموضوع كونه من المواضيع لم يعطى لها أهمية الكافية في الإصلاحات والسياسة المطبقة في الجزائر .

❖ المنهج المتبع:

سوف تعتمد في دراستي لهذا الموضوع على منهجين هما:

❖ المنهج الوصفي التحليلي:

أعتمد على هذا المنهج من أجل وصف الظاهرة بدقة، وكذا القيام بالتحليل الموضوعي لمختلف الأسباب المؤدية لها والنتائج المترتبة عنها.

❖ المنهج الإحصائي الرياضي:

وذلك من خلال ربط مختلف المتغيرات في صيغة رياضية ليسهل حساب بعض المقادير والنتائج كالمؤشرات والأرقام القياسية المتعلقة بالظاهرة.

دوافع اختيار الموضوع:

ويمكن إجمالها في ما يلي:

* الرغبة في توسيع الموضوع و عد حصره في الزاوية الاقتصادية والقياسية، وإنما دراسته من منظور الاقتصاد الكلي.

* قيمة وأهمية الموضوع .

* نقص الدراسات في هذا المجال.

* رغبته الشخصية في الإطلاع على هذا الموضوع ودارسته .

* هذه المحاولة ستأتي بوجه جديد من خلال تقديم الموضوع من ناحية مختلفة وهي طرح الموضوع في صياغ محاسبي (وبالطبع هناك محاولات من قبل هذا الشأن).

صعوبات البحث:

عد وجود مؤسسة اقتصادية تقوم بتطبيق عملية إعادة تقييم استثماراتها الأمر الذي عرقل سير الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى صعوبة جمع المعلومات حول موضوع الدراسة. وقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي:
الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية و التضخم

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي (SCF)

-المبحث الثاني: القوائم المالية

-المبحث الثالث: الإطار العام للتضخم

الفصل الثاني: آثار تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

المبحث الأول: محاسبة التضخم و أثره على القوائم المالية

-المبحث الثاني: طرق معالجة أثر التضخم على القوائم المالية

-المبحث الثالث: معالجة التضخم حسب النظام الجزائري

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل التريص.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لإعادة تقييم الاستثمارات.

المبحث الثالث عينة من استثمارات مؤسسة سونلغاز المعاد تقييمها.

الفصل الأول

الإطار النظري للقوائم المالية و التضخم

تمهيد

يتطلب جلب الاستثمارات الأجنبية في أي دولة أن توفر لهم نظام محاسبي يتماشى مع عملية توحيد الأطر المحاسبية و الممارسات الميدانية، من خلال التقارب و التكيف مع معايير المحاسبة الدولية تحت مظلة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الذي لاقى القبول في العديد من الدول و كسب تأييد العديد من المنظمات المهنية، ذا كله من أجل تنسيق النظم المحاسبية مع المستجدات و التطورات في عالم الاقتصاد. و باعتبار الجزائر كواحدة من الدول الساعية في مجال التوحيد، قامت باستحداث المخطط المحاسبي الوطني إضافة إلى العمل على تلية التوجه الاقتصادي، الذي كان له الأثر البالغ على النظام المحاسبي السائد و الصيغة السياسية التي كانت تغلب عليه.

حيث تم إصلاح المخطط المحاسبي الوطني الذي تم استخلافه بالنظام المحاسبي المالي المستجيب لمتطلبات المعايير الدولية و لاحتياجات التوجه الاقتصادي الحالي و مستخدمي المعلومات المالية، التي حرص النظام المحاسبي المالي أن تكون أكثر إفصاحا، و معالجة المشاكل المحاسبية التي أهملت في المخطط الوطني منها مشكلة التضخم التي تنقص من مصداقية و موثوقية القوائم المالية. وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث التالية:

-المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي (SCF)

-المبحث الثاني : القوائم المالية

- المبحث الثالث: الإطار العام للتضخم

المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي (SCF)

لقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في 01/01/2009 إلا انه تأجل إلى سنة 2010 بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 21 رجب 1429 هـ الموافق ل 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي السنة 2008 وبهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول من 2010/01/01 ، و بدخوله حيز التنفيذ ألغي النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 هـ الموافق ل 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي .

ويندرج النظام المالي المحاسبي في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي انتهجته الجزائر، وبديل للمخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية، مروراً بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي (SCF)

1- تعريف النظام المحاسبي المالي وأسباب اعتماده

1-1 تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرفت المادة الثالثة (03) من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25/11/2007 : " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ، ووضعية خزيتها في نهاية السنة المالية¹ . يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .

كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي²:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛
- التعاونيات ؛ - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة ؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ؛
- أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2-1 أسباب التوجه لاعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد:74، بتاريخ 25/11/2007، 2007، ص03

²المرجع السابق ، ص 05

من أهم الأسباب أو الدوافع التي دفعت الجزائر إلى انتهاج معايير المحاسبة الدولية ما يأتي¹:

1-2-1 الأسباب الخارجية

- في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و مشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، تظهر ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بهدف خلق انسجام في الأنظمة المحاسبية، وتمكين الجزائر من الاندماج في الاقتصاد العالمي بأكثر فاعلية ؛

- تطور الأسواق المالية وتزايد احتياجات المؤسسات التمويل، مما يفرض على المؤسسات الجزائرية ضرورة

تبنى معايير المحاسبة الدولية حتى تتمكن المؤسسات إلى اللجوء إلى الأسواق المالية الدولية ؛

- عادت ما تشترط الأسواق المالية على الدول النامية التي ترغب في الاستفادة من خبراتها، تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؛

- الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي، يستوجب استعمال معلومات تتمتع بالشفافية والموثوقية وموحدة ومعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، قصد تسهيل نقل المعلومات الاقتصادية، وجذب الشركات المتعددة الجنسيات حتى لا تقع نظم المعلومات المحاسبي كحجرة عثرة أمام استقطابها و الاستفادة منها في التنمية .

2-2-1 الأسباب الداخلية

- المخطط المحاسبي الوطني PCN يستجيب بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، ولا يتوافق مع حاجات المؤسسة الاقتصادية في إمكانية الحصول على تحليل لوضعيتها المالية ؛

- النظام المحاسبي السائد لا يتماشى مع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث يظهر جليا للعيان التحول التدريجي للدولة من كونها طرف فعال و مسيطر على الميدان الاقتصادي إلى عنصر منظم و مراقب فقط ؛
- لقد طغت النظرة القانونية على المخطط المحاسبي القديم بشكل كبير، رغم أنه وضع لتسيير وإحكام الرقابة على الحياة الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي أصبح لا يخدمها بل يخدم مصالح الدولة ؛

- أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل المخطط المحاسبي الوطني تستخدم مبدأ " الحيطة و الحذر بصفة مبالغ فيها وأهمها بصفة كلية الاعتماد على مبدأ " الصورة الوافية"، مما أثر سلبا على الاستخدام العقلاني للمؤونات وقيامه بدور التغطية المطلوب للخسائر الحاصلة ؛

- المخطط المحاسبي الوطني لا يلبي احتياجات التسيير وعمليات اتخاذ القرار، حيث نجد اعتماده على مبدأ التكلفة التاريخية مما شكل عدم قدرة البيانات المحاسبية على ترجمة الواقع الاقتصادي في ظل ظروف التضخم، وإهمالها إلى إعداد قوائم مالية تصنف على أساسا وظيفي، وكذا عدم اعتماد جداول التدفقات الخزينة التي تلعب دورا هاما في تحليل الدقيق للتغيرات الحاصلة في خزينة المؤسسة و إمكانية مواجهة

¹ شوقي جباري، فريد خميلي، النظام المحاسبي المالي في الجزائر بين متطلبات التطبيق و الطموحات، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، 2010 ، ص 06

مخطر السيولة ؛

- تمكين المؤسسات الجزائرية من الحصول على معلومات صادقة وشفافة تعكس الوضعية المالية الحقيقية .

2- بنية النظام المحاسبي المالي ومراحل انجازه

1-2 مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين، وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي¹:

- المرحلة الأولى : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية ؛

- المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات ؛

- المرحلة الثالثة : وضع نظام محاسبي جديد

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة وهي²:

الخيار الأول : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر و الذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات ؛

- الخيار الثاني : ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف ؛

- الخيار الثالث : هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

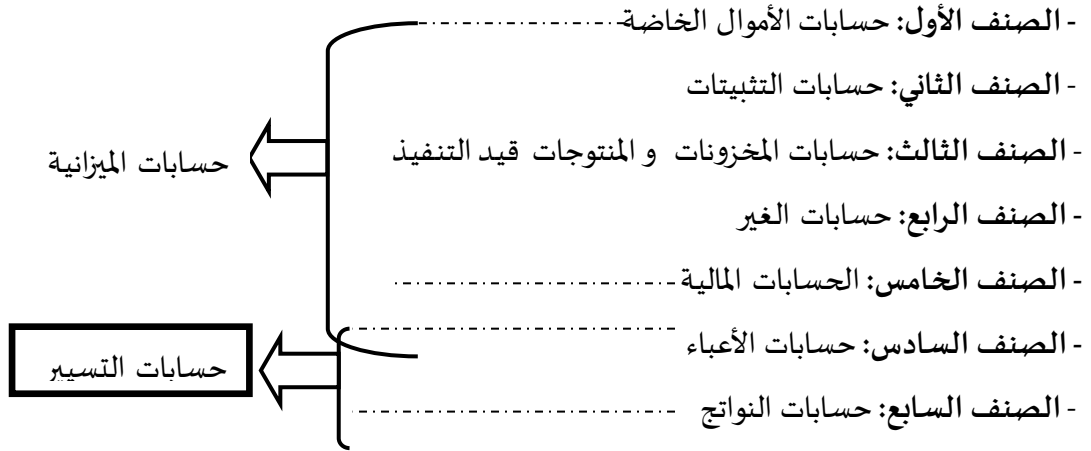
تم تبني الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS أو معايير مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجهات الأوروبية .

¹شعيب شنوف ، محاسبية المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، 2008، ص 13.

²المرجع السابق ، ص 14

2-2 بنية النظام المحاسبي المالي الجديد

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف وهي¹:



أما الأصناف (0، 8 و 9) يمكن للكيان استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير ويتفرع عن كل صنف من الأصناف المذكورة مجموعة من الحسابات التي تتفرع إلى حسابات ثانوية وتعتبر مدونة الحسابات هذه الإطار العام المنظم لمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن المشرع ترك لكل كيان الحرية في تفرع الحسابات حسب الحاجة وطبيعة النشاط.

3-أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد والانتقال لتطبيق

1-3 أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يأتي²:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب ؛

- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة ؛

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية ؛

- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة ؛

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح ؛

- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب ؛

¹المرجع السابق ، ص: 28 .

²شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد الأول، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 2007، ص: 65.

- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- إنسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية ؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة ؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسات أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة ؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة ؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع ؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

2-3 الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

بغرض تحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) يجب على الكيانات متابعة الخطوات الآتية:¹

- أ- إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي المالي وضمان أن مجاميع ميزان الدخل (SCF) مساوية لمجاميع ميزان الإقفال (PCN)، تكون إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف أحكام النظام المحاسبي المالي .
- ب- إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفصول مثل الواردة في النظام المحاسبي المالي ؛
- ج- الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداء من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة فيما يأتي ولاسيما :
- احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ؛
- عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي ؛
- تقييم كل عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي .

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تعليمية وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق لنظام المحاسبي المالي؛
كيفية وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، نوفمبر 2009، ص 06

المطلب الثاني : تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

1 مجالات و أهداف تطبيق النظام المحاسبي الجديد

1-1 مجالات تطبيق النظام المحاسبي الجديد

يقصد بمجال التطبيق، تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي

الجزائري، والتي حددها القانون 11-07 وهي :

1-1-1 الكيانات الملزمة بالتطبيق

نصت الفقرة الأولى من المادة 02 من القانون 11-07 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص

طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، كما حددت المادة 04 من نفس

القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛

-التعاونيات ؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون

نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛

- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

1-1-2 الكيانات غير الملزمة بالتطبيق

نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 11-07 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون

الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم

أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية) وعدد مستخدميها (المستخدمين الذين

يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين الحدود الآتية¹:

-النشاط التجاري :

▪ رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار

▪ عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء ؛

-النشاط الإنتاجي والحرفي :

▪ رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، العدد الأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بعرض مسك محاسبة مالية مبسطة ، العدد:19، 25/03/2009، الجزائر، 2009، ص: 91 .

▪ عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجزاء ؛

- النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى :

▪ رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار

▪ عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجزاء .

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن: وضعية السنة المالية، حسابات

النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية.¹

1-2 أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

من أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد تحقيق ما يأتي:²

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية ؛

- تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة ،

- جذب المستثمر الأجنبي للجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية ؛

- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد ؛

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبة بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار

أن نظام المحاسبي المالي الجديد متطابق مع معايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS، كما أن هذا التقارب يساعد

المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لأن

القوائم المالية المفصح عنها متماثلة ؛

- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية

الدولية ؛

- تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس

حوكمة الشركات ؛

- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال

معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية ؛

- تسمح البرامج المعلوماتية للنظام المحاسبي المالي الجديد، مما يسمح بتدنيه التكاليف و اختصار الوقت.

2 امتيازات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الامتيازات يمكن سردها في ما يأتي:¹

¹ محمد شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS ، الجزء الأول ، ص 29

² مشوقي جباري ، فريد خميلي، مرجع سابق ص:05

- يقترح حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي ؛
- يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية ؛
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين؛
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال ؛
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات الحالات مالية أكثر شفافية ؛
- يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن فصاعداً على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح ؛
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية الحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيراً آمناً مالياً يشارك في استرجاع الثقة ؛
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات العالمية والعربية) ؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات ؛
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلتقى قبولا عاماً على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية ؛
- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربياً ودولياً .

3 متطلبات (شروط نجاح) تطبيق النظام المحاسبي المالي

- من أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد يجب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام ، منها ما يأتي²:
- ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه ؛

¹ كلوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS / IAS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد السادس ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، 2009 ، ص 297 .

² كلوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS / IAS) في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 308 .

- التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والمكتبيات ؛
- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية ؛
- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة هذا النظام ؛
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد ؛
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة وتشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات والكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا ؛
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد ؛
- الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلائم مع هذا النظام ؛
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة ؛
- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ؛
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات ؛
- الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية، وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول المواضيع التي تهم الساحة الاقتصادية مثل النظام المحاسبي ؛
- الانخراط في برنامج (IFAC) للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات (WEB TRUST) للمواقع التجارية، حيث إن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية .

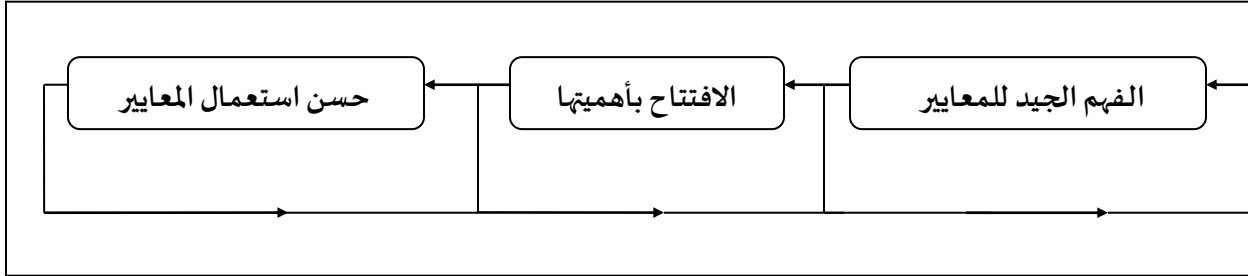
المطلب الثالث : آليات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

ساهمت مختلف الأوضاع الواقعة على المستويين الوطني والعالمي في دفع الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي لتسهيل انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج أكثر في الاقتصاد العالمي¹:

1- التآهيل العلمي

في ظل هذه الظروف الجديدة أصبح للمحاسب اليوم الدور الأساسي في خدمة جميع أصحاب المصلحة خاصة خدمة الإدارة في المنشآت الاقتصادية وتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بصورة موضوعية وتخطيط الإنتاج على مستوى القطاعات الاقتصادية، لدى أصبح من الضروري تأهيله علميا وعمليا على فهم النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد أساسا على تبني معايير المحاسبة الدولية، ومن أجل تحقيق أفضل تكوين ممكن لابد بالمرور بالمراحل المبينة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1): يمثل مراحل التعامل مع المعايير المحاسبية



المصدر: مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، ص:69
 1-1 الفهم الجيد للمعايير : في خلال هذه المرحلة لابد من الرجوع إلى خلفيات معايير المحاسبة الدولية من حيث النشأة وتطور الفكر المحاسبي لها ومعرفة النظرية التي يتم الاعتماد عليها في وضع المعايير بغية التمكن ولو بشكل بسيط من أسباب وضع الأساليب المحاسبية و آثار اعتمادها :

2-1 الاقتناع بأهميتها : الاقتناع بأهمية تبني هذه المعايير وضرورة تطبيقها، مما لها دور في خلق قيمة مضافة بالنسبة للمؤسسة الجزائرية و من ثمة إمكانية نموها و تطورها و القدرة على المنافسة، يمثل حافز ودافع لخلق درجة اهتمام أكثر لدى المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية :

3-1 حسن استعمال المعايير : و هي مرحلة تترجم المرحلتين السابقتين من خلال مدى التوافق المحقق فعلا. إن الالتزام بالمراحل الثلاث على الترتيب يجعل من المحاسب أكثر كفاءة ومرونة ومساهمة في تطوير نظم محاسبية تخدم متطلبات و أهداف مجتمعه، من خلال امتلاكه القوة التفكيرية اللازمة لتصدي والتغلب على أي مستجدات ، ومن أجل إمكانية تجسيد هذه المراحل في أرض الواقع نحتاج إلى ما يأتي:

¹محسن عواطف و مهارة أمال ، توافق المؤسسة الجزائرية مع معايير المحاسبية الدولية ، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 2010 ، ص12.

أ- إعداد و استغلال أمثل لمخابر البحث العلمي في الجامعات الجزائرية: تمثل المخابر العلمية ميدان متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي و يعبر فيه الأكاديميون عن آرائهم سواء كراي شخصي أو كلجان عمل و يعتبر من أفضل الميادين العلمية لما يمتلكه من قدرات مادية وإمكانية تشجيع التواصل مع أطرف متنوعة عبر أرجاء الوطن و حتى خارجها ؛

ب- تشجيع البحث العلمي ودمج الباحث العلمي بالميدان (المؤسسات الاقتصادية خاصة) من أجل نشر الوعي المحاسبي ،

ت- تشكيلة صلبة لأعضاء المجلس الوطني مع ضرورة وجود إستراتيجية اتصال قوية مع الباحثين في مجال المحاسبة

ث- تطوير مناهج تدريس المحاسبة مما يتناسق مع الأوضاع الاقتصادية الوطنية و الدولية الحديثة .

2- الأنظمة و القوانين

إن للقانون قوة تأثير كبيرة لتوفق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية خاصة من خلال التنسيق بين مختلف القوانين التي تمس ولو بشكل بسيط العمل المحاسبي (القانون الضريبي، القانون المنظم لسوق الأوراق المالية، القانون التجاري ...) البلد ما، ومن بين هذه القوانين ما يأتي:

1-2 الضرائب: للجباية تأثير مباشر وكبير على ممارسة المحاسبة في المؤسسة الجزائرية وذلك من خلال التأثير على الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها نتيجة البحث الدائم على الحلول المحاسبية التي تجلب المزايا الجبائية للمؤسسة، من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي، الذي ينبغ أن تنص التشريعات الضريبية فيما يخص إيرادات ومصاريف السجلات الخاصة لأغراض الضريبية، إتباع مبادئ و طرق تقييم لا تتعارض بما جاء في معايير المحاسبة الدولية ؛

2-2 القانون والنظم المخصصة لتنظيم العمل المحاسبي: أن تعتمد هذه القوانين في إعدادها بما لا يتعارض مع معايير المحاسبة الدولية، بل أكثر من ذلك أن تكون مبنية على أسس و قواعد ضبط أحكام المهنة والرقابة الذاتية للمهنة من أجل العمل على تطبيق العمل المحاسبة بشكل موافق لهذه المعايير في مختلف مراحل التطبيق؛

3-2 القوانين الأخرى : يجب التأكد من عدم معارضة أي قانون له علاقة مباشرة أو غير مباشرة (قوانين و نظم مصادر التمويل، قوانين التي تحكم الروابط الاقتصادية و السياسية و قوانين الرقابة المهنية أو القانونية ...) بالعمل الحاسبي مع ما جاء في معايير المحاسبة الدولية .

3- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى

يمكن الاستفادة من تجارب بعض الدول في تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك الدول المشابهة للجزائر من حيث النظم المحاسبية و التي ناتجة عن التشابه في العوامل المؤثرة على هذه النظم والمتمثلة في النظام القانوني، الضرائب، مستوى التطور الاقتصادي و العلمي و الثقافة

- إن تطبيق المعايير يتطلب تكوين مستمر ومراقبة دائمة حتى يتمكن من إنجاح العملية وتصحيح الأخطاء في حينها ويمكن تلخيص أهم الإجراءات الواجب اتخاذها من طرف المؤسسة¹.
- المرحلة الأولى: الاستعداد لتطبيق المعايير**
- جرد كامل لكل العقود، الآلات، وسائل الإنتاج المستخدمة في المؤسسة ؛
 - مراجعة المعايير المستخدمة حاليا في المؤسسة ومقارنتها بالمعايير الدولية ،
 - إخضاع كل وظائف المؤسسة للمراجعة المحاسبية ؛
 - إنشاء فرق عمل لدراسة آثار تطبيق المعايير الدولية على المؤسسة وكيفية تكييفها مع واقع المؤسسة ؛
 - إيجاد نظام معلومات جديدة يأخذ بعين الاعتبار المعالجة الجديدة و إعلام إدارات وعمال المؤسسة بتقديم أشغال فرق العمل مع توضيح أهمية تطبيق المعايير على مستقبل المؤسسة
 - إجراء تغييرات فعلية على مستوى وظائف المؤسسة لمواكبة تغير إطار العمل المحاسبي .
- المرحلة الثانية: تطبيق المعايير الدولية داخل المؤسسة**
- وضع نظام معلومات مناسب ؛
 - تطوير الوظائف المرتبطة بتطبيق المعايير ؛
 - تكوين مستعملي المعايير الجديدة والنظام المعلوماتي الجديد ؛
 - إعلام دوري داخلي بمختلف مراحل التطبيق الفعلي للمعايير ؛
 - متابعة مستمرة للقوائم المالية والتأكد من كفاءة نظام المعلومات ؛
 - تصحيح الأخطاء .

الجدول رقم (1-1) : يمثل العوائق الخاصة بتطبيق بعض المعايير المحاسبية في الاقتصاد الجزائري

رقم المعيار	موضوع المعيار	العراقيل الممكنة للتطبيق في الجزائر
IAS (02)	المخزون	لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد المقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة
IAS (08)	السياسات المحاسبية التغيرات في التقدير المحاسبي	انعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياساتها المحاسبية قصد تحقيق أهداف خاصة، مع تقييم نتائج ذلك
IAS (11)	عقود البناء	- إن العقود التي تنجزها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة، ومبلغها معروف ولا تحقق فيها أية خسائر، وهذا المعيار لا يجد تطبيقه إلا في حالات نادرة.

¹ بورس أحمد، كرماني هدى، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات ، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، كلية العلوم الاتصالية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة عنابة ، 2007 ، ص 19 .

<p>- رغم أهمية المعيار، إلا أنه في الواقع الجزائري المشكلة الأساسية في وجود سعيرين للإيجار السعر الحقيقي ، والسعر المصرح به .</p>	<p>عقود الإيجار</p>	<p>IAS (17)</p>
<p>رغم أهمية هذا المعيار، وإمكانية المؤسسة في استعمال تغيرات سعر صرف العملات كوسيلة لتنويع العملات المتعامل بها، إلا أنه بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ليس لها اختيار العملة، إنما البنك الذي تتعامل معه هو الذي يحدد لها العملة، وغالبا لا تخرج عن عملة واحدة هي الأورو، وإن تنوعت فلا تتعدى عملتين: الأورو والدولار</p>	<p>أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية</p>	<p>IAS(21)</p>
<p>- يختص هذا المعيار أساسا بمحاسبة آثار العلاقات التحكمية والسيطرة في الشركات، لكن في الوضعية الجزائرية أن هذه السيطرة ليست على أساس شراء أسهم أو الدخول في رأس المال، إنما باستثناء قطاع المحروقات إلى حد ما، فإن هذه العلاقة ليست مالية إنما قرارات إدارية مثل ما حدث عند إنشاء الشركات القابضة وعند إنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة</p>	<p>الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة</p>	<p>IAS (24)</p>
<p>- ينطلق هذا المعيار من مقارنة أسعار الموجودات وأسعارها في الأسواق المعنية، وعندما تغيب هذه الأسواق فلا توجد إمكانية إجراء المقارنة ولا تطبيق المعيار .</p>	<p>الانخفاض في قيمة الأصول</p>	<p>IAS (36)</p>

المصدر : مختار مسامح ، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، معهد العلوم الاقتصادية المركز الجامعي بالوادي، 2010 ، ص 17.

المبحث الثاني : القوائم المالية

المحاسبة هي نظام يقوم بتنظيم المعلومة المحاسبية التي تسمح بتسجيل وترتيب وحفظ المعطيات على أساس كمي، و تمكن المؤسسة من إعداد قوائمها المالية وتعطي الصورة الصادقة لوضعيتها المالية، وأدائها، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة حتى نهاية أعمال الدورة القوائم المالية هي المخرجات النهائية للنظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وتمثل الجزء الأساسي للتقارير المالية، حيث لا يدرج في القوائم المالية أي عنصر إلا إذا توفر فيه شرطان هما أن يتوقع منه تدفق المنافع الاقتصادية من المؤسسة وإلها، ويمكن قياس تكلفته أو قيمته بشكل موثوق به. وسيتم التركيز في هذا المبحث على مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية).

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

1- تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية¹.

وقد تطرق المعيار (IAS 01) إلى عرض القوائم المالية، وكذلك صدر عن مجلس المعايير المحاسبية (IASB) دليل عن كيفية إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير التقارير المالية الدولية.

2- خصائص القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة للإفصاح (أو الإبلاغ المالي عن وضعية المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة، حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية²:

1-2 القابلية للفهم : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى أية حال فإنه يجب عدم تنحية المعلومات الخاصة بالمسائل المعقدة التي يجب إدراجها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لاحتياجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين ؛

2-2 الملائمة : حتى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لمتطلبات صناع القرارات، وتتوفر في هذه المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية ؛

3-2 المادية (الأهمية النسبية) : تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، فتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف ؛

4-2 القابلية المقارنة : يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة ، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية المنشأة أخرى ولنفس الفترة ؛

¹ خالد جمال الجعارات و مرجع سابق ، ص 93

² طارق عبد العال حماد ، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها في حالات عملية محلولة ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 27.

5-2 الموثوقية : حتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان باستطاعة المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه .

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية:¹
1-5-2 التمثيل الصادق: لتكون المعلومة موثوق فيها يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها ؛

2-5-2- الجوهري فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقة للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني ؛

3-5-2- الحياد: حتى تكون موثوقة فإن المعلومات المحتواة فيها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً ؛

4-5-2- الحيطة والحذر: لا بد من أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة الكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكفالات التي يمكن أن تحدث ،

5-5-2- الاكتمال : لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة.

3- أهداف القوائم المالية

الفقرات : 12، 13 و 14 من الإطار النظري الذي تم نشره سنة 2008 من طرف اتحادية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)

حددت الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في ما يأتي²:

- تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي المشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية ؛

- أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبى الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية في كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدم لصنع القرارات الاقتصادية ، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية ؛

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات ، مرجع سابق ، ص 08

² مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ، مرجع سابق ، ص 19 76

- تظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري ، المحاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم التدبير الإدارية أو محاسبة الغدارة ، غنما يقومون بذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية تضم فعلى سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتها في المشروع أو بيعها أو ما كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها .

المطلب الثاني: أساليب قياس عناصر القوائم المالية و مستخدمها، فرضيات إعدادها

1- أساليب قياس عناصر القوائم المالية

عملية القياس تتمثل في تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها إقرار وإدراج عناصر البيانات المالية في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس، وقد تم وضع مبادئ قاعدتها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بإضافة عنصر الشفافية إلى العناصر التي اعتمدت المبادئ عليها والتي انطلقت من عنصر الأمانة .

ويمكن تلخيص هذه الأسس في:¹

1-1 التكلفة التاريخية : بموجب هذا الأساس، تسجل الموجودات بقيمة النقد المدفوع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة لمقابل الحصول على الموجودات كما بتاريخ اقتناؤها. أما المطلوبات، فتسجل بقيمة الموجودات التي تم استلامها مقابل الالتزام، أو معادل النقد المتوقع دفعة لتسوية تلك المطلوبات ضمن النشاط العادي للمؤسسة ؛

2-1 التكلفة الجارية : بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بقيمة النقد أو النقد المعادل الذي يتوجب دفعة حالياً لمقابل الحصول على أصل مماثل. وتدرج المطلوبات بالقيمة غير المخصومة (القيمة الاسمية) للنقد ومعادل النقد المطلوب دفعة حالياً لتسديد الالتزام ؛

3-1 القيمة القابلة للتحقيق : بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بقيمة النقد، أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا بيع الأصل بطريقة منظمة، وتدرج المطلوبات بالقيم التي يمكن تسويتها بها، أي بالقيم غير المخصومة (الاسمية) للنقد أو معادل النقد الذي يتوقع دفعه لتسوية الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة ؛

4-1 القيمة الحالية : بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الواردة، والمتوقع الحصول عليها من هذا البند في المستقبل وذلك ضمن النشاط العادي للمؤسسة وتدرج الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة الصافي التدفقات النقدية الصادرة المتوقع استخدامها في تسوية الالتزام خلال الدورة العادية النشاط المؤسسة .

¹ محمد سليم وهبه ، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، مجلة المحاسب المجاز ، العدد 23 ، بيروت ، لبنان ، الفصل الثالث سنة 2005 ، ص 16

رغم أن التكلفة التاريخية هي أكثر أسس القياس استخداما من قبل المؤسسات في إعداد قوائمها المالية، فإنه يستخدم عادة جنبا إلى جنب مع أسس أخرى للقياس، فالبضاعة تدرج عادة بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، أما الأوراق المالية القابلة للتسويق فيمكن إدراجها بالقيمة السوقية، لكن الالتزامات الخاصة بأجور التقاعد فيتم إدراجها على أساس قيمتها الحالية، وتستخدم بعض المؤسسات أساس التكلفة الجارية على ضوء عدم قدرتها استخدام نموذج التكلفة التاريخية في التعامل مع آثار الأسعار المتغيرة للموجودات غير النقدية.

2- المستخدمون للقوائم المالية والإقرار بإعدادها

1-2 الإقرار بعناصر القوائم المالية

يقصد بمصطلح الإقرار، ما يضمن أن القوائم المالية تحقق العناصر الآتية:¹

أ. احتمال المنفعة الاقتصادية المستقبلية: يستخدم مفهوم الاحتمال في نطاق شروط الإقرار، ليشير إلى درجة عدم التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة ببند ما، إلى أو من المؤسسة ويتم تقدير درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بناء على القرائن المتاحة عند إعداد البيانات المالية ؛

ب. مدى ثقة القياس: وان استخدام التقديرات المعقولة يشكل جزءا لا يتجزأ من عملية إعداد البيانات المالية، فعندما لا يكون بالإمكان تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يجوز حينئذ إثبات هذا البند في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل ؛

ت. الإقرار بالموجودات: يقر بالأصل في ميزانية العمومية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه للمؤسسة محتملة الحدوث حين يمكن قياس تكلفة أو قيمته بصورة موثوق بها، ولا يمكن الإقرار بالأصل في الميزانية العمومية، عند تكبد نفقة تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها للمؤسسة غير محتملة الحدوث لفترة تتعدى الفترة المالية الجارية ، وبدلا من ذلك ينتج عن هذه العملية مصروف يقر به في بيان الدخل؛

ث. الإقرار بالمطلوبات: ويقر بالمطلوبات في الميزانية العمومية، متى كان محتملا أن تؤدي إلى تدفق الموارد مقابل المنافع الاقتصادية إلى خارج المؤسسة، وذلك لدى تسوية التزام جار، وإذا ما كان بالإمكان قياس قيمة هذه التسوية بصورة موثوق بها ؛

ج. الإقرار بالدخل: يقر بعناصر الدخل بيان الدخل عندما تحدث زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تنتج عن زيادة في أصل أو نقص في مطلوب ما، وعندما يكون بالإمكان قياس هذه الزيادة بصورة موثوق بها ؛

¹ محمد سليم وهبه ، مرجع سابق ، ص 16 .

ح. الإقرار بالمصاريف: يقر بالمصاريف في بيان الدخل، عندما يحدث نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية بسبب نقص يحدث في أصل ما أو زيادة مطلوب ما، يكون قياس هذا النقص في المنافع بقدر معقول من الموثوقية.

2-2 المستخدمون للقوائم المالية

تتعدد الفئات المستخدمة للتقارير المالية، منها من له علاقة مباشرة ودائمة بالوحدة المحاسبية كالمسيرين والملاك، ومنها من له علاقة غير مباشرة (علاقة تعامل ظرفية تحددها المصلحة المشتركة مثل المقرضين، الموردين... ولقد نشأت عن هذا التعدد في الاستعمالات رغبات في المعلومات المطلوبة تتوقف إلى حد كبير على مجال القرار الذي يراد اتخاذه، يمكن حصر أهم الفئات المستفيدة من القوائم المالية فيما يأتي¹:

أ. المستثمرين : يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات أرباح :

ب. العاملين : يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف :

ت. المقرضين : يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها ؛

ث. الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين : يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى عكس المقرضون فإن الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كزبون رئيسي

ج. الزبائن : يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل ؛

ح. الجهات الحكومية : تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه و تنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل الوطني وما يماثلها ؛

خ. الجمهور العام : تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات ، مرجع سابق ، ص 04

الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها .

3- الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

لتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين الآتيتين¹:

1-3 أساس الاستحقاق :

وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والتقارير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، ولا تقتصر البيانات المالية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي وما تضمنته من استلام ودفع نقدية ولكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل والموارد التي سوف يتم الحصول عليها في صورة نقدية في المستقبل، ولذا فالبيانات المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ؛

2-3 فرضية الاستمرارية :

يتم في العادة إعداد البيانات المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، ولذا يفترض بأن المؤسسة لا تنوي وليست بحاجة التصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة، وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فإنه قد يكون من الواجب إعداد البيانات المالية طبقا لأساس مختلف، وفي هذا الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم.

المطلب الثالث : مكونات القوائم (الكشوف) المالية حسب (SCF)

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية ، والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل على :

1 الميزانية (قائمة المركز المالي)

1-1 التعريف: هي كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ إغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات (الأصول) الكيان والتزاماته (الخصوم)، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، ويجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.

2-1 المضمون (المكونات): يتمثل في الأصول و الخصوم

1-2-1 الأصول: هي موارد يسيطر عليها الكيان، نتيجة لأحداث ماضية ويتوقع منها منافع مستقبلية وتشمل:

- التثبيات المعنوية¹ ؛

¹المرجع السابق ، ص 12

- التثبيتات العينية ؛
 - الإهتلاكات ؛
 - المساهمات ؛
 - الأصول المالية ؛
 - المخزونات ؛
 - أصول الضريبة ؛
 - الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبق)؛
 - خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.
- 2-2-1 الخصوم: هي الإلتزامات الحالية للكيان الناشئة عن الأحداث الماضية ، والتي من شأنها أن تؤدي على خروج موارد يتوقع منها الكيان أن تحقق له منافع مستقبلية وتشمل:
- رؤوس المال الخاصة ؛
 - الخصوم غير الجارية ؛
 - الموردون والدائنون الآخرون؛
 - خصوم الضريبة ؛
 - المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا)؛
 - خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .
- 3-1 الأهمية: تعمل قائمة المركز المالي على إيضاح ما يلي :
- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات
 - تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزامات بحقوق ملكيتها لمعرفة مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها ؛
 - معرفة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة ، بقياس نسب التداول والسيولة ؛
 - معرفة مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح المحتجزة، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية ؛
 - تقييم قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها ؛

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، مرجع سابق ، ص 23

- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفح المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها ؛

- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية ؛

- معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية.

2 جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

1-2 التعريف: هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة (النواتج - الأعباء = النتيجة الصافية) ،

2-2 المضمون (المكونات) : يتضمن على الأقل على المعلومات الآتية:¹

- حوصلة الأعباء حسب طبيعتها والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال ؛

- نواتج الأنشطة العادية ؛

-النواتج المالية والأعباء المالية ؛

- أعباء المستخدمين ؛

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ؛

- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية ؛

- نتيجة الأنشطة العادية ؛

-العناصر غير العادية (نواتج، أعباء) ؛

- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ؛

- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة .

2-3 الأهمية:

- التعرف على نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة ؛

- التمييز بين الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة أو غير عادية؛

- تقييم كفاءة التسيير في المؤسسة من خلال الأداء المالي حيث يستخدم الربح كمعيار للقياس؛

- التعرف على مقدار ضريبة على الأرباح الواجب دفعها و اضغط الضريبي على المؤسسة ؛

¹ المرجع السابق ، ص 25

- معرفة ربحية السهم الواحد للمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية .

3 جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

3-1 التعريف: يمثل تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو و غيرها¹.

ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات (الأموال) السيولة التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها :

- التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار ؛

- التدفقات الناتجة عن أنشطة التشغيل ؛

- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل .

3-2 المضمون (المكونات):

3-2-1 الطريقة المباشرة: وهي التي أوصى بها المشرع الجزائري تركز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية الدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية في شكل عناصر رئيسية قصد إبراز التدفق الصافي المالي (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد الحصول على تدفق الخزينة الصافي ومقارنته مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية .

3-2-2 الطريقة غير المباشرة: تقوم على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية ، مع الأخذ بعين الاعتبار:

- آثار المعاملات التي لا تؤثر في الخزينة (الإهلاكات، تغييرات الموردين المخزونات، ..):

- التسويات مثل الضرائب المؤجلة ؛

- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل والتي تقدم كل على حدا .

3-3 الأهمية: تكتسي دراسة تدفقات الخزينة أهمية كبيرة من حيث أنها تعد وسيلة مفضلة ، لتشكيل مؤشرات

تمننا من التنبؤ بخطر الإفلاس، وبالمشاكل التي تواجهها المؤسسة فهي :

- أداة ضرورية في التسيير التقديري،

- أداة للحكم على التسيير المالي للمؤسسة ؛

- أداة تمثيل صحيح العلاقة بين المردودية والخاصرة ؛

¹ أحمد طرطار و شوقي جباري ، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي سوق أهراس،

- أداة لفهم الحركات والتدفقات المالية في المؤسسة ؛
- أداة تنبيه وإخبار وعنصر معلوماتي هام للمؤسسة ؛
- أداة لاختبار آثار القرارات الإستراتيجية للمؤسسة ؛
- أداة مهمة في التشخيص الذي يقوم به البنك التحليل احتياجات المؤسسة التمويلية .

4 جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

1-4 التعريف: يشكل عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية¹.

2-4 المضمون (المكونات) : يجب أن يحتوي على الأقل عن معلومات مرتبطة بحركة العناصر الآتية :

- النتيجة الصافية للسنة المالية ؛

- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال ؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال ضمن تصحيح أخطاء هامة ؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديدات، ...)؛
- توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية .

3-4 الأهمية

- يظهر رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية والتغيرات خلال الفترة وصافي الربح والخسارة للفترة ؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين ؛
- يوضح إجمالي الدخل والمصروف للفترة ؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية ؛
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين .

5-ملحق القوائم المالية

1-5 التعريف: يحتوي على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشوف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعته المالية ونتيجة نشاطه.

¹حكيمة بوسلمة ، عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقية في ضل المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS ، جامعة البليدة ، 2009 ، ص 06

2-5 المضمون (المكونات) : هناك العديد من نماذج الجداول التي يمكن إدراجها مثل:¹

- جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية ؛

- جدول الإهلاكات ؛

- جدول المؤونات ؛

- جدول خسائر القيمة عن التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛

- كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية ؛

- جدول المساهمات

3-5 الأهمية: تكمن أهمية الملاحق فيمل تحتويه من:

- معلومات عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشوف كلما كانت هامة ؛

- المعلومات المكملة لفهم أفضل للكشوف المالية؛

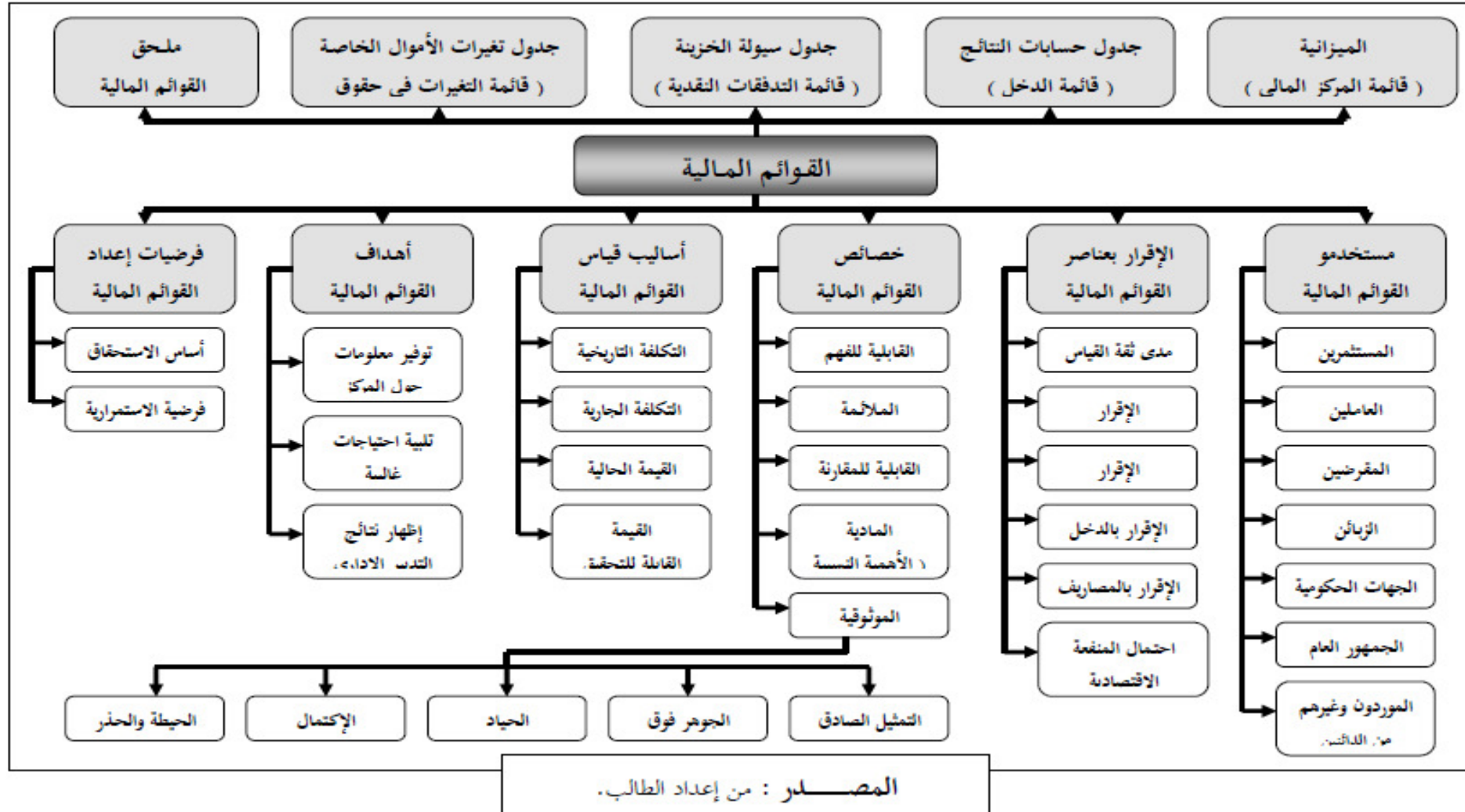
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم ؛

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة أوضح

وأشمل. ؛

¹المرجع السابق ، ص 08

الشكل رقم (1-2) يمثل عناصر ومكونات القوائم المالية



المبحث الثالث: الإطار العام للتضخم

تعتبر مشكلة التضخم من إحدى الصعوبات الاقتصادية الهامة التي تواجه الكثير من دول العالم، المتقدمة منها والنامية على حد سواء، حيث يأتي التضخم في مقدمة الاختلالات المالية والنقدية التي تعاني منها هذه الدول، ويترتب عليه العديد من الآثار السلبية على كافة جوانب الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية و تنشأ مشكلة التضخم ابتداء من سبب معين ثم لا تلبث أن تتحول إلى عملية تراكم آثارها خلال بعد زمني معين، أما أنها تظهر وتستمر نتيجة تفاعل مجموعة متداخلة من العوامل النقدية والسيكولوجية والهيكلية وسوف نعالج موضوع التضخم هنا بصورة مبسطة ومختصرة بما يتفق مع طبيعة الدراسة في هذا المستوى.

المطلب الأول: مفهوم التضخم و أنواعه

1- مفهوم التضخم

لم يتوصل علماء الاقتصاد إلى يومنا هذا إلى وضع تعريف لظاهرة التضخم يلقي قبولا عاما نتيجة للاختلاف الفكري و المذهبي بين المدارس، و نظرا لاعتماد كل مفسر على أساس معين في تفسيره، إلا أن المعنى المتداول بكثرة بين جل العلماء هو أن التضخم : ارتفاع غير طبيعي في المستوى العام للأسعار، فقد عرف مثلا كاردينير أكلى التضخم بأنه : الارتفاع المستمر المحسوس في المستوى العام للأسعار أو معدل الأسعار، و استنادا إلى هذا لا يعد تضخما الحالة التي ترتفع فيها الأسعار بشكل قليل أو منقطع و يضيف أكلى قائلا أن هذه الظاهرة تعبر عن حالة عدم التوازن بين العرض الكلي و الطلب الكلي في الاقتصاد .

إضافة إلى تعريف التضخم بارتفاع الأسعار يمكن كذلك أن يطلق مصطلح التضخم على حالات وظواهر أخرى من أهمها:¹

-الإفراط في إصدار النقود، و هو يشمل كل زيادة كبيرة في النقود المتداولة في الأسواق مما يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، يسمى هذا بتضخم العملة.

- ارتفاع المداخيل النقدية للأفراد بشكل غير مألوف أو ارتفاع عنصر من عناصر الدخل النقدي مثل الأجور أو الأرباح، يدعى هذا النوع بتضخم الدخل؛

-ارتفاع تكاليف عناصر الإنتاج، و هو تضخم التكاليف .

و يمكن إرجاع ضوابط وأسس تعريف التضخم إلى نوعين من المعايير وهي:

أولا : التعاريف المبنية على الأسباب المنشئة للتضخم.

ثانيا : التعاريف المبنية على خصائص ومظاهر التضخم.

1-1 تعريف التضخم بناء على الأسباب المنشئة له

¹ ضياء مجيد الموسوي، الاقصة النقدي و قواع، نظم، نظريات، سياساته مؤسسات نقية، مطبعة النخلة، دار الفكر، 215

يتم تعريف التضخم وفقا لأسبابه من خلال ثلاث اتجاهات وهي : التعاريف المبنية على النظرية الكمية النقدية، التعاريف المبنية على عاملي العرض و الطلب و تلك المبنية على عاملي الدخل و الإنفاق.

1-2 تعريف التضخم على أساس النظرية الكمية النقدية

انتهجت المدرسة النقدية في تفسيرها للتضخم مذهباً نقدياً، حيث اعتبر الاقتصاديون الكلاسيكيون التضخم ظاهرة نقدية تعود أسبابها إلى عوامل شقية بحته، فالتضخم النقدي وفق هذه النظرية يعني كل زيادة في كمية النقود المتداولة تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار¹، هذا التعريف الخاص بالتضخم يقضي بان الزيادة في إصدار النقود هو سبب حدوث الظواهر التضخمية، ومنه ارتفاع المستوى العام للأسعار السائدة¹. تعد هذه النظرية من أولى النظريات التي حاولت تفسير تقلبات المستوى العام للأسعار، ولقد كان الأمريكي إيرفينج فيشر الأول من النهج النظرية الكمية ودافع عنها في بداية القرن العشرين حيث نشر كتاباً بعنوان القدرة الشرائية للعملة، ولقد صاغ أفكار هذه النظرية في معادلته المعروفة بمعادلة التبادل، التي تعمل على عوامل متعددة تشارك في تحديد المستوى العام للأسعار.

ولقد كان أصحاب هذه النظرية يؤيدون آرائهم بحجج ومبررات اقتصادية، كارتفاع الأسعار واستفحال آثارها الشديدة خاصة عقب انتهاء الحرب العالمية الأولى، ومع ما أصاب العملات من انخفاض في قيمتها نتيجة ارتفاع الأسعار ، ق اضطرت الحكومات إلى اتخاذ إجراءات للحد من استفحال انتشار هذه الظواهر التضخمية، والحد من ارتفاع الأسعار المستمر، لتوفير التوازن في اقتصادها.

و التساؤل المطروح هنا هو متى يعتبر الفائض النقدي تضخماً ؟ ففي فترة الكساد الكبير (1929 - 1933م) لم يظهر التضخم مع أنه عرضت كميات كبيرة من النقود للتداول من قبل الحكومات التمويل مشاريعها وإعادة بناء اقتصادها، مما يدفع إلى التساؤل حول صلاحية هذا المعيار في تعريف التضخم وتحليله

1-3 تعريف التضخم بناء على نظرية الدخل والإنفاق

يأخذ بعض الاقتصاديين بنظرية الدخل و الإنفاق كمعيار لتحديد معنى التضخم والتي يمكن أن تعد كسبب من أسباب نشوئها ؛ فتقضي هذه النظرية في تحديدها لمعنى التضخم : بأنه الزيادة في معدل الإنفاق والدخل - فازدياد الإنفاق النقدي و من ثم الدخل النقدي يسبب ارتفاع الأسعار وتضخمها على فرض بقاء كمية السلع الموجودة في حالة ثبات ، ولافتراض صلاحية هذه النظرية كمعيار لتعريف التضخم ينبغي أن تكون الزيادة في الإنفاق شاملة وعمامة وبنسبة تفوق الزيادة في الإنتاج.

وانتقاداً لهذه النظرية فإنه لا يمكن وصف الرواج، وازدياد الدخل النقدي في حالة الانتقال من الكساد إلى الرخاء بأنه حالة تضخمية ؟ وكذلك يفترض هذا الأساس ارتفاع الأسعار العامة كلها في المجتمع نتيجة ارتفاع الدخل النقدي، ولكن قد يحدث أن ترتفع أسعار بعض السلع دون أخرى فكيف نفسر هذا الارتفاع ؟

¹غازي حسين عملية التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2006، ص 14

1-4 تعريف التضخم بناء على نظرية العرض والطلب

ينتج التضخم وفق هذه النظرية جراء حدوث خلل في التوازن بين العرض والطلب، فهناك من الاقتصاديين من بني تعريفه للتضخم على القوى التي تحكم هذه العلاقة فعرفه بأنه "زيادة الطلب على العرض زيادة تؤدي إلى ارتفاع الأسعار" وليكون هذا التحليل صحيحا يشترط أن يتم ارتفاع الأسعار بشكل فجائي وغير متوقع، وكذلك يوجد من الاقتصاديين من اشترط أن يكون مستوى الأسعار العام هو المقصود بالأسعار المرتفعة بحيث يشمل أسواق السلع وأسواق عوامل الإنتاج، ومن المفكرين الاقتصاديين الذين نادوا بهذه النظرية واعتبروها أساسا صالحا لتحليل أسباب التضخم هم: المفكر بيرو والعالم ليرنر والعالم "كينز". ولكن لهذه النظرية انتقادات تتضح فيما يلي:

- متى يكون هناك فائض إيجابي في الطلب ومتى يكون الفائض سلبيا، وهل يشمل ذلك جميع الفوائض في الأسواق حتى نحكم بوجود فائض في الطلب؟

- لم يحدد التعريف بدقة المقصود بارتفاع الأسعار، وهل هو المستوى العام للأسعار في أسواق عوامل الإنتاج وأسواق السلع أو كلاهما معا؟

- في السوق الواحد قد ترتفع أسعار بعض السلع فيه دون أن ترتفع أسعار بقية السلع، فهل نحكم بوجود فائض تضخم في الطلب أو في الأسعار؟

1-5 تعريف التضخم بناء على خصائصه

يبني تعريف التضخم وفق هذا الأساس على الخصائص والآثار الناتجة عنه وأهمها ارتفاع الأسعار، ومن الاقتصاديين الذين اعتمدوا هذا الأساس هم مارشال، روبنس "فلامان وغيرهم، فيعرف روبنس "التضخم: بأنه ارتفاع غير منتظم للأسعار، بينما يعرفه فلامان: بأنه حركة الارتفاع العام للأسعار ويعرفه كنوزو: بأنه الحركات العامة لارتفاع الأسعار الناشئة عن العنصر النقدي كعامل محرك دافع".

لقد أصبح هذا التعريف العام للتضخم سائدا ومتداولاً بكثرة، وذلك لسرعة وسهولة ملاحظته من قبل العامة، وقد أرجع أصحاب هذا المعيار ظهور التضخم في الأسعار شرط دوام هذا الارتفاع واستمراره، ولهذا لا يمكن تسمية الارتفاع المؤقت للأسعار بأنه ارتفاع تضخمي.

والتعريف الذي يمكن إعطائه التضخم والذي تراه تعريفا شاملا لكل التعاريف السابقة هو: كل زيادة في التداول النقدي يترتب عنها زيادة في الطلب الكلي الفعال عن العرض الكلي للسلع والخدمات، في فترة زمنية معينة، تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار".

أنواع التضخم

نظرا لان معدلات التضخم تتفاوت فيما بين الدول وحتى في نفس الدولة من فترة إلى أخرى، فينقسم التضخم وفقا لذلك إلى:¹

1-2 التضخم المعتدل

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

2-2 التضخم المرتفع (الجامح)

يعد هذا النوع من أكثر أنواع التضخم ضررا على الاقتصاد الوطني، وذلك نظرا لارتفاع المستوى العام للأسعار بصورة سريعة ومتوالية دون توقف، بحيث ينجم عنه أثارا اقتصادية كبيرة يصعب على السلطات الحكومية الحد منها أو معالجتها في الأجل القصير، حيث تفقد النقود لقوتها الشرائية ووظيفتها كمخزن للقيمة، مما يترتب عليه قيام الأفراد بالتخلص من النقود التي بحوزتهم واستبدالها بعلات أخرى، أو استخدامها في اقتناء أصول عينية، أو استثمارها في قطاعات غير إنتاجية، مما يترتب عليه انخفاض في إجمالي قيمة المدخرات القومية ويحدث هذا التضخم نتيجة الإفراط في عرض النقود، والنقص غير الطبيعي في عرض السلع الناجم عن حالات الحروب والاضطرابات السياسية والكوارث الطبيعية.

3-2 التضخم المكبوت

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

عند النظر في وجود مثل هذه الاختلافات فيما يتعلق بمعدلات الإرتفاع في المستوى العام للأسعار وسرعة تزايدها، تتأكد من المعنى الحقيقي للتضخم باعتباره عملية تحدث في بعد زمني معين إبتدأ يصدمات تعرف بالصددمات التضخمية، يكون مصدرها جانب الطلب أو جانب العرض أو بسبب توافر مجموعة عوامل أخرى مرتبطة بهيكل الاقتصاد ومعدلات نمو مختلف الأنشطة فيه، وهذه العملية تستمر في أن تغدي نفسها بسبب عوامل أخرى أثيرة من أهمها عامل التوقعات."

المطلب الثاني: النظريات المفسرة للتضخم، أسبابه و آثاره

¹ اغري حسون عناية، مرجع سابق، ص 57

1- أسباب التضخم

1-1 التضخم بارتفاع الطلب الكلي:

من البديهي أن التضخم يتولد عند اختلال بين الطلب والعرض، وبسبب زيادة الطلب النقدي على العرض النقدي فإنه ينشأ زيادة في الدخول النقدية للأفراد دون أن يقابل هذه الزيادة في الدخول زيادة في الإنتاج من الأفراد الذين تحصلوا على هذه الأرصدة النقدية، مما ينتج عنه ارتفاع في المستوى العام للأسعار لقلة المعروض من النقود. ولبحث عن جذور هذه الظاهرة لابد من التعرض إلى الأسباب الحقيقية المؤدية إلى زيادة الطلب الكلي والعوامل الدافعة إلى هذا الارتفاع و نذكر منها:

-زيادة الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري.

-التوسع في فتح الاعتماد من قبل المصارف.

-قصور البنوك في تحقيق رغبات الأفراد في الادخار

-تمويل العمليات الحربية

-العجز في الميزانية.

-ارتفاع معدلات الأجور

1-2 التضخم بزيادة التكاليف:

في هذا النوع من التضخم يكون ارتفاع الأسعار راجع إلى زيادة نفقات عناصر الإنتاج مع ثبات مستوى الطلب، وعنصر الإنتاج الذي يكون ممثلاً لتكلفة متزايدة هو عنصر العمل حسب آراء الاقتصاديين الرأسماليين. و الزيادة في نفقات العمال تترجم غالب الأحيان إلى زيادة في معدلات الأجور وهذا بسبب مطالبة العمال بزيادة الأجور بالإضافة إلى ارتفاع معدلات الأجور فان التضخم بالتكاليف يرتبط بعوامل أخرى مسببة منها:

- التضخم بسبب ارتفاع أسعار السلع والمواد الأولية المستوردة التي تؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج السلع معينة وبالتالي ارتفاع أسعارها.

- زيادة حجم الأرباح التي يحصل عليها رجال العمال من خلال توسيع الفجوة بين سعر البيع للوحدات المنتجة و تكاليف الإنتاج.

1-3 التضخم بانخفاض العرض الكلي:

ينتج هذا النوع من التضخم بسبب اختلال التوازن بين العرض الكلي والطلب الكلي، فالانخفاض في العرض السلعي مقارنة بالطلب الكلي السائد عند مستوى التشغيل التام يعود إلى سياسة الإنفاق العمومي وفائض النقد المتداول لتحقيق البرامج.

والأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي خططتها الحكومة كما يعود هذا الاختلال إلى النقص في الثروة الإنتاجية التي يمكن للجهاز الإنتاجي توفيرها عند مستوى التشغيل التام و يرجع هذا النقص إلى عدم كفاية الجهاز الإنتاجي و عدم مرونته، وقد يرجع ضعف الجهاز الإنتاجي إلى عدة أسباب نذكر منها:

-تحقيق مرحلة الاستخدام الكامل

-عدم كفاية الجهاز الإنتاجي.

-النقص في العناصر الإنتاجية.

النقص في رأس المال العيني.

نشير إلى أن هناك عدة عوامل أساسية أخرى تؤثر على العرض منها عجز المشاريع على التوسع الأسباب تقنية، أو بسبب حدوث طوارئ من شأنها تعطيل العملية الإنتاجية كالحرب، و الانخفاض في احتياطي العملة الأجنبية إذا كانت تابعة من حيث المواد الأولية للخارج.

4-1 التضخم الهيكلي: يتمثل في مجموعة من العلاقات و النسب الثابتة الممتدة من خلال الزمان و المكان و

الكميات و التيارات الاقتصادية المرتبطة بالعملية الإنتاجية، و توزيع للموارد المالية و المادية داخل

المجتمع. والضغوط التضخمية تعكس آثارها على الطلب، النفقة الإنتاج، وتنعكس على سلوك العناصر

البنائية أو هيكلية للاقتصاد مثل السكان أو شكل المشروعات أو هيكل الأسواق وإما في جمود العلاقات

بين لك العناصر، ومن مظاهر التضخم الهيكلي في الاقتصاد الرأسمالي ما يلي:

-شكل المشروعات المكونة للوحدات الاقتصادية الإنتاجية الصناعية في الاقتصاد الرأسمالي.

-التناقض بين القطاعات الاقتصادية.

-طريقة توزيع الدخل في البناء الاقتصادي.

-تخل الدولة في النشاط الاقتصادي و الاجتماعي.

-الهيكل السكاني.

2- آثار التضخم

يعتبر التضخم موضوعا شائكا و ظاهرة غير مرغوب فيها، ينجم عنها آثار سلبية سواء كانت اقتصادية أو

اجتماعية، تصيب جميع دول العالم، بمعدلات متباينة، تهز من صورة الاقتصاد أمام العالم الخارجي، و من

خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى الآثار الاقتصادية، و الآثار الاجتماعية.

1-2 الآثار الاقتصادية

يترتب على التضخم آثار اقتصادية ضارة يمكن إجمالها في ما يلي:¹

-اختلال ميزان المدفوعات نتيجة لزيادة حجم الواردات و انخفاض حجم الصادرات فالزيادة التضخمية في

الإنفاق القومي يترتب إليها زيادة في الطلب على السلع المستوردة إلى جانب السلع المحلية و إذا كان الإستيراد طليقا

يرتفع حجمه، و يضغط على امتصاص موارد الدولة من النقد الأجنبي، أما إذا كان الإستيراد مقيدا، فيحول

¹ مجدي عبد الناح مسلمان، علاج التضخم والركود الاقتصادي في الإسلام، دار عرب، للطباعة والنشر، القاهرة 2002، ص 39

فائض القوة الشرائية من الخارج إلى السوق المحلية، فيزيد الطلب على السلع المنتجة محليا، خاصة السلع البديلة للواردات، فيشك ارتفاع الأسعار.

- يخفض التضخم من حجم السلع القابلة للتصدير، ويضعف من مركزها التنافسي في الأسواق الخارجية .
- توجيه رؤوس الأموال إلى فروع النشاط الاقتصادي غير مفيدة للتنمية في مراحلها الأولى، فتتجه إلى المضاربة على أسعار الأراضي الزراعية و إلى بناء المنازل الفاخرة، و إنتاج السلع الترفيهية التي يكثر عليها الطلب من طرف أصحاب الدخل العالية.

- إن استمرار تصاعد الأسعار يؤدي إلى ارتباك في تنفيذ مشروعات التنمية، نظرا لاستحالة تحديد تكاليف الإنشاء بصورة نهائية، متسببا في علم ميسورية التخطيط القومي.

- فقدان النقود لوظيفتها كمستودع للقيمة بسبب اتجاه قيمتها إلى التدهور المستمر مما يقلل من التفصيل النقدي على حساب التفضيل السلعي.

- انخفاض ميل الأفراد للادخار وزيادة ميلهم للاستهلاك، و تحويل الأرصدة التي لديهم إلى ذهب و عملات أجنبية.

2-2 الآثار الاجتماعية

يترتب على التضخم عدة آثار تمس الجانب الاجتماعي و التي تتمثل في:¹

- يعمق التضخم التفاوت في توزيع الدخل و الثروات.

- تهديد جسور الاستقرار السياسي و الاجتماعي بسبب خلق موجات من التوتر و التذمر الاجتماعي، مما يعيق دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

- يترتب على التضخم ظلم اجتماعي يلحق بأصحاب الدخل الثابتة، كأرباب المعاشات و حملة السندات، والدين تعجز دخولهم النقدية عن اللحاق بتصاعد الأسعار في حين يستفيد أصحاب الدخل المتغيرة من تجار ومنتجين.

- يعاني الدائنون من التضخم حيث أنهم ملزمون بقبول قيمة قروضهم ممثلة في قوة شرائية أقل مما أفرضت الانخفاض قيمة النقود، و بتعبير آخر أنهم استرجعوا قوة شرائية تمثل كمية من السلع و الخدمات اقل مما

كانت تملها وقت منح هذه القروض، بينما يستفيد المدينون من انخفاض قيمة النقود لأنهم يسددون القرض بقيمته الاسمية التي تقل عن قيمته الحقيقية وقت الاقتراض.

3- النظريات المفسرة للتضخم

1-3 النظرية النقدية التضخم

تعتبر هذه النظرية أن التضخم هو ظاهرة نقدية، و مالية بحتة، و تعرف التضخم بأنه كل زيادة في الكمية النقدية تؤدي إلى الزيادة في الأسعار، و أن أساس التضخم هو التوسع النقدي الناتج عن زيادة الإصدار التقدي،

¹ نفس المرجع السابق، ص 80

مما يتسبب في زيادة الدخول النقدية على حساب العروض السلعية، محدثا الزيادة في الأسعار وتشتت النظرية النقدية مع النظرية الكمية في أن التضخم ظاهرة سببها إجراءات نقدية.¹

- تعتبر مدرسة شيغاغو من أهم المدارس النقدية في تحليل و تفسير الظواهر التضخمية، و من إتباعها ملتون، فريدمان و هاري جونسون، و ولتز و معظم اقتصاديي صندوق النقد الدولي.

أن ارتفاعات الأسعار المصاحبة لعمليات استحداث التنمية سببها حقن الاقتصاد بالنقد الزائد الذي يتسبب في تفوق الطلب الكلي على العرض الكلي.

و يتلخص مضمون هذه النظرية ، في أن التضخم ظاهرة نقدية بحتة، أثرها المباشر الارتفاعات التضخمية ف الأسعار.

وتتم معالجة التضخم حسب هذه النظرية بالتأثير في تلك العوامل النقدية بالحد من التوسع في الإصدار النقدي، و تقليل حجم التداول من النقد في الأسواق و بعبارة أخرى التأثير في حجم الطلب الكلي، بالتقليل من العوائد النقدية، و إيقاف العوامل النقدية الحافزة للطلب الكلي على الارتفاع.

2-3 النظرية العينية للتضخم

بناء على النظرية العينية تم تعريف التضخم بأنه كل زيادة في الأسعار نتيجة عدم كفاية العرض من السلع و يتميز هذا التعريف بالخصائص التالية:

- التضخم في الأسعار، هو ظاهرة من ظواهر التضخم الاقتصادي، و ليس كسبب له.
- يعود التضخم الاقتصادي لأسباب عينية، تتمثل في عدم كفاية المعروض السلعي، و لا يعود لأسباب نقدية - إن الخلل في التوازن ما بين فوائض الطلب الكلي النقدي، و فوائض العرض الكلي السلعي يعبر عن التضخم الاقتصادي.

- ارتفاعات الأسعار تعتبر من آثار التضخم الاقتصادي و ليس التضخم ذاته تعتبر هذه النظرية التضخم أنه ظاهرة هيكلية اقتصادية و ليست ظاهرة نقدية. وتتمثل العوامل الهيكلية التي تؤثر على ارتفاعات الأسعار في البنيان الإنتاجي للاقتصاد القومي الذي يتصف في الاقتصاد النامي بالجمود و عدم المرونة و الاستجابة لإستعاب الحقن النقدي المتزايد، عكس الاقتصاد المتقدم الذي وصل إلى مرحلة التشغيل الكامل. و بعبارة أخرى ، فإن ارتفاعات الأسعار، و خلل التوازن ما بين فوائض الطلب الكلي النقدي و العرض الكلي السلعي لا يعود إلى العوامل النقدية، و إنما يعود إلى ضعف مستويات الإنتاجية، و انخفاض الكفاية الإنتاجية، و علم ملائمة معدلات التوسع السكاني، و النقدي في الاقتصاديات الأخذة بالنمو.

¹ تيجاني بالرقى، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عالمي سطيف، 200 ، ص 196

يعتبر العرض السلعي هو سبب ارتفاعات الأسعار التضخمية، لا الطلب النقدي، فالتضخم هذا سلعي عيني المنشأة، ويتميز بالطابع الهيكلي، وليس بالطابع النقدي .

ومن أبرز مظاهر التضخم في البلدان الأخذة بالنمو ذات الاقتصاديات الزراعية، التضخم الهيكلي و لمعالجة هذا النوع من التضخم، يجب إحداث تغيرات جوهرية في الهياكل والقطاعات الاقتصادية و الاجتماعية. **المطلب الثالث: الإجراءات والسياسات المتبعة لمعالجة التضخم**

1- الإجراءات المتبعة لمعالجة التضخم

1-1 المنهج النقدي لمعالجة التضخم

إن التضخم من وجهة نظرا هذا الفريق هو ظاهرة نقدية بحتة، ناتجة عن زيادة الطلب نتيجة زيادة عرض النقود داخل الاقتصاد، لذلك فإنهم ينادون بضرورة حرص الدولة على توفير الاستقرار النقدي و السعي في الاقتصاد القومي، و تتمثل الإجراءات التي يقترحونها لمعالجة هذه الظاهرة في: - التحكم في المتغيرات النقدية، و ضبط الطلب الكلي، حتى تعود الكمية النقدية إلى حالتها الملائمة، التي تتناسب مع العرض الحقيقي من السلع و الخدمات المتاحة.

و تتصرف هذه الإجراءات إلى تعديل سياسة الأجور، و سياسة الدعم، و علم فرض القيود على المدفوعات الخارجية، و السماح لقوى السوق بالحركة بحرية تامة، و إحداث تغيرات ملموسة في سعر الفائدة و سعر الصرف. فضلا عن استخدام أدوات السياسة المالية، و زيادة الضرائب، و تخفيض الإنفاق العام الإدارة و الطلب الكلي.

2-1 المنهج الهيكلي لمعالجة التضخم

حسب رأي الاقتصاديين الهيكليين، التضخم ينتج عن الإختلالات الاقتصادية و الاجتماعية في الهياكل الاقتصادية للدول المتخلفة، و لا تلعب العوامل النقدية و المالية إلا الأدوار الثانوية لظاهرة التضخم في الدول المتخلفة لها ميزة خاصة عن غيرها من الدول الأخرى نظرا لإنفرادها بخصائص هيكليية تضخمية مما يفسر اختلاف الأساليب المستعملة لمواجهة هذه الظاهرة .

و يتصل التضخم بجانب العرض أكثر من اتصاله بجانب الطلب ويحدث تغيرات مستمرة في هيكل الاستثمار والاستهلاك و الإنتاج و التوزيع و يقدم الهيكليون مقترحاتهم لمعالجة هذه الظاهرة، تلخص في الجوانب التالية:¹

الجانب الأول: يركز على ضرورة حل مشكلة القطاع الزراعي، حيث يطالب الهيكليون بضرورة تطوير وتحديث القطاع الزراعي، باستخدام الفنون الإنتاجية المتقدمة، و استعمال الطرق الحديثة في الزراعة و الري، وإدخال

¹غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص15

الألات الزراعية الحديثة، وتحسين العمل عن طريق الجمعيات والمؤسسات المناسبة، وتطوير الزراعة وتسهيل تسويق الإنتاج الزراعي.

كل هذا من شأنه أن يزيد عرض المنتجات الزراعية، و يجعلها تستجيب لتلبية الطلب المتزايد عليها فتوفر المواد الغذائية للأعداد المتزايدة من السكان، و تؤمن حاجة الصناعات المحلية، المستخدمة للمواد الأولية الزراعية في عملية الإنتاج و تعتبر الزراعة في الدول المتخلفة ذات أهمية خاصة لمعالجة مشكلة التضخم في هذه الدول.

الجانب الثاني: و يستحوذ القطاع الصناعي، حيث يقترح الهيكليون تلبية حاجة السوق الداخلية بالعمل على إنشاء الصناعات المحلية، و إشباع حاجة الأفراد من السلع المصنعة المختلفة.

و تكون هذه السياسة أقرب إلى الصواب إذ اتجهت إلى الفتح السلع الضرورية التي يستهلكها غالبية أفراد الشعب، و لتهدئ الدولة لهذه السياسة طريق النجاح يجب أن توفر لها الحماية الكافية للصمود أمام المنافسة الأجنبية.

الجانب الثالث: و يتمثل في ضرورة تغيير هيكل الإنتاج و تنويعه لتحرير الاقتصاد من التبعية الاقتصادية للاقتصاديات المتقدمة، و يبعده عن خطر الاعتماد على صادرات الساعة الواحدة، أو العدد المحدود من السلع، و تجنبه خطر التقلبات الدورية التي تتعرض لها الاقتصاديات المتقدمة.

الجانب الرابع: يتمثل في إتباع سياسة إعادة توزيع الدخل القومي للتقليل من سوء التوزيع و زيادة الميل إلى الادخار، الذي يؤدي إلى زيادة الادخار المتاح، و التقليل من نمو قوي الاستهلاك، لأن الاقتصاديات المتخلفة تتميز بالتفاوت في الدخل، ومستويات المعيشة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، و بين المناطق الإقليمية.

2- السياسات المتبعة لمعالجة التضخم

2-1 أدوات السياسة النقدية للحد من التضخم¹

2-1-1 سياسة سعر إعادة الخصم

تقوم البنوك التجارية بعملية خصم الأوراق التجارية الصالح عملائها، حيث أن البنك التجاري يقوم في هذه العملية بإعطاء العميل القيمة الحالية للأوراق المخصومة، و هي عبارة عن القيمة الاسمية لهذه الأوراق

¹ أحمد محمد صالح الملاء، دور السياسات النقدية و المالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية حلة الجمهورية اليمنية، رسالة

ماجور في علوم د جامعة الجزائر، 2005، من 42

التجارية مخصصا منها فائدة بمعدل معين يسمى سعر الخصم، بحيث كلما زاد هذا المعدل كلما زادت تكلفة الخصم و العكس صحيح، بعدها تلجا تلك البنوك بدورها إلى البنك المركزي لإعادة خصم ما لديها من أوراق تجارية مخصصة، و ذلك للحصول على ما يلزمها من سيولة للقيام بأنشطتها المختلفة.

ومن يعرف سعر إعادة الخصم بأنه الثمن الذي يتقاضاه البنك المركزي مقابل إعادة خصم الأوراق التجارية للبنوك التجارية، وتحويلها إلى نقود قانونية، حيث يحدد هذا السعر وفق أهداف السياسة النقدية. و منه فإذا رأى البنك المركزي بأن النقود المعروضة أكثر من الحجم المناسب رفع من سعر إعادة الخصم، فتحجم البنوك التجارية عن الاقتراض منه و يتقلص حجم الودائع النقدية و ينخفض عرض النقود، مما تضطر البنوك التجارية إلى رفع أسعار الفائدة على قروضها لعملائها، و بذلك ينكمش حجم القروض و يقل حجم النقود المتداولة على المستوى الاقتصاد الوطني ككل، و يقل الطلب على السلع و الخدمات حتى يتوازن مع المعروض المتاح منها و نقل بالتالي حدة الاتجاه التضخمي .

فقد تتراجع فاعلية هذه الأداة للوصول إلى أهدافها نتيجة لما يلي :

- أ- قلة استخدام الأوراق التجارية كأداة للتمويل بسبب استخدام طرق أخرى للتمويل كالحسابات المفتوحة و السلف المصرفية، مما يقلل لجوء البنوك التجارية إلى البنك المركزي لخصم الأوراق التجارية التي لديه؛
- ب- امتلاك البنوك التجارية على احتياطات نقدية معتبرة تعتمد عليها في تقديم القروض و بالتالي علم اللجوء إلى خصم الأوراق التجارية، مما يحد من دور هذه الأداة.
- ج- تخضع فاعلية هذه الأداة للظروف الاقتصادية، ففي حالة تفاؤل رجال الأعمال بالنسبة للطلب وارتفاع الأسعار والأرباح فإن زيادة سعر إعادة الخصم لا يؤثر على حجم الائتمان لإمكانية تعويضه عن طريق رفع أسعار السلع المنتجة لكون الأرباح المتوقعة تفوق بكثير تكلفة الاقتراض من البنوك.

2-1-2 سياسة السوق المفتوحة

وهي دخول البنك المركزي للسوق المالية بصفته بائعا أو مشتريا للأوراق المالية و أدوات الخزينة والأوراق التجارية في السوق النقدية لحسابه الخاص، ويمكن أن يكون أطراف التعامل بنوكا أو مؤسسات أو أفراد، وهذا بهدف التحكم في حجم السيولة المتداولة في المجتمع.

ففي حالة التضخم يقوم البنك المركزي ببيع هذه الأوراق للحصول على قيمتها، مما يؤدي إلى نقص كمية النقد المتداولة، فتتخفف سيولة البنوك التجارية، لأن شراء الأفراد لهذه الأوراق يعني سحب المبالغ المقابل لها من البنوك التجارية مما يحد من قدرتها على منح الائتمان و تستخدم هذه السياسة مصحوبة بسياسة سعر

إعادة الخصم و في نفس الاتجاه حتى لا تقوم البنوك في حالة شرائها للأوراق المالية ونقص أرصدها النقدية بالتقدم إلى البنك المركزي للحصول على موارد نقدية تعويضها.

و لقد تعرضت هذه الوسيلة أيضا لانتقادات عديدة منها ما يلي :

- أ- تتوقف قدرة البنك المركزي في توجيهه للسياسة النقدية من خلال عمليات السوق المفتوحة على الكمية التي لديه من الأوراق المالية، بحيث يتطلب الأمر قدرته في بيعها بأسعار منخفضة لضمان الإقبال على شرائها، و بالتالي فإن ذلك متوقف على مدى استعداده لتحمل الخسارة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.
- ب- لا يستطيع البنك المركزي إجبار البنوك التجارية على تقليص حجم قروضها، وبالتالي فإن سياسة البنك المركزي يمكن إبطالها من طرف البنوك التجارية عندما تعود إليه كملجأ أخير للإقراض.

2-1-3 سياسة تغيير نسبة الاحتياطي القانوني

في حالات التضخم إذا لاحظ البنك المركزي أن حجم الائتمان الذي قامت به البنوك التجارية في تجاوز المستوى المرغوب فيه، فسوف يلجأ إلى رفع نسبة الاحتياطي القانوني ويترتب على ذلك تقليل سيولة هذه البنوك عن طريق تجميد جزء من احتياطياتها النقدية، مما يترتب عليه التقليل من قدرها على التوسع في عمليات الإقراض و خلق ودائع جديدة، إذ قد تضطر البنوك التجارية إلى التوقف عن منح الائتمان لفترة من الزمن حتى يمكنها رفع رصيدها لدى البنك المركزي، و هذا يقل الطلب الكلي مما يؤدي إلى انخفاض الأسعار و التقليل من حدة الموجة التضخمية.

2-2 أدوات السياسة المالية للحد من التضخم¹

2-2-1 الرقابة الضريبية

تعد الرقابة الضريبية الأداة الأكثر فاعلية في ضبط حركات التضخم و الانكماش، ففي حالات التضخم تلجأ الحكومة إلى تقييد الزيادة في حجم الطلب من خلال الزيادة في معدلات الضريبة الحالية أو فرض ضرائب جديدة، مما يعمل على انخفاض القوة الشرائية لدى الأفراد نتيجة انخفاض دخولهم النقدية الحقيقية و كذا انخفاض الأرباح التي تحققها المشروعات الاستثمارية، فيؤدي هذا إلى انخفاض الطلب الكلي على السلع و الخدمات و إعادة التوازن إلى الاقتصاد، بالإضافة إلى رفع معدلات الضرائب فإن هذا يزيد في نفس الوقت من الحصيلة الضريبية أي أن سياسة الرقابة الضريبية تستحدث موارد جديدة لتمويل التنمية، هذا ما يجعل استخدام الضرائب يكون أكثر فعالية في الدول النامية لأن تطبيقها لا يتطلب أسواقا مالية ونقدية متطورة.

2-2-2 سياسة الإنفاق العام

يمثل الإنفاق العام بشقيه الاستهلاكي و الاستثماري أهم مكونات ميزانية الدولة، حيث يؤدي تضخم حجم العمالة في المؤسسات الحكومية إلى زيادة الإنفاق على الأجور والمرتبات في الميزانية العامة، كما أن مبالغ الدعم

¹ نفس المرجع السابق، ص 21

التي تدفعها الدولة إلى بعض الفئات، تؤدي إلى زيادة حجم الإنفاق العام، حيث يتم استخدام سياسة الإنفاق العام بهدف الحد من التضخم من خلال تخفيض الإنفاق العام فيؤدي ذلك إلى انخفاض الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري ثم انخفاض الدخل التي تولدها تلك النفقات وبالتالي انخفاض مستوى الطلب الكلي على السلع والخدمات مما يحقق استقرارا نسبيا في مستويات الأسعار .

3-2-2 سياسة الرقابة على الأجور

تمثل الأجور العنصر الأكثر أهمية في تكاليف الإنتاج، حيث تؤدي الارتفاعات غير المنتظمة و المتسارعة في معدلات الأجور إلى حدوث ارتفاعات متوالية للأسعار و بصورة خاصة عند زيادة معدلات الأجور بنسبة تفوق الزيادة في معدلات إنتاجيتها مما يزيد من حدة الضغوط التضخمية في الاقتصاد، ونظرا لذلك فإن الضرورة تقتضي حتمية التدخل الحكومي لوضع حد للارتفاعات الخاصة في الأجور، من خلال وضع ضوابط تكفل تحقيق علاقة تناسبية بين الزيادة في معدلات الأجور والإنتاجية وبما يكفل تحقيق الاستقرار في الأسعار.

2-2-4 سياسة الرقابة على الأسعار

يعد الاعتماد على قوى العرض و الطلب لتحقيق التوازن في سوق السلع و الخدمات و تحقيق الاستقرار الاقتصادي محدود الفعالية، لذلك تتجه الحكومة إلى استخدام أدوات جديدة بهدف من خلالها إلى تحقيق الاستقرار في مستويات الأسعار، تعد الرقابة على الأسعار من أهم تلك الأدوات، بحيث تطبق هذه الأداة من خلال وضع ضوابط قانونية تعمل على وقف الارتفاع في الأسعار، و بما يعمل على توفير السلع الأساسية بأثمان تناسب القدرة الشرائية لمختلف شرائح المجتمع، و يتم تثبيت الأسعار من خلال وضع حد أعلى لأسعار السلع يجب عدم تجاوزه.

خلاصة

تبين لنا من خلال العرض السابق لدراسة مسار التوحيد في الجر أن هذه العملية موكلة إلى الدولة، وهي التي تتطلع من خلالها بوظيفة إعداد المعايير المحاسبية ، وتتم عملية التوحيد المحاسبي تحت إشراف الإدارة الوصية والمتمثلة في وزارة المالية ، وهي تملك سلطة فرضها ومتابعتها والالتزام بها وتعديلها أو إلغائها إذا دعت الحاجة إلى ذلك.

أما فيما يخص (PCN) وما انطوى عليه من نقاص عديدة ، خصوصا فيما تعلق بالإفصاح عن المعلومات اللازمة ، وذلك من خلال إفصاح عن معلومات أغلبها ليست بذات نفع لمختلف المستخدمين و إغفاله عن جوانب عديدة هامة حسب ما هو منصوص عليه في المعايير الدولية . لذا توجب استحداث المخطط المحاسبي

الوطني بالنظام المحاسبي المالي الذي يتماشى و المعايير الدولية و الذي يكون أكثر مصداقية و نفعا في بياناته المالية، من خلال معالجة المشاكل التي تصادف قوائم المالية و خاصة منها ظاهرة التضخم.

الفصل الثاني

آثار تجاهل التضخم على القوائم المالية
و آليات استبعادها

تمهيد:

من المتعارف عليه أن القوائم المالية يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتوفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، وقد تم صياغة هذه المبادئ استنادا إلى افتراض وجود ثبات نسبي في المستوى العام للأسعار، ولكن أصبح هذا الافتراض غير حقيقي أن سادت دول العالم موجة تضخمية مستمرة تزايدت معها الأسعار . وأصبح التضخم من المظاهر المألوفة في الاقتصاد المعاصر، وقد أثر ذلك على أساس القياس ووحدة القياس المحاسبي وانعكس بدوره على طبيعة المعلومات المحاسبية، فأصبحت في أغلب الأحوال غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها في ظل التضخم هذا التغير لا تفصح عن الحقائق الاقتصادية سواء كانت متعلقة بنتيجة العمليات المالية أم بالمركز المالي أو ما كان متعلقا بعناصر الميزانية، وبذلك أثبت النظام المحاسبي التقليدي فشله في إعداد وتقديم البيانات و المعلومات المحاسبية الصحيحة في ظل تزايد الأسعار المستمرة وهو ما لا يظهر حقيقة البيانات المحاسبية و المعلومات الصحيحة الواقعية التي تظهر واقع المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية، و من ذلك فستتطرق في هذا الفصل على تأثير التضخم على المعلومات المحاسبية وعلى عناصر القوائم المالية، ثم نعرض بالتفصيل للدراسات المحاسبية التي صدرت والأساليب التي أتبعتم لمواجهة القصور في المعلومات المحاسبية. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى

- المبحث الأول: محاسبة التضخم و أثره على القوائم المالية
- المبحث الثاني: طرق معالجة أثر التضخم على القوائم المالية
- المبحث الثالث: معالجة التضخم حسب النظام الجزائري

المبحث الأول: محاسبة التضخم و أثره على القوائم المالية

نتيجة لعدم ملائمة القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين وتأثر محتواها بظاهرة التضخم، ونتيجة لعدم مواكبة التكلفة التاريخية التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة، ظهرت طرق محاسبية بديلة لمعالجة آثار التضخم والتي تسعى إلى تقويم القوائم المالية وهو ما يسمى بمحاسبة التضخم

المطلب الأول : مفاهيم حول محاسبة التضخم

1. تعريف محاسبة التضخم

المحاسبة عن التضخم هي مجموعة الأسس والأساليب التي يعتمد عليها والإجراءات التي تتبع لتعديل قيم العناصر أو البنود التي تظهر في القوائم المالية في ضوء ما يحدث من ارتفاع في الأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لوحدات النقود، ثم بيان كيفية إظهار هذا التعديل إما في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم ملحقه، وكيفية معالجة الفروق التي تحدث نتيجة لهذه التعديلات كمكاسب أو خسائر رأسمالية أو عادية ويتم ذلك من خلال إضافة معطيات جديدة لتكملة المعطيات المحاسبية الرسمية، بشكل يزيد من فعالية البيانات المحاسبية وتتم عملية إعادة التقييم للقوائم المالية وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي الحديث حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة إلى أخرى¹.

2. الهدف من المحاسبة عن التضخم

ربما يثور تساؤل هنا «ما هي الفائدة التي تعود من تعديل قيمة البنود من التاريخية إلى قيمتها الحاضرة عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم؟

أن الإجابة على هذا التساؤل تظهر بوضوح إذا تمت صياغته بشكل عكسي بمعنى أنه إذا لم يتم التعديل فما هي الأضرار التي يمكن أن تحدث؟، وبالتالي يلزم ضرورة إجراء التعديل أو المحاسبة عن التضخم لتلافي هذه الأضرار. وللإجابة على ذلك نقول إن المحاسبة تتيح بيانات ومعلومات تؤدي إلى تحديد الحقوق والالتزامات فيما بين المشروع وملاكه، وفيما بينه وبين الأطراف الخارجية التي تتعامل معه فضلا عن توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات التنظيم هذه العلاقة، وهذه البيانات تظهر في القوائم المالية وعلى الأخص في كل من قائمة الدخل التي تحدد الربح والخسارة وقائمة المركز المالي التي تحدد الحقوق والالتزامات، وإظهار هذه البنود بالقيمة التاريخية التي حدثت بها في ظل التضخم يؤدي إلى ما يلي²:

- عدم إظهار نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة بصورة صحيحة ذلك أنه في ظل التضخم ترتفع أسعار الموجودات غير النقدية دون تدخل من إدارة المشروع وينتج عن ذلك ربحا حيازيا، وإظهاره ضمن الربح العادي للمشروع لا يعكس حقيقة النشاط أو كفاءة الإدارة بها، كما أن توزيع هذا الجزء من الربح يعني توزيع جزء من رأس المال.

¹ محمد عبد الحليم عبر، المعالجة المحاسبية الآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية، ندوة حول التضخم وأثاره على المجتمعات. الحل الإسلامي، المنامة البحرين، 29 أبريل إلى 1 ماي 1997 م، ص 02

² نفس المرجع السابق ص 5

الفصل الثاني أثر تجلهم التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

- عدم المحافظة على رأس المال وذلك لأن رأس المال، في صورته النقدية تنخفض قيمته بانخفاض القوة الشرائية للنقود، ويتطلب الأمر للمحافظة عليه ضرورة تعويض ما نقص من قيمته من الإيرادات، وذلك يعني يجب عدم الاعتراف بأية أرباح قبل الوصول برأس المال إلى القدر الذي يمكن به استرداد ما استخدم من موجودات ساهمت في تحقيق هذه الأرباح.

- أنه إذا كانت الفئات المختلفة تعتمد في اتخاذ قراراتها على البيانات المحاسبية التي تظهر بالقوائم المالية، فإن هذه البيانات تكون غير دقيقة لإظهار العناصر أو البنود المالية في ظل التضخم بقيمة أقل من القيمة الحاضرة لها.

3. تقييم المحاسبة عن التضخم¹

3-1 إيجابيات محاسبة التضخم:

- تعديل البيانات التاريخية وفق تغيرات القوة الشرائية العامة والتعبير عنها بدلالة وحدة القياس النقدية ذات قوة شرائية عامة يجعل بيانات هذه القوائم المالية موثقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات؛
- قابلية المقارنة عبر الدورات المالية لمراعاة تغير الأسعار المستمرة؛ استبعاد وجود التضخم النقدي الصوري -- سهولة التطبيق و تساعد في حل مشكلة استبدال الأصول.

3-2 سلبيات محاسبة التضخم:

تعد الأرقام القياسية للأسعار غير قابلة للتطبيق في كل المؤسسات الاقتصادية ولا على كل الأصول؛
وجود خلط وعدم دقة

المطلب الثاني: أسس القياس المحاسبي و مبدأ التكلفة التاريخية

1-1 أسس القياس المحاسبي

يعتبر القياس في المحاسبة من أهم العمليات التي يقوم بها المحاسب، فإن ارتكز قياسه على أسس سليمة ظهرت نتائجه في كفاءة الأرقام المفصح عنها في القوائم المالية، فالقياس المحاسبي يتمثل في عملية تقييم الأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين و المرتبطة بالوحدة الاقتصادية، يظهر أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل و الميزانية

ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه: "عملية قرن الأعداد بالأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية للمنشأة و ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو الحالية و استنادا إلى قواعد محددة. ويتم القياس المحاسبي باستعمال أدوات هي المقاييس و تتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس و ذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس .

و تتمثل أسس عملية القياس في المحاسبة على أربعة أسس و هي¹:

¹ تيجاني بالرقى، مرجع سابق، ص 356.

الفصل الثاني _____ أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

1-1 الخاصية محل القياس: تتركز كل عملية قياس على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المؤسسة في مجال القياس، فإن الخاصية التي ينصب عليها القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسس كمشترياته أو مبيعاته مثلا، كما قد تنصب عملية القياس على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كالطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

2-1 المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتبع نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على خاصية محل القياس، فبالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للريح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية فالمقياس المستخدم هنا يكون مقياسا للطاقة عدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.

3-1 وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس : عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء ما، فإنه لا يكفي تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد تحديد نوع وحدة القياس أيضا . فمثلا لو كان قيمة النتيجة هي محل القياس في هذه الحالة فبالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المستخدم وهو وحد النقد لابد أيضا تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، الدينار أو الدولار...

4-1 الشخص القائم بعملية القياس: يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية للقياس، فالمحاسب يؤثر في القياس المحاسبي لأنه الشخص القائم على هذه العملية، ولأن المحاسبة تعتمد في كثير من القياس على أساليب تحكيمية مما يؤدي إلى تحيز قياس المحاسبي.

2-مبدأ التكلفة التاريخية

1-2 مفهوم التكلفة التاريخية

يمكن تعريف التكلفة التاريخية : بأنها تلك القيمة التي تسجل بها السلع وقت دخولها إلى ممتلكات المؤسسة، فهي عبارة عن قيمة واحدة تأسست بناء على مبادلة حقيقية.

كما عرفها (Kieso and Others) في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها² : " سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حيازته أو حدوثه وهي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات .

¹ رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سورية، 2007، ص04

² بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاء التأمني في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2010، ص06

الفصل الثاني _____ أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

حيث تركز القيمة التاريخية على قيمة التضحية الاقتصادية الواقعة السوق أثناء حيازة الأصل أو وقوع الالتزام.

فمن خلال ما سبق نقول بأنه وفق مبدأ التكلفة التاريخية يتم تقييم عناصر الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات والتعبير عنها في القوائم المالية بقيمتها الأصلية دون النظر إلى التقلبات التي تتعرض لها هذه القيمة الاقتصادية نتيجة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية للنقود بسبب التضخم والانكماش والركود.

2-2 العناصر الفكرية التي يركز عليها مبدأ التكلفة التاريخية

يستند القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبررات و مبادئ و فروض محاسبية يمكن أن تعد بمثابة حجج لمؤيدي هذا المبدأ، وفي نفس الوقت تعد مزايا يتمتع بها، ونذكر منها ما يلي :

- إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية لأنها تركز على إثباتات موضوعية خالية من الحكم الشخصي ولأنها نتجت عن عملية مبادلة حقيقية، الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية و وجود موثوقية عالية فيها ، وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

- فرض استمرارية النشاط والذي يقضي بأن المؤسسة في حالة استمرار أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية؛

- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي؛

- يقوم أساس التكلفة التاريخية على مبدأ الثبات الذي يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار؛

- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش؟

- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر؛

مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية؛

- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة هو الحيطة والحذر " ، حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة؛

- تبين التكلفة التاريخية المكاسب و الخسائر الحاصلة نتيجة البيع و تسوية الالتزامات حتى و إن كان البيع و التسوية ليست الحدث الذي نتج عنها المكاسب أو الخسائر

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

- تمكن التكلفة التاريخية من الحصول على كميات من المعلومات المتاحة عن الدورات المتعلقة بعمليات الماضي، دون الحاجة إلى الرجوع إلى البيانات الخارجية من السوق .

2-3 الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التكلفة التاريخية

يؤدي الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية إلى قياس غير سليم للريح الدوري لسببي¹:

أ- أن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للنتائج مع المصروفات المقاسة على أساس القيم التاريخية سوف يؤدي إلى إدماج ناتج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب مقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس الأسعار الجارية؛

ب- إن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية أي أن الريح الدوري الخاص بدورة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في دورات سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الريح لن يعكس نتائج أحداث الدورة الحالية بالكامل ذلك أن جزءاً من هذه الأحداث غير المحققة سوف يتم الاعتراف به في دورات محاسبية مقبلة.

ج- كذلك فإن أساس التكلفة التاريخية يشترط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي، هذا سوف يؤدي إلى استبعاد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، تتمثل في الأصول المعنوية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، العلامة التجارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى؛

د- يستند هذا المبدأ على تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود، و إن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الاعتبار يعتبر خروجاً عن هذا المبدأ ، حيث أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص؛

هـ- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر الميزانية يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيراً من فائدتها في الاستخدام العملي، وعلى ذلك فإن هذا المبدأ عاجز عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وخاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة؛

و- إن إظهار الأصول الثابتة بقيمتها التاريخية يؤدي إلى إنتاج ربح مختلف بين المؤسسات ذات الأصول المتماثلة، فالمؤسسات ذات الأصول القديمة المشتربة قبل عدة دورات تنتج أرباحاً أكبر من المؤسسات ذات الأصول الحديثة، أي أن النتيجة المحاسبية تختلف باختلاف تواريخ اقتناء الأصول

4-2 الاستثناءات من أساس التكلفة التاريخية

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل الطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 314

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

من أجل التخفيف من الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية، فقد تم قبول بعض الاستثناءات في تطبيق هذا الأساس والتي منها¹ :

1-4-2 تقييم المخزون السلعي: بالنسبة للمخزون السلعي آخر الدورة فالقاعدة العامة للتقويم هي قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أنه توجد حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة، ففي حالة وجود سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها باستخدام أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة البيعية لتقويم بضاعة آخر المدة، وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها؛

2-4-2 قيمة العملاء : تظهر أرصدة المدينين في الميزانية بالمبالغ المستحقة على العملاء المدينين والمنتظر أن يتم تحصيلها نقداً، ومن ثم تعد التقديرات في نهاية الفترة لمعرفة المردودات والمبالغ المتوقع تحصيلها، كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في الميزانية مطروحا من مبلغ المدينين باعتباره مخصص التقييم. وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم بند العملاء هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها؛

3-4-2 أوراق القبض : في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية المالية وذلك يتطلب الاعتراف دوريا بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق ؛

4-4-2 الأصول الثابتة : قصيرة الأجل: بالنسبة للأصول الثابتة قصيرة الأجل فالقاعدة هي أن يكون التقويم على أساس إجمالي التكلفة أو إجمالي التكلفة السوقية أيهما أقل، على أن يكون قياس إجمالي القيمة السوقية في تاريخ إعداد الميزانية، و يلاحظ أن التحسن في أسعار السوق في الفترات المالية الموالية يؤخذ في الحسبان ولكن بشرط ألا تزيد القيمة المعدلة عن التكلفة الأصلية، وأن التعديل بالنقص في رصيد حساب مخصص هبوط القيمة السوقية يعتبر تغيرا في التقديرات المحاسبية للخسائر غير المحققة؛

5-4-2 الأصول الثابتة طويلة الأجل : الأساس في التقويم بالنسبة للأصول الثابتة طويلة الأجل هو التكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري في أسعار السوق فتعدل التكلفة بقيمة هذا الانخفاض، وتمثل القيمة المعدلة الأساس الجديد للتكلفة، وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل، أما إذا كان الانخفاض في أسعار السوق انخفاضا مؤقتا فيمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كما هو الحال في الاستثمارات قصيرة الأجل ولكن مع اختلاف بسيط هو أن التعديلات على مخصص انخفاض القيمة السوقية يعالج كجزء من حقوق الملكية ويظهر مستقلا في قائمة المركز المالي دون أن يؤثر على عناصر قائمة الدخل؛

6-4-2 حالات أخرى للأصول الثابتة : هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية فمثلا في حالة الأصول المهلكة دفتريا ولا زالت تعمل كطاقة إنتاجية مستقبلية، أو في حالة الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقادم أو في حالة الأصول الحيوانية (التكاثر)، في مثل هذه الحالات يلزم إعادة تقييم الأصول الثابتة للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة الدائمة في القيمة؛

¹ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 433

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

7-4-2 المبادلات غير نقدية : القاعدة العامة هي أن الأصول غير النقدية موضع تبادل يجب إثباتها بما يعادل القيمة السوقية للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية للأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديداً، وإذا ظهر تعذر في تقدير القيمة الحقيقية العادلة لكلا الأصلين يمكن الاعتماد على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات حيازة الأصل الجديد وبدون الاعتراف بمكاسب أو خسائر عملية التبادل، والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن الشراء لأصل مماثل حالياً أو استخدام طريقة التقييم المباشر¹.

المطلب الثالث : أثر التضخم على القوائم المالية

ينجر عن التضخم آثار عديدة على مستوى بعض العناصر التقليدية المكونة للإطار النظري للمحاسبة من مفاهيم وفروض ومبادئ نتيجة جمودها وعدم مواكبتها للتغيرات الاقتصادية، وكذلك فإن القوائم المالية تتأثر قيمها المحاسبية هذه الظاهرة حيث تبتعد عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لها، نتيجة إتباع المؤسسة السياسات وإجراءات محاسبية تقليدية

1- أثر التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية

1-1 فرض وحدة القياس النقدي والتغيرات في الأسعار

إن السمة الأساسية التي يجب أن تتصف بها وحدة القياس هي صفة الثبات المطلقة، غير أن وحدة القياس النقدي في المحاسبة لا تتسم بالثبات من حيث قوتها الشرائية، وهو الانتقاد الجوهرى لفرض ثبات وحدة القياس النقدي مما يثير الكثير من الجدل حول مدى صلاحية استخدام الوحدات النقدية كمقياس للقيمة والإعداد القوائم المالية خاصة في ظل التغير في مستويات الأسعار.

2-1 ثبات طرق القياس والتغيرات في الأسعار²

يدل الثبات على استخدام نفس الإجراءات والسياسات المحاسبية ونفس المفاهيم وطرق القياس لبنود القوائم المالية للمنشأة، و استخدام إجراءات وطرق مختلفة للقياس ينتج عنه صعوبة فهم ومقارنة القوائم المالية وصعوبة التنبؤ بالاتجاهات الخاصة بنشاط المؤسسة، وصعوبة الفصل بين تغير البيانات نتيجة تعديل الإجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية.

3-1 موضوعية القياس في المحاسبة في ظل تغير الأسعار

¹ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص 462
² مدحت فوزي عطيان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص 52

لا يوجد موضوعية مطلقة في المحاسبة لأنها مسألة نسبية والدرجة العالية من الموضوعية والتحقق الموضوعي أمر مرغوب فيه ولكن حتى التمسك بالموضوعية التامة لا يعتبر كافيا لجعل القوائم المالية موضوعية، فمبدأ التكلفة التاريخية قد يكون موضوعيا في إثبات قيمة الأصول الثابتة لكن تتناقض موضوعيته في تقدير القيمة الدفترية التي يطرح منها قط الإهلاك الذي يدخل في حسابه العمر الزمني للأصل الثابت والذي يخضع للتقدير الشخصي وهو ما يؤيد عدم وجود موضوعية مطلقة.

4-1 الأهمية النسبية والتغيرات في الأسعار

إن الأهمية النسبية للبنود الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية، فهناك من يرى أن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة، والجدير بالذكر أن التضخم يؤثر بشكل كبير على الدخل الجاري قبل وبعد الضريبة مما يوضح أن مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار في حالة استمرارها يصبح الإفصاح عنها ذو أهمية نسبية كبيرة وذلك لأن البيانات المحاسبية أصبحت مضللة.

5-1 مبدأ الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح أهم هدف للمحاسبة لأن الإفصاح يهتم بوظيفة التوصيل، فهو يعني استخدام الوسائل والأساليب الفنية المختلفة بهدف تقديم كمية من المعلومات المحاسبية الكافية لمستخدمي القوائم المالية والتي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم المختلفة تدعيمة لأداء وظيفة الإعلام المحاسبي، ولذا لا بد أن تكون المعلومات المالية غير مضللة ولها من الشروط والمعايير ما يجعلها صالحة لمستوى الإفصاح، ومفهوم المحاسبة عن آثار التضخم يدعم ويتفق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي وأن تجاهل التضخم لوحدة النقد يتعارض مع هذا المبدأ، يعتبر هذا حسب FASB هو الإفصاح الإعلامي الذي يحول القوائم المالية التقليدية إلى قوائم ذات إفصاح تثقيفي.

6-1 مفهوم الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار

يعتمد مفهوم الحيطة والحذر على بندين هما¹:

- ضرورة أخذ الخسائر والأعباء المتوقعة في الحسبان؛

- عدم الاعتراف بالأرباح المنتظرة إلا في حالة تحققها.

ويرى البعض أن تطبيق مفهوم الحيطة والحذر لا يلي الخصائص النوعية للمعلومات خاصة الملائمة والموثوقية وقابلية المعلومات للمقارنة والثبات، إضافة إلى ذلك هذا المفهوم ينتج عن تطبيقه معلومات مشوهة تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة وهو ما يتناقض جوهريا مع التوجه العام للإطار المفاهيمي في النموذج المعاصر النظرية المحاسبة وعليه تقل أهمية مفهوم الحيطة والحذر في سياق هذا الإطار، هذا ويمكن تطوير هذا المفهوم

¹مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص 128

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

بدلاً من تكوين الاحتياطات والمخصصات في ظل التغير في مستويات الأسعار، فيتم تعديل مفردات القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية وفقاً للأرقام القياسية العامة حتى تساير القوة الشرائية في تاريخ إعداد القوائم المالية.

1-7 مفهوم المحافظة على رأس المال و تغير الأسعار

لا يمكن القول بأن هناك أرباحاً قد تحققت في دورة محاسبية إلا بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، وعلى ذلك فإن الدخل هو ذلك المقدار الذي يمكن توزيعه بحيث تكون القوة الشرائية لرأس المال في نهاية الفترة كما هي في بداية الفترة. وإن المحافظة على رأس المال من أهم أهداف محاسبة التضخم من خلالها يتم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

2- أثر التضخم على عناصر قائمة الميزانية

بما أنه يتم المحاسبة وفق مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود فإن بنود الميزانية تتأثر بظاهرة التضخم النقدية منها وغير النقدية، خاصة العناصر غير نقدية لأنها تبقى في المؤسسة لفترة طويلة، سنتطرق فيما يلي إلى أهم تلك الآثار على مختلف بنود الميزانية.

1-2 الأصول الثابتة

- تظهر الأصول الثابتة في قائمة الميزانية و المقتناة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية (دفترية) تبعد كثيراً عن قيمتها الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها وبسبب التقدم التكنولوجي الحاصل وارتفاع في الأسعار ونتيجة لذلك ينشأ فارق كبير بين القيمة الدفترية للموجودات وقيمتها الحالية، بحيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الأولى في الميزانية، بالإضافة إلى ذلك فإن القيم الإجمالية لتلك الأصول تحتوي على عناصر تم اقتنائها في فترات مختلفة مما يؤدي إلى الجمع بين أصول مختلفة من حيث الوحدات النقدية المقيمة لها؛ -عدم كفاية أقساط الإهلاك لاستبدال الأصول الثابتة بأصول جديدة لها نفس القوة الإنتاجية للأصول القديمة لأن أقساط الإهلاك السنوية حسبت على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للأصول الثابتة، فالإهلاك من الناحية المالية بعد تخصيصها من أجل استرجاع المبلغ المنفق في شراء الأصل وذلك طيلة مدة حياته، الأمر الذي يستلزم إتباع رأي المفكر Lange - Rives والذي أكد على ضرورة إضافة إهلاكات تكميلية للإهلاكات المحسوبة وقد يطلق عليها تسمية إهلاكات استثنائية بغية المساعدة في تجديد الأصول الثابتة، ومن ثم المحافظة على المعنى الاقتصادي لقائمة الميزانية، وهذه الإهلاكات التكميلية تدخل ضمن المصروفات الاستثنائية، كما أن هذه الإهلاكات قد لا تخصم من الربح الخاضع للضريبة بهدف تشجيع الشركات على إتباع هذا الأسلوب بالتعجيل في حساب الإهلاكات خلال فترة التضخم؛

- يؤدي انخفاض أقساط الإهلاك عن قيمتها الحقيقية إلى زيادة الربح التشغيلي مما يؤدي إلى ظهور أرباح مبالغ فيها بمقدار الفرق بين قسط الإهلاك بناء على التكلفة التاريخية وقسط الإهلاك بناء على التكلفة المعدلة يدفع تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار إلى المغالاة في العائد على رأس المال المستثمر بدرجة أكبر من المغالاة

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

في صافي الربح، حيث يتم تضخيم بسط النسبة المتمثل في صافي الربح وتقليل مقام النسبة عن طريق تقييم الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية (السوقية).

2-2 المخزون السلعي

يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل المؤسسة، و التجدد و الحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفارق بين تكلفته التاريخية وقيمتة الحالية في ظل الارتفاع البطيء للأسعار، وتبتعد عنها إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار، وعليه من غير الممكن الاعتماد على التكلفة التاريخية التقييم المخزون، ولذلك عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى انخفاض كميته المادية ومن ثم يشكل خطر حدوث خسارة مادية مهمة، كما يظهر المخزون في الميزانية في ظل انخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة، وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب معدل دوران المخزون وبحسب الطريقة المستخدمة في التقييم، فالمؤسسات التي تقوم بتسعير المنصرف من المخزون على أساس سياسة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) سوف تتأثر بدرجة أقل حدة من المؤسسات التي تستخدم سياسات بديلة مثل الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) لذا يتعين إعادة، تكوين مخصص الانخفاض قيمة المخزون حينما تكون قيمته عند الجرد أقل من تكلفته التاريخية¹.

3-2 البنود النقدية المدينة والدائنة

- يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات، سوف تنخفض حيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من الوحدات النقدية بسبب انخفاض قوتها الشرائية لها؛
- ويترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مناسب في القوة الشرائية لأنها تمثل التزامات مقاسه بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشوء هذه الالتزامات، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار.

4-2 رأس المال

قد تستخدم بعض الوحدات الاقتصادية الربح استخدام داخلية كإجراء توسعات وبعض الوحدات قد تعتبر أرباحها في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ربح قابل للتوزيع وبالتالي تقوم بتوزيعه بعد دفع الضرائب عليه وهي بذلك تقوم بتوزيع جزء من رأس المال بطريقة قد تؤدي إلى تآكل رأس المال لأنه في ظل وجود أرباح مضخمة فأي توزيعات له ستسبب في تآكل رأس المال نتيجة لارتفاع قيمة تلك التوزيعات

3-أثر التضخم على عناصر جدول حساب النتائج

يؤدي تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود إلى تأثيرات على جدول حساب النتائج وهذا كما يلي:

1-3 أرباح المؤسسة التي تظهر بالقوائم المالية أرباح صورية وليست حقيقية

¹ نفس المرجع السابق، ص 128

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

في ظل مبدأ التكلفة التاريخية تظهر الإيرادات في القوائم المالية معبرا عنها بوحدة النقد الحالية السائدة خلال العام، بينما تقابلها بعض المصروفات كالإهلاك وتكلفة المبيعات التي تظهر معبرا عنها بوحدة 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 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.

2-3 سداد ضرائب على أرباح صورية

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

3-3 تحديد سعر البيع في ضوء تكاليف تاريخية إن استعمال التكلفة التاريخية غير المعدلة تتضمن إساءة في ملائمة التكلفة المخصصة للإنتاج التي تعكس مستويات أسعار ماضية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في المنتج .

المبحث الثاني: طرق معالجة أثر التضخم على القوائم المالية

تعتمد محاسبة التضخم في تعديل قيم القوائم المالية وإعادة تقييمها على طرق القياس المحاسبي فإن نموذج التكلفة التاريخية يتجاهل الاعتراف و الفصل والإفصاح عن تغيرات مستويات الأسعار مما دفع بمختلف الجمعيات والاتحادات المهنية بالبحث عن تطوير هذا النموذج ونظرا لتباين واختلاف وجهات نظر المحاسبين ونتيجة لتعدد مستخدمي القوائم المالية وتنوع احتياجاتهم أدى إلى تعدد طرق محاسبة التضخم ويمكن القول أنه تم التوصل إلى نماذج محاسبية بديلة للقياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية منها ما هي جزئية ومنها ما هي شاملة في معالجتها لأثار التضخم النقدي ومن أهم هذه النماذج أو الطرق المحاسبية تلك التي يوصي بها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 15) " المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار " والذي ألغي في أكتوبر 2003م وبقي يستعمل بصفة اختيارية إضافة إلى الطريقة المتضمنة بالمعيار (IAS 29) " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع القائمة على نموذج القيم الجارية مع ثبات وحدة النقد وللتعرف على هذه الطرق سنتطرق أولا إلى المداخل المحاسبية الجزئية ثم إلى المداخل المحاسبية الشاملة.

المطلب الأول : المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

في محاولة للتغلب على آثار تضخم رقم الأرباح في القوائم المالية وما يترتب عنها من مشاكل متعددة قد يلجأ بعض المحاسبين إلى اتخاذ بعض الإجراءات المحاسبية التي تساهم في الحد من تضخم أرباح النشاط ومنها¹:

1- المداخل المحاسبية الجزئية

1-1 معالجة اهتلاكات الأصول الثابتة

حيث أن الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة في ظل التضخم لا يمثل التكلفة الحقيقية لما يستهلك من الأصول الثابتة مما ينعكس سلباً على موضوعية صافي نتيجة النشاط فقد حاول المحاسبون معالجة هذه المشكلة بشكل جزئي بإحدى الطريقتين:

1-2 طريقة القسط المتناقص لاحتساب الاستهلاك (القسط المعجل)

حيث يتبع هذه الطريقة يحاول المحاسبون التعجيل بإطفاء التكلفة التاريخية وتقليل الفترة الزمنية بين تاريخ اقتناء الأصل وتاريخ استهلاكه دون التخلي عن أساليب الحاسبة .

1-3 طريقة التكلفة الاستبدالية

ووفق هذه الطريقة يتم إعادة تقدير الأصول الثابتة على أساس التكلفة الاستبدالية لها أو باستخدام الأسعار القياسية لها وبناء على القيمة المعدلة يتم احتساب أقساط الاهتلاك حيث يحمل حساب مجمع الاهتلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية ويحمل حساب احتياطي زيادة التكلفة الاستبدالية بالفرق.

1-4 حجز جزء من الأرباح المحققة

ووفق هذه الطريقة يتم حجز من الأرباح المحققة التي احتسبت عن طريق التكلفة التاريخية في شكل احتياطات وذلك لغرض مواجهة تكاليف استبدال الأصول القديمة بأصول جديدة وتخفيض رقم الأرباح القابلة للتوزيع.

1-5 اعتماد طريقة LIFO

قد تلجأ الإدارة إلى إتباع طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً في تقويم المخزون السلعي نظراً لأهمية هذه الطريقة في مقابلة إيرادات المبيعات الحالية بالتكاليف الحالية للمخزون والتي تكون أقرب ما يمكن لسعر السوق وفق هذه الطريقة.

1-6 إعادة تقدير قيمة بعض بنود المركز المالي

يتم إعادة تقدير قيم بعض بنود المركز المالي الذي تتأثر أكثر من غيرها بعوامل التضخم لتعكس قيمها الاقتصادية الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية وباستخدام أسلوب الأرقام القياسية للبعد عن طرق إعادة

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اترك لطباعة والنشر، القاهرة، ص 396

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

التقدير الحكمية الغير مقبولة علميا وعليه تظهر تلك البنود في الميزانية بقيمها الجارية في تاريخ نهاية السنة المالية ومن ثم احتساب عبء الاهتلاك لتلك البنود وفقا لهذه القيم الجارية بدلا من التكلفة التاريخية لها ويتطلب التطبيق العملي لهذا المدخل إتباع الإجراءات التالية¹:

أ- اختيار الرقم القياسي المراد استخدامه وتحديد سنة الأساس والأرقام القياسية في بداية ونهاية السنة الجارية التحويل قيم بنود المركز المالي

ب- تحديد الأصول المراد إعادة تقدير قيمتها بالأرقام القياسية وفقا لاتجاهات الإدارة أو نصوص قانونية معينة مع الأخذ بعين الاعتبار أن العرف المحاسبي قد جرى على حصرها في كل من الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي واحتساب الاهتلاك السنوي لهذه الأصول وفقا للقيم الجارية.

ج- إعادة تصوير الميزانية بالقيم الجارية لكل من الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي واستنتاج الفرق بين جانبيها ليطلق عليه احتياطي تضخم.

ت- إجراء قيد التسوية اللازم لإظهار الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي بالقيم الجارية المعدلة.

2- تقييم المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم

1-2 المزايا

- سهولة التطبيق حيث لا يتطلب إعادة تقدير القيمة الاستبدالية لجميع الأصول ووفقا للأسعار الجارية وقد يلجأ البعض عند التطبيق إلى تكوين الاحتياطي عن طريق نسبة حكمية من الأرباح المحتجزة بدلا من إجراء عمليات التقدير للأصول الرأسمالية والمخزون السلعي وما زالت تطبق رغم وجود مداخل بديلة.

- ظهور الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي وفقا لقيمتها الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية يعكس المركز المالي الحقيقي واحتساب أعباء الاستهلاك الحقيقية في نهاية السنة المالية.

- تساعد على إجراء عملية التقييم والمقارنات السليمة بين نتائج أعمال الفروع والشركات التابعة وتبسيط إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل بعد استبعاد الآثار التضخمية.

2-2 الانتقادات

إن احتياطي التضخم لا يعطي مؤشرا كافيا عن أثر التضخم على أصول وأنشطة المنشأة ويتم تقدير قيمته على أساس حكمي تقديري وليس على أساس علمي كما أنه لا يمكن تكوين احتياطي التضخم إلا في حالة وجود أرباح كافية أو في حالات الخسارة وعليه قد تجد سنوات لا تؤخذ فيها التغيرات في القوة الشرائية للعملة بعين الاعتبار نظرا لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبيا².

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي) إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة الإصدار الخامس، 1998، ص 346

² نبيه بن عبد الرحمان الجبر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 345-351

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

. أما بالنسبة لإعادة تقدير قيمة بعض بنود الميزانية فيعتبر علاج جزئي لأن آثار التضخم على القوائم المالية نظرا للاقتصار التركيز على الميزانية واقتصار التعديل على الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي دون غيرها من البنود والتي تظل معبرا عنها بالقيم الدفترية التاريخية لها وهناك أنواع أخرى تسمى بالمدخل المحاسبية الشاملة لمعالجة التضخم من أجل إعداد قوائم مالية أكثر موضوعية وتفاديا للقصور في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في فترات التضخم أو المعدلة بشكل جزئي لجأ مفكرو المحاسبة إلى البحث عن أسس أخرى للقياس من أجل استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية ومن هذه الأسس¹.

المطلب الثاني: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

تهدف هذه الطريقة إلى تصحيح نقائص مدخل التكلفة التاريخية في حالة تغير المستوى العام للأسعار لأن التكلفة التاريخية تعتمد على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي أي تفترض ثبات أسعار السلع والخدمات عبر الفترات المحاسبية وهذا شيء غير واقعي مما يجعل البيانات المحاسبية مضللة غير موثوق بها لاتخاذ القرارات وحتى يمكن التخلص من ذلك لا بد من توحيد وحدة القياس الإعدادات بيانات محاسبية معبر عنها بوحدة نقدية لها نفس القوة الشرائية وهو ما يعرف بمحاسبة المستوى العام للأسعار ويطلق البعض على هذه الطريقة بمدخل القوة الشرائية العامة بقيمة وحدة النقد المستخدمة كوسيط لتبادل السلع والخدمات تقاس بمقدار السلع والخدمات التي يمكن استبداله بها .

1-أسس تعديل القوائم المالية

تتمثل أسس وشروط تطبيق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فيما يلي²:

1-1 تحويل البيانات التاريخية المعدلة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى بيانات تاريخية مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة، لأنها تكون أكثر ارتباطا بالواقع الحالي الذي يعيشه متخذ القرار، ولإجراء هذا التحويل أو التعديل نحتاج إلى معلومات عن الأرقام القياسية التي تغطي الفترة المعينة من تاريخ نشأة البند المطلوب تعديله حتى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية x الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية

الرقم القياسي في تاريخ تسجيل البند

2-1 يجب التمييز بين نوعين من التعديل حيث هناك التعديل غير الدوري والتعديل الدوري أو المستمر ويقوم أسلوب التعديل غير الدوري على فكرة إعادة تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة عادة عندما تزداد

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 397-398.

² رضوان حلوة حان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن ، ص 78.

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية ويمكن قبول هذا الأسلوب إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات. وفي أسلوب التعديل المستمر يعاد تعديل القوائم المالية بوحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية عامة في نهاية كل دورة مالية حالية الخ وتتم عملية إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:

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

و تسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام وهي عملية مستمرة لإعادة تعديل من سنة إلى أخرى كما أن عملية التعديل يجب أن تكون شاملة وتغطي كافة بنود القوائم المالية لأن التعديل الجزئي قد يكون مضللاً لا يجب تقديمه.

2- خطوات تعديل القوائم المالية: تعديل القوائم المالية يتم وفق عدة خطوات وهي¹:

- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية ،
- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة التي تغطي الفترة الزمنية من تاريخ نشأة أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية،
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين بنود نقدية وبنود غير نقدية ،
- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل تعديل الأرقام القياسية ،
- حساب مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار الناجمة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية .

3- إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة

3-1 الميزانية:

- يمكن حصر إجراءات تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية إلى وحدات نقدية بقوة شرائية ثابتة حالياً وتعتبر بسيطة رغم أنها قد تستغرق بعض الوقت فهي تتطلب الآتي²:
- تحديد العناصر النقدية وغير النقدية لكل من الأصول والخصوم ،
 - إظهار العناصر النقدية بقيمتها الاسمية لأنها بطبيعتها تعتبر وحدات نقدية جارية ،

¹ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 81

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 407.

الفصل الثاني _____ أثار تجلهم التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

- تعديل العناصر غير النقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ اقتنائها ،
- تحسب الأرباح المحتجزة كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي،
- عند تعديل الميزانية للسنوات السابقة من اجل مقارنتها مع الميزانية المالية للسنة الحالية يتم تعديل جميع البنود (النقدية وغير النقدية) وإظهارها بمستويات الأسعار للسنة الحالية. ويتضح تصنيف مفردات الميزانية إلى مفردات نقدية وأخرى غير نقدية في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-11) تصنيف البنود النقدية والبنود غير النقدية

البنود النقدية الموجودات	البنود غير النقدية الموجودات
-النقدية بالخبزينة أو المصرف -المدينون وأوراق القبض ومخصص الديون المشكوك فيها -الاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم الممتازة والسندات غير قابلة للتحويل -سلف الموظفين- حسابات الضمانات أو الرهونات لدى الغير والقابلة للاسترداد	-المخزون السلعي -الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم عادية - كل الأصول الثابتة -الأصول الغير ملموسة مثل براءة الاختراع والشهرة والعلامات التجارية والمصرفيات المؤجلة
الالتزامات	الالتزامات
-الدائنون وأوراق الدفع -المصرفيات المستحقة -توزيعات مستحقة- السندات طويلة الأجل - حسابات الضمانات والرهنونات للغير لدى الشركة والقابلة للرد -علاوة أو خصم إصدار السندات	-المبالغ المستلمة تحت حساب عقود البيع بسعر محدد والالتزامات تحت عقود الضمان

2-3 قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

عادة ما يتم تعديل قائمة الدخل بعد تعديل الميزانية لعدة اعتبارات منها أن تكلفة البضاعة المباعة يستخدم في احتسابها رصيد المخزون المعدل وأن مصروفات الاهتلاك كذلك يتم احتسابها على أساس الأصول التامة المعدلة ويتم تعديل بنود قائمة الدخل من القيم التي تم تسجيلها بها عند حدوثها إلى القيم حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية ويتم التعديل بالخطوات التالية¹:

- 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 ،

- تحديد وتعديل عناصر المواد باستخدام جداول الأرقام القياسية حسب تواريخ اقتناء كل عنصر،

- حساب الاهتلاك على أساس قيم التكلفة التاريخية المعدلة ،

- حساب تكلفة البضاعة المباعة ،

- حساب خسائر وأرباح القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

3-3 حساب ومعالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية:

إن التعامل مع البنود النقدية ينتج عنه مكاسب وخسائر القوة الشرائية دون أن يتكبد أي مصروف أو يتحصل على أي إيراد ففي فترة التضخم تتعرض الأصول النقدية لخسائر في القوة والشرائية العامة بينما تتحقق الالتزامات النقدية مكاسب القوة الشرائية العامة والعكس صحيح في حالة الانكماش².

ولاستخراج قيمة الأرباح أو الخسائر عن التغير المستوى العام الأسعار للمفردات النقدية فإنه يجب إتباع الخطوات التالية³:

- يعدل صافي المركز النقدي في بداية العام باستخدام وحدة النقد في نهاية العام ويتم ذلك بضرب صافي المركز النقدي لبداية العام في نسبة الرقم القياسي لأسعار نهاية العام إلى الرقم القياسي لأسعار بداية العام.

- تعدل العمليات المنطوية على العناصر النقدية التي حدثت خلال العام باستخدام وحدة النقد في نهاية العام وتضاف أو تطرح البيانات المعدلة من صافي المركز النقدي المعدل لبداية العام (عموماً تزيد العناصر النقدية بالمبيعات وتخفض بالمشتريات ومصروفات العمليات) فنحصل على صافي المركز النقدي لنهاية العام

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 408.

² رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2004 ص

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

- يقارن صافي المركز النقدي الفعلي (الاسمي) في نهاية العام مع النتيجة التي توصلنا إليها في الخطوة السابقة فإذا كان صافي المركز النقدي الفعلي أقل من صافي المركز النقدي المحسوب في الخطوة السابقة تكون المؤسسة قد تحملت خسائر في القوة الشرائية أما إذا كان العكس تكون المؤسسة قد حققت مكاسب في القوة الشرائية .

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 بها ليست محددة بعقد كما هو الحال بالنسبة للمفردات النقدية

للإشارة فإنه لا يوجد إجماع في الرأي بخصوص معاملة الأرباح وخسائر التغير في القوة الشرائية الخاصة بالمفردات النقدية وعليه ظهرت العديد من الآراء بعضها يؤيد فكرة دمج أرباح أو خصم خسائر التغير في القوة الشرائية من دخل النشاط العادي الخاص بكل فترة بينما هناك من ينادي بعدم دمج أي أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية مع دخل النشاط العادي .

وقد يكون من المناسب الإشارة هنا إلى أن تقرير مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB رقم 33 ينص على ضرورة الإفصاح عن صافي المكاسب والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية (أصول أو التزامات) بشكل مستقلا عن صافي الدخل¹ .

3- تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

مما لاشك أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أعادت صياغة القوائم المالية باستخدام وحدة ذات قوة شرائية متجانسة مما يوفر لنا معلومات أكثر ملائمة لمتخذي القرارات وأن المعلومات المعدلة يمكن الاعتماد عليها فهي قابلة للتحقق لأن الأرقام القياسية المستخدمة في التعديل يتم إعدادها بواسطة أجهزة حكومية متخصصة ومحايدة ولا يترتب على هذا المدخل أي مشاكل بالنسبة للمحاسب فهو لا يخرج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها² وطريقة تعديل المعلومات التاريخية باستخدام الأرقام القياسية ومع أن التعديل يحقق التجانس للمعلومات المحاسبية إلا أن المعلومات المعدلة تستند إلى الأساس التاريخي وتعبّر عن الماضي ولا تعكس الظروف الجارية إن أهم هدف للمحاسبة على أساس القوة الشرائية العامة هو تحسين نظام القياس في الإطار الهيكلي للعملية المحاسبية وهناك صعوبات ترتبط بالتقرير عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية مثل:

. تؤدي التفرقة التحكمية بين العناصر النقدية وغير النقدية إلى إضعاف الهيكل المعتبر ضعيفا من حاله إن الهدف الأساسي من التعديل هو الاستفادة من إطار ثابت للقياس وليس لقياس التغيرات في قيمة عناصر

1-4 مزايا محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة :

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص400.

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص484

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

من أبرز مؤيدي تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة هاندريكسون (Hendriksen) وينظر إلى التغير في الأسعار يعود إلى التغير في البيئة الاقتصادية هذا يستدعي أخذ التغيرات بعين الاعتبار من أجل الحفاظ على القيمة الشرائية لرأس المال النقدي المضحي به من طرف أصحاب الملكية من خلال استثماره في المؤسسة والمحافظة تتم من خلال تمكين هؤلاء المستثمرين من اقتناء نفس السلع والخدمات التي كانت لهم القدرة في الحصول عليها قبل استثمارها لذلك رأي (Hendriksen) سنة 1963م أن المحافظة على القدرة الشرائية للاستثمار لها ثلاثة أبعاد يمكن أن تظهر من خلالها وهي:

- المحافظة على رأس المال من خلال قدرة المؤسسة على إعادة الاستثمار بنفس كمية السلع الاستثمارية للمؤسسة نفسها.

- الاستثمار يجب أن يكون بنفس السلع الرأسمالية المتوفرة في محيط البيئة الصناعية محل وجود المنشأة المؤسسة وهو ما يجب أن تحافظ عليه المنشأة إذا أرادت المحافظة على رأس مالها.

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

هذه الطرق تطبق باستخدام مؤشرات أسعار المحافظة على رأس المال إلا أن (Hendriksen) يرى أن الطريقة الأولى تعد الأنسب نظرا لاعتمادها على مؤشر الأرقام القياسية العامة للأسعار عكس الطريقة الثانية تتطلب استخدام مؤشر أسعار خاص بصناعة المنشأة والطريقة الثالثة تتطلب استخدام مؤشر أسعار خاص بكل سلعة استثمارية مرغوب في المحافظة على قدرتها الشرائية.

ويمكن القول أن يوجد العديد من الكتاب يذكر مزايا طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة الثابتة فيما يلي :

- تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم المالية وتعديل الآثار التي تحدثها التغيرات القوة الشرائية ،

- إن القوائم المالية المعدلة بوحدة نقدية ثابتة يجعلها أكثر قابلية للمقارنة مع المؤسسات المماثلة ومع المؤسسة نفسها لفترات مالية مختلفة.

- تقيس بشكل مناسب الأرباح والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالنقدية .

- وفق هذه الطريقة يتم الإفصاح عن آثار التضخم بمعزل عن أرباح النشاط وبالتالي فهي تساعد في تقييم الأداء على أساس أكثر موضوعية ،

- احتساب الاهتلاكات والتعديلات الأخرى وفق طريقة وحدة النقد الثابتة يمكن للمؤسسة من حل مشكلة الأصول وتآكل رأس المال .

- تتميز هذه الطريقة بالشمول حيث تصلح لكل النشاطات التجارية أو الصناعية ، كما هذه الطريقة تزود الإدارة بالمعلومات المفيدة لاستخدامها وتقييمها فمكاسب أو خسائر القوة الشرائية العامة الناجمة حيازة البنود

النقدية تعكس تجارب الإدارة وسلوكها اتجاه ظاهرة التضخم وإفصاحها عن تأثير التضخم على الأرباح يساعد في إعطاء عائد استثمار أكثر واقعية ومستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج الدراسة آثار التضخم على المنشأة المعنية¹.

4- الانتقادات الموجهة إلى محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

- بغض النظر عن المزايا التي تتمتع بها محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة (محاسبة المستوى العام للأسعار) إلا أنها تعرضت إلى انتقادات عديدة من قبل بعض المفكرين ومؤيدي طرق القياس الأخرى ومستخدمي المعلومات المحاسبية الأخرى فقد انتقد (Paton) ليس من المنطقي فرض مؤشر موحد للأسعار على المشتري أو المستهلك، فله سلوكياته المختلفة في السوق تجاه المنتجات والأسعار باعتبار أن رغباته تتحكم فيها منظومة السلع المتوفرة والقيم السوقية المتعلقة بميوله.
- وقد انتقدت طريقة الوحدة النقدية الثابتة على عدة أسس منها:
- طريقة وحدة النقد الثابتة غير مصممة لتقديم معلومات عن الأسعار السلع أو خدمات معينة بمعنى آخر فهي تتجاهل تغيرات المستويات الخاصة لأسعار بعض السلع والخدمات.
 - قد تكون أرباح القوة الشرائية من العناصر النقدية المضللة حيث جزء من الأرباح أو الخسائر للمستوى العام الأسعار الناتجة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية غير محقق ولا يمكن اعتباره مصدرا للأموال يمكن استخدامه في شراء أصول أو توزيعات أرباح.
 - قد تزيد تكاليف إعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة على المنافع المرجوة من ورائها .
 - صعوبة تصنيف عناصر القوائم المالية إلى عناصر نقدية وغير نقدية التي تتطلبها طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار مثل عنصر الأسهم الممتازة وبنود العملات الأجنبية.
 - قد ينتج تعقد إجراءات إعداد القوائم المالية وبالتالي يصعب فهمها .
 - اعتماد هذه الطريقة على الرقم القياسي لأسعار المستهلك قد يكون محل انتقاد نظرا لأن هذا المقياس في بعض الحالات لا يقيس بشكل دقيق الارتفاع العام للأسعار لأنه يعبر عن معدل الأسعار لسلة من البضائع والخدمات حيث أن أذواق المستهلكين ومستوى معيشتهم متباينة قد يكون من الصعب اختيار البضائع التي تلائم كافة

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 106

الفصل الثاني _____ أثر تجلهم التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

الأذواق وكافة المستويات ومن ناحية أخرى في الحالات التي تكون فيها الدولة مسؤولة عن رقابة الأسعار. تكون هناك فروقات مهمة بين الرقم القياسي لأسعار المستهلك والتكلفة الحقيقية المعيشة الأفراد نظرا لظهور ما يعرف بأسعار الظل .

هناك إشكال آخر يتعلق بغياب الانسجام مع الموضوعية فأسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه وفي لحظة معينة من الزمن وأسعار بعض السلع قد تنخفض لظروف خاصة بها وعليه فتطبيق الرقم القياسي العام للأسعار يؤدي إلى خلط في البيانات وعدم دقتها بل قد تكون أسوأ حالا من القوائم المالية التاريخية أي القيمة التاريخية المنسوبة إلى زمن وقوعها قد تكون أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية المعدلة التي لا تمثل قيمة تاريخية . ويرى مؤيدي التكلفة الجارية أن المنشآت لا تتأثر بالتضخم العام وإنما تتأثر بزيادة تكاليف تشغيل معينة ومصروفات المصنع وعادة ما يكون تسجيل مكاسب القوة الشرائية لحيازة الديون خلال فترات التضخم مضللا كما قد تظهر المنشآت ذات مستوى الرافعة المالية مكاسب نقدية في حين أنها على عتبة الإفلاس كما تخاف الشركات ذات العمليات الخارجية من احتمال تسييس الأرقام القياسية العامة ومع ذلك الانتقاد الموجه إلى مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود تبقى مؤشر هام وملائم يمكن الإدارة من توجيه سياساتها النقدية نحو الاستفادة من التغيرات في الأسعار من خلال تجنب الزيادة في صافي الأصول النقدية في فترات التضخم واتخاذ الإجراءات العكسية اللازمة عند الانكماش .

يذكر أن محاسبة المستوى العام للأسعار تم اقتراحها من طرف بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم لكي يستخدم في معالجة القوائم المالية للمشروعات من آثار التضخم وقد استطاعت تحقيق بعض الميزات ونالت قبول الكثير من المحاسبين ولكنها لم تسلم من النقد من قبل البعض الآخر فكانت عرضة للقبول تارة والرفض تارة أخرى من قبل الهيئات والمنظمات المحاسبية وفي هذا السياق قامت الحكومة البريطانية بتشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم تحت لجنة سانديلانز (Sandiland) إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها سنة 1975 رفضت بموجبه محاسبة القوة الشرائية العامة وأقرت محاسبة القيمة الجارية بشكل مشابه لما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية وهذا تكرر عند مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لما قام بسحب المعيار المحاسبي الدولي (IAS15) المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار والتوجه نحو مدخل القيمة العادلة بشكل كبير.

المطلب الثالث: المحاسبة على أساس التكلفة الجارية

بالإضافة إلى طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة هناك أسلوب أو طريقة بديلة لإظهار اثر التغير في الأسعار على القوائم المالية وهي استخدام مفهوم التكلفة الحالية أو الجارية يطلق البعض على مدخل القيم الجارية مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المحافظة على رأس المال المادي) حيث أن التدخل المحقق وفق هذا المدخل عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها خلال السنة مع احتفاظ المؤسسة

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

على نفس طاقتها التشغيلية المتاحة لها في بداية السنة وهذا ما يتطلب إعادة إظهار أصول والتزامات المؤسسة يقيمها الجارية بدلا من التاريخية وتهتم المحاسبة على أساس القيم الجارية بتغيرات أسعار بعض السلع والخدمات وليس بتغيرات القوة الشرائية العامة للعملة وعلى هذا تظهر القوائم المالية آثار التغير في الأسعار الخاصة لعناصر معينة ومن هنا فإن مدخل القيمة الجارية يختلف عن مدخل وحدة النقد الثابتة بفرض تخلي الأول عن مفهوم التكلفة التاريخية عند إعادة تقييم أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية في حين الثاني عملية تعديل القيم التاريخية لبنود القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة لا تعني التخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس ولكنها إعادة التعبير عنها على ضوء القيمة الجارية للبنود (القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ معين)

1-أسس مدخل التكلفة الجارية

يقوم تطبيق مدخل القيم الجارية من اجل تعديل القوائم المالية على عدة أسس أهمها ما يلي¹:
- يمكن النظر إلى طريقة القيم الجارية على أنها تعديل للبيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار ويثبت هذا التعديل في السجلات حيث تعتمد القيم الجديدة الجارية في الحسابات الختامية وهذا يعني أن محاسبة القيم الجارية تمثل بديلا للقياس المحاسبي التاريخي،
- في محاسبة القيم الجارية ليس الأمر مجرد إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة بل إن تطبيق محاسبة التكلفة الجارية يقود إلى الخروج عن أهم قواعد ومبادئ التكلفة التاريخية خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع بالاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة بأصول المنشأة وبالتالي تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بتلك التغيرات إلى غاية التخلص منها.
- في محاسبة القيم الجارية يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية وتبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة لذلك لا تظهر في محاسبة القيم الجارية مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.

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

وهناك نوعين من مكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية وهما:

-مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة: تمثل الفرق بين القيمة الجارية والقيمة التاريخية للأصول المباعة أو المستفيدة

¹رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص111

الفصل الثاني _____ أثار تجمل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

-مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة: تعكس الزيادة أو النقص على القيم الجارية للأصول التي لم تباع أو تستنفذ خلال الفترة المالية

2- طرق تحديد التكلفة الجارية

تقوم محاسبة القيمة الجارية على القيمة الخاصة بكل أصل ومن أجل التعبير عن تلك القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة ويمكن التفرقة بين ثلاث مفاهيم رئيسية تستخدم للتعبير عن القيمة الجارية وهي¹:
طريقة القيم الحالية:

تقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل باستعمال التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل ويشترط لتطبيق هذه الطريقة معرفة المتغيرات الأربعة التالية:

-النقدية المتوقعة من استخدام أو استنفاد الأصل

-توقيت تلك التدفقات النقدية ، العمر الإنتاجي الباقي للأصل.

-معدل الخصم الملائم

3- إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية

يتم إعادة أو تعديل القوائم المالية (قائمي المركز المالي والدخل) على أساس مدخل التكلفة الجارية كما يلي²:

1-3 تعديل الميزانية:

يتضمن تطبيق أساس التكلفة الجارية ضرورة إظهار جميع عناصر المركز المالي بقيمها الجارية ويتطلب ذلك ضرورة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية حيث يتم إظهار جميع العناصر النقدية بنفس القيم المثبتة في الدفاتر على أساس أنها قيم جارية لها أما العناصر غير النقدية فتعدل باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار لتظهر في الميزانية المعدلة بالقيم الجارية بدلا من التكلفة التاريخية المثبتة بها في الدفاتر ولا يتم تعديل قيمة رأس المال نظرا لافتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد .

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 431

² إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة (الجزء الثاني) إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار العاشر، الرياض 1996، ص 537

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

وتتحدد الأرباح بالفرق بين جانبي الميزانية كما يمكن تحديد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة بإضافة رصيدها في بداية السنة إلى صافي الدخل المحتسب على أساس التكلفة الجارية وخصم أي توزيعات أرباح خلال السنة يتم تعديل هذه التوزيعات عند تطبيق طريقة التكلفة الجارية يمكن تحديد مكاسب الحيازة غير المحققة التي تعلو على أرباح الفترة بمقارنة مكاسب الحيازة غير المحققة أول المدة بمكاسب الحيازة غير المحققة في آخر المدة لافتراض أن التكلفة الجارية في بداية السنة تتساوى مع التكلفة التاريخية وعليه فإن مكاسب الحيازة في بداية السنة تكون مساوية للصفر.

2-3 تعديل قائمة الدخل:

قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية تتضمن عادة ثلاث أرقام للريح وهي الريح الجاري للعمليات المستمرة والريح المحقق وصافي الريح على أساس التكلفة الجارية ويراعي إعداد قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية إتباع القواعد التالية:

- تظهر جميع الإيرادات بقيمتها المثبتة نفسها باعتبارها تمثل القيم الجارية للمبيعات
- جميع عناصر المصروفات (بخلاف المتعلقة بأصول غير النقدية) تظهر بقيمتها المثبتة مثل الإيرادات
- بالنسبة للمصروفات التي تتعلق بأصول غير النقدية مشتملة على البضاعة المباعة والاهتلاكات فيجب تعديلها بما يتماشى مع القيم الجارية لتلك الأصول،
- يجب إظهار كل من المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة نتيجة لحيازة الأصول كل على حدا
- وتتمثل مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة في تلك المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة والاهتلاكات بينما تتعلق مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة بالأصول الموجودة في نهاية السنة.

4- المحاسبة على أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابت

على الرغم من أن أساسي التكلفة الجارية ووحدة النقد قد تم مناقشتها كطريقتين منفصلتين لمعالجة آثار التضخم فإن العديد من النظريات ترى أن الطريقتان مكملتان لبعضهما البعض ويجب أو يوحد في طريقة واحدة فطريقة التكلفة الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية في الميزانية بينما تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لمعالجة التغيرات السعرية لباقي البنود في القوائم المالية وهذا المدخل طالبت لجنة معايير المحاسبة الدولية المنشآت التي تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع حاد في معدلات التضخم بتطبيقه وتعديل قوائمها المالية وفق ما ورد في المعيار الدولي رقم (IAS29) المتعلق بالتقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع واهم أسس التعديل الواردة في هذا المعيار تتمثل في ما يلي¹:

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن، 2008، ص. 488.

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

أ- إعادة عرض القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية يتم على أساس المؤشر العام للأسعار وهذا يستوجب تصنيف بنود القوائم المالية إلى ثلاث فئات وهي:

- البنود النقدية لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار إلا للالتزامات في حالة ما إذا كانت مشروطة بالتغير حسب تغيرات المستوى العام للأسعار.

- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية مثل المخزون المقيم بصافي القيمة البيعية الاستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي والأصول غير المتداولة المسجلة بالمبلغ القابل للاسترداد لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار.

- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية مثل المخزون المقيم بالتكلفة أو الأصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة في فترات مالية سابقة وحسب المعيار رقم (IAS 29) يتم إعادة عرض هذه المجموعة من البنود باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود أو تاريخ إعادة تقييمها في آخر مرة وتاريخ الميزانية الحالية.

ب- يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين باستثناء الأرباح المحتجزة وأي فائض إعادة تقييم باستخدام المؤشر العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشؤها ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المحتجزة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في الميزانية.

ت - إعادة عرض بنود قائمة الدخل بتطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية

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

5-تقييم محاسبة القيمة الجارية

5-1مزايا طريقة التكلفة الجارية

من أهم مزايا التكلفة الجارية انه يأخذ في الاعتبار التغير في أسعار الأصول وفقا لأنواعها فقد ترتفع أسعار بعض الأصول وتنخفض أسعار البعض الآخر بينما قد تكون الارتفاع أكثر حدة في بعض الأصول دون البعض الآخر ولذلك فان هذا الأساس يعكس القيمة الاقتصادية الجارية للموارد المتاحة الميزة الأساسية لهذا المنطق هي أنه يقوم بعرض الموجودات الثابتة والمخزون) بالكلفة الاستبدالية في تاريخ إعداد الميزانية أما المطلوبات فتظهر بالتكلفة التاريخية كما أن مؤيدي هذا المنطق يعتبرون حصيلة المعطيات الناتجة عن تطبيقه يعود بفائدة عظيمة على الشركة وخاصة بما يتعلق بالمستثمرين المحتملين الذين توليهم الشركة اهتماما كبيرا لكنه يتجاهل احتساب الأرباح والخسائر النقدية.

تعبير التكلفة الجارية عن المقدار الذي تدفعه المنشأة حاليا للحصول على أصل أو خدمات ولذلك فإنها تعتبر أفضل مقياس لقيمة المدخلات التي تتم مقابلتها مع الإيرادات الجارية لأغراض التنبؤ كما تعبر عن قيمة

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

الأصل بالنسبة للمنشأة إذا كانت مستمرة في اقتناء نفس الأصول بدون إضافة قيمة إليها وقيمتها تعتبر أكثر معنى من تجميع التكاليف التاريخية المقاسة في فترات زمنية مختلفة

وأهم المزايا الطريقة محاسبة التكلفة الجارية هي¹:

أ- تتميز طريقة التكلفة الجارية بالكفاءة العالية في تقييم الأصول غير النقدية في ظل ظروف التضخم حيث تمكن من الوصول إلى قيم أكثر دقة وأكثر تعبيراً عن القيمة الحقيقية لهذه الأصول
ب- تمكن هذه الطريقة من تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصول بدرجة أكثر تفصيلاً ودقة ومعالجة.

ت- إن البيانات المحاسبية المعبر عنها بالتكلفة الجارية تسمح بإجراء أحسن المقارنات بين المؤسسات مدخل التكلفة الجارية يميز بشكل واضح بين أرباح وخسائر الحيازة وأرباح وخسائر تشغيل النشاط فهي تعتبر أداة موضوعية لتقييم أداء المؤسسة والإدارة وتوفر معلومات ملائمة للمستخدمين.

2-5 عيوب طريقة القيمة الجارية

رغم مزايا طريقة التكلفة الجارية فإن هناك من ينتقدها بسبب صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للعديد من عناصر القوائم المالية حيث قد لا توجد لها سوق أو لا يوجد أصول مماثلة لها وهو ما يضر أحيانا باستخدام التقدير الشخصي والغير موضوعي كما قد يفوق تكاليف إعداد وجمع المعلومات الضرورية المنافع من ورائها فمحاسبة القيمة الجارية يمكن أن تقدم معلومات ملائمة لمواجهة التغير في الأسعار إلا أن هناك مجموعة من الانتقادات الموجهة لها ومنها:

أ- تحديد التكلفة الجارية عملية غير موضوعية ب- في بعض الحالات تكون عملية احتساب التكلفة الجارية صعبة خاصة إذا كان المنتج أو الأصل غير شائع بيعه مما يؤدي إلى استخدام التقديرات الشخصية غير الموضوعية

ج- أرباح وخسائر القوة الشرائية غالباً لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية د- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة الأرباح أو خسائر الحيازة هل يجب أن تظهر في قائمة الدخل أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية طريقة المعالجة المختارة يكون لها تأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة هـ - التكلفة الجارية ليس دائماً قريبة من القيمة السوقية العادلة للأصل حيث يحدد قيمة الأصل التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن حيازته كما أنه ليس من الضروري أن تعبر التقلبات في التكلفة الجارية عن التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل².

¹ بالرقى التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 383.

² كويسى محمد، مرجع سابق، ص 104.

الجدول رقم (2-11) مقارنة بين خصائص بدائل القياس المحاسبي

الخصائص	النموذج المحاسبي
التكلفة التاريخية أساس التقويم وتحديد الدخل المحاسبي فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود اعتماد مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح والمكاسب المحققة بالبيع وليس بالحيازة تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل	محاسبة التكلفة التاريخية
-التكلفة التاريخية أساس التقويم وتحديد الدخل المحاسبي -استبعاد فرض ثبات وحدة القياس النقدي الوطني الاسمية واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس . -تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل	محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة
-اعتماد أسعار الدخول الجارية (التكلفة الاستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري -فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود اعتماد قاعدة تحقق الإيراد والربح ومكاسب الحيازة المحققة بالبيع للغير - الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة	محاسبة التكلفة الجارية
-اعتماد أسعار الخروج الجارية (أسعار البيع) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود. - عدم اعتماد قاعدة تحقق الإيراد بالبيع للغير وإنما وفق الإنتاج. --الفصل بين الدخل التشغيل الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة	صافي القيمة البيعية

الفصل الثاني _____ أثر تجامل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

<p>-اعتماد أسعار الدخول الجارية (التكلفة الاستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.</p> <p>--الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققة بالبيع أو الاستخدام وغير المحققة نتيجة استمرارية الاحتفاظ بالأصول في نهاية الدورة المحاسبية مكاسب الحيازة الحقيقية يتم الاعتراف بها أما الوهمية يتم استبعادها.</p>	<p>محاسبة التكلفة الجارية المعدلة</p>
<p>-اعتماد أسعار الخروج الجارية (أسعار البيع) أساس التقويم بنود لقوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقيام عدم اعتماد قاعدة تحقق الإيراد (أو الريج بالبيع).</p>	<p>صافي القيمة البيعية المعدلة</p>

المبحث الثالث: معالجة التضخم حسب النظام الجزائري

قام النظام المحاسبي الجزائري بدوره باتخاذ إجراءات محاسبية بهذا الصدد، غير أن هذه الإجراءات استهدفت عناصر محددة للميزانية و المتمثلة في التثبيات المادية القابلة للاهلاك (الاستثمارات المادية وتكمن هذه الإجراءات في إعادة تقييم هذه الأخيرة .

المطلب الأول: محاسبة التضخم في الجزائر

يعتبر تقييم المؤسسة في ظل الظروف الحالية للاقتصاد الوطني من الأمور المهمة و المعقدة في آن واحد ، وترجع الأهمية في التقييم إلى استبدال القيم الفعلية مع مراعاة ظاهرة التضخم، بينما تكمن الصعوبة في كيفية اختيار أحسن طرق وتقنيات التقييم للعناصر المادية و المعنوية للمؤسسة ، وفي الجزائر انصب اهتمام المؤسسات على كيفية تقييم العناصر المادية و المتمثلة في إعادة تقييم الأصل و الاهتلاك إن الجزائر قد ورثت الأنظمة الفرنسية القانونية ، الاقتصادية و المحاسبية ... الخ، بما تحمله من نقائص و تناقضات مع طبيعة الاقتصاد الوطني ، ومع تحقق الاستقلال السياسي و الدخول في عملية التنمية الاقتصادية برزت عدة ضرورات أهمها¹:

- ضرورة وجود نصوص قانونية محاسبية تتلاءم و صالح الاقتصاد الوطني،

- ضرورة القيام بإصلاحات محاسبية ترتقي إلى مستوى المخطط الوطني المحاسبي،

- ضرورة إعطاء الدور الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق إرجاع المصدقية و الدقة من قبل هذه

المؤسسات و التي تظهر عادة في ميزانياتها ،

- ضرورة الاهتمام بالأثر التضخمي على حسابات المؤسسة.

وبالفعل فقد تجسدت هذه الضرورة في ظهور أول مشروع لإعادة التقييم للاستثمارات في بداية السبعينات، وعد هذا المشروع شهد النظام المحاسبي في الجزائر فراغا كبيرا في مجال إعداد قواعد التشجيع حسابات المؤسسة من الآثار التضخمية ، ونتيجة لهذه التحولات الجذرية للاقتصاد الوطني ككل و المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص ، ظهر اتجاه قوي نحو تحقيق الأهداف السابقة ، و قد تجسد هذا الاتجاه في مرحلة أولى ، في ظهور نص إلزامي لإعادة تقييم الاستثمارات الملموسة و المهلكة ، وفي مرحلة ثانية سمح باستعمال طريقة الاهتلاك المتناقض ، لتظهر آخر مبادرة في هذا المجال ، وهو قانون إعادة التقييم السنة 1993، وما حمله من معطيات جديدة.

¹ بالرقى التيجاني ، مرجع سبق ذكره، ص 420

1- أسباب معالجة آثار التضخم المحاسبي في الجزائر

- كانت ضرورة معالجة آثار التضخم نتيجة للمشاكل التي تترتبت عليه و المتمثلة فيما يلي¹:
- ظهور بعض استثمارات الإنتاج في الميزانية بقيم معدومة أو رمزية ، وهذا بالرغم من أنها مازالت مستغلة من قبل المؤسسات وربما حتى لسنوات أخرى ،
 - اهتلاك بعض الاستثمارات بنسبة كبيرة بالرغم من أنها لم تدخل بعد عملية الاستغلال ،
 - ضعف في تقييم الذمة المالية للمؤسسة و المغالاة في النتيجة المحاسبية و الضريبية .
 - انخفاض في قيمة النقود ساهم و بدرجة كبيرة في التحديد الخاطئ للنتيجة .
 - وقوع المؤسسات الوطنية في إشكالية عدم مطابقة كبيرة بين أقساط الاهتلاك المحسوبة على أساس القيمة الأصلية للاستثمارات و أسعارها .
- خلاصة القول أن الممارسات الناتجة عن التشبث بمبادئ المحاسبة التقليدية و الاستعمالات المتعلقة بالاهتلاك إلى معالجة التضخم في النظام المحاسبي الجزائري ألا و هو المخطط المحاسبي الوطني .
- المطلب الثاني: الإطار القانوني لإعادة التقويم و المؤسسات المعنية بإعادة التقييم
- ### 1- الإطار القانوني لإعادة التقويم

لتطبيق عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة في المؤسسات الجزائرية بإجراءات تحضير المؤسسات لدخولها في الاستقلالية التي نص عليها قانون الاستقلالية الصادر سنة 1989 ، فرقة المذكرة رقم 01 المتعلقة بالتطهير المحاسبي و تحديد رأس المال الصادرة عن مجلس استقلالية المؤسسات فانه يتطلب الانتقال المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى استقلالية القيام بمجموعة من الإجراءات نوجزها في ما يلي²:

- إجراءات قانونية تهدف إلى تنظيم تكوين المؤسسات الاقتصادية العمومية الجديدة ،
- إعادة تكوين أصول صافية
- إعادة تكوين رؤوس أموال عاملة صافية موجهة.
- إجراءات محاسبية الهدف منها تحقيق مصداقية كافة حسابات المركز المالي للمؤسسة .

ولقد نص التشريع الجزائري على عملية إعادة تقييم الاستثمارات في عدة مراسيم تنفيذية ، مثل المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 باعتبار أول مرسوم تنفيذي صدر بهذا المجال و المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996 باعتباره آخر مرسوم تنفيذي صدر بهذا الغرض .

¹ نجوى عبد الصمد ما عادة تقويم الأصول الثابتة كمدخل لمحاسبة التضخم مجلة الدراسات، الصادرة عن جامعة الخليجي الأعواط العدد ديسمبر 2007 ص 162

² بالرفي التيجاني، المرجع السابق ص 422

الفصل الثاني _____ أثر تجلهم التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

1-1 حسب المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990:

المادة 01: تطبيقاً لأحكام المادة 13 من القانون رقم 88-30 المؤرخ في 19 جويلية 1988 المذكورة أعلاه ، يمكن إعادة تقييم الستينات المادية القابلة للاهلاك و الواردة في ميزانية المؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري ضمن الشروط التي يحددها هذا المرسوم

المادة 02: يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية ، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، و غيرها من الهيئات العمومية ، منذ الوقت الذي تمسك في حساباتها على الشكل التجاري، أن تعيد تقييم تثبيتها المادية القابلة للاهلاك .

المادة 03: تنطبق إعادة التقييم على القيمة الأصلية للتثبيات المادية كما تطبق على التخصصات السنوية للاهلاك المعمول به طبقاً للقانون

المادة 04 : تتكون القيمة الأصلية التثبيت مادي من قيمة شرائها الحقيقية أو قيمة إنتاجها الحقيقية .و عندما تكون القيمة الأصلية للتثبيت المادي مجهولة فينبغي أن يعاد تكوينها حسب آراء الخبراء أو تستخلص استناداً إلى سلع مماثلة .

المادة 05: يمثل صافي القيمة المحاسبية الجديدة الفرق بين القيمة الأصلية المعاد تقييمها و التخصصات الممنوحة للاهلاك المعاد تقييمها ، و تستخدم كقاعدة لحساب التخصصات الجديدة للاهلاكات .

المادة 06: يفهم من فائض القيمة من إعادة التقييم على أنه يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية الجديدة و القيمة المحاسبية الصافية القديمة

المادة 07: تتم إعادة التقييم الإجبارية حسب قواعد المحاسبة المعمول بها ، وعندما يؤدي ذلك إلى فائض القيمة فإن هذا الأخير يسجل كإعفاء ضريبي في احتياطي خاص خارج الاستغلال.

المادة 08: تكون معاملات الضبط محل مراجعة عند الحاجة .

2- المؤسسات المعنية بإعادة التقييم

بناء على المرسوم التنفيذي رقم 93 250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 تمثل المؤسسات المعنية في إعادة التقييم الاستثمارات (المسموح لها بإجراء عملية إعادة التقييم) في:¹

- المؤسسات و الهيئات الخاضعون للقانون التجاري؛

- شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات ذات أسهم، و كذلك المجمعات ؛

- المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تأخذ شكل الشركات التجارية (الشركات العمومية بالسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة) ؛

¹ تبيه بن عبد الرحمان الجبر وآخرون ،، مرجع سبق ذكره ص 361

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

- استثمارات المعنية إعادة التقييم

نطبق عملية إعادة التقييم على كل الاستثمارات المادية القابلة للاهلاك و المتمثلة في :

التجهيزات و تتمثل في المعدات و الأدوات ، معدات النقل ، تجهيزات المكتب ، غلافات مسترجع.

- العقارات: و تتمثل في المقالع و المناجم، المباني ، المنشآت الأساسية الهيكلية ، المنشآت المركبة.

المطلب الثالث: محاسبة التضخم حسب النظام المحاسبي المالي

لقد عملت الجزائر على غرار العديد من الدول بإصلاح النظام المحاسبي ، و كما تطرقنا في الفصل الأول للنظام المحاسبي المالي الذي بدأ حيز التنفيذ في 2010، و باعتبار هذا النظام مستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) ، فان هذا النظام المحاسبي بمفهوم جديد ألا وهو إعادة التقسيم كانت غائبة عن المخطط الوطني المحاسبي إلا في الحالات التي أشرنا لها سابقا ، (1993، 1996) و نتطرق في كيفية المعايير التي تم فيها معالجة أثر التضخم .

1- المعايير الدولية التي اهتمت بمعالجة التضخم

لقد اهتمت لجنة معايير المحاسبة (IASC) منذ نشأتها بناء على اتفاق 29 جويلية 1973 الموقع بين المعاهد المهنية في كل من أستراليا و كندا و فرنسا و بريطانيا و ألمانيا و المكسيك و الولايات المتحدة الأمريكية و هولندا و اليابان بظاهرة التضخم و انعكاساتها على القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسية و خاصة مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقل في الدول التي تعمل بها الفروع و المنشآت التابعة الأجنبية ، و لذلك أصدرت في يونيو 1977 المعيار الدولي رقم (IAS6) تحت عنوان التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار، ثم ألغي هذا المعيار واستبدل في نوفمبر 1981 بالمعيار الدولي رقم (IAS15) تحت عنوان المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار و أصبح ساري المفعول اعتبارا من أول يناير 1983، ثم أدخلت عليه بعض التعديلات في عام 1991 و أخيرا تم إعادة صياغته بدون تغيرات أساسية في فقراته عام 1994.

وفي يوليو 1983 صدر المعيار الدولي رقم (IAS21) تحت عنوان المحاسبة عن آثارا لتغيرات في أسعار الصرف الأجنبية، و تم تعديله في عام 993 ليصبح آثار التغير في أسعار صرف الأجنبية و أصبح ساري المفعول ابتداء من يناير 1995، حيث أشار في الفقرة (36) الى أنه في حالة تغير الفقرة الشرائية للعملة الأجنبية نتيجة التضخم الحاد فإن الشركة المتعددة الجنسية يجب أن يقام بتطبيق ما ورد في المعيار رقم (IAS29) .

2- المعيار المحاسبي رقم (IAS15) المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار

1-2- مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS15) المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار

وفق نص المعيار الدولي رقم (IAS15) يتضح أنه سمح للشركات المتعددة الجنسية في ظل ظروف تغير الأسعار في دولة ما باستخدام القيم الجارية للأصول بدلا من التكلفة التاريخية مع بيان ذلك و الإفصاح عنه، والتالي المعيار لم يحدد المدخل المحاسبي الواجب إتباعه و ترك لمنشأة المتعددة الجنسية الحرية في تطبيق أحد المدخلين الآخرين (إعادة تقدير بعض بنود الميزانية و المحاسبة الشاملة) بشرط الإفصاح عن المدخل المستخدم و أستعد طريقة تكوين احتياطي تضخم في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية.¹

يبدو المعيار رقم (IAS 15) و المعاد صياغته في عام 1994 هو الأكثر شمولية في معالجة آثار التضخم بالقوائم المالية للشركات ، حيث أشار هذا المعيار إلى أن المعلومات المحاسبية التي تعكس آثار التغير في مستويات الأسعار على قائمتي الدخل و المركز المالي ، يجب الإفصاح عنها كمعلومات ملحقه بالقوائم المالية المنشورة و لا تدخل في صلب مكوناتها .

ومن خلال المعيار الدولي (IAS 15) اقترحت IABC طريقتين لإعداد معلومات تأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار : -طريقة القوة الشرائية العامة و ذلك بتعديل القوائم المالية حسب تغيرات المستوى العام للأسعار وباستخدام الأرقام القياسية للأسعار ؛

-طريقة التكلفة الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية كقاعدة للقياس و إذا زادت هذه الأخيرة على القيمة القابلة للتحقق و القيمة المالية فان يتم استخدام أيها أكبر كأساس للقياس ؛

-إضافة إلى إمكانية الجمع بين الطريقتين السالفتين .

كما بين أن طريقة القوة الشرائية العامة تحدد الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق الملكية و التكلفة الجارية ، فهي تحدد الدخل بعد المحافظة على الطاقة على الطاقة التشغيلية للوحدة الاقتصادية .

1-1-2 متطلبات الإفصاح:

و يوصي المعيار (IAS 15) بأنه يجب على المنشآت التجارية الكبيرة التي تشهد بيئتها انخفاضا في القوة الشرائية للعملة أن تفصح في ملحقات القوائم المالية باستخدام أي من طرق التسوية الأثار التضخم عن المعلومات التالية:

-قيم التعديلات أو القيم المعدلة لإهلاكات الممتلكات و المباني و المعدات

قيم التعديلات أو القيم المعدلة لتكلفة المبيعات ؛

-التعديلات المتعلقة بالبنود النقدية؛

¹ Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Order des Experts- comptables , Dunod ,paris,3eme édition 2006,449

الفصل الثاني أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

-الأثار الكلية على الدخل (النتيجة)؛

-عند تبني طريقة التكلفة الجارية يجب الإفصاح عن الممتلكات و المبادئ و المعدات و الاستثمارات إذا كانت طريقة التكلفة الجارية هي الطريقة المتبعة من الشركة ؛

-تقديم بيان عن الطرق المستخدمة في حسابات البنود السابقة.

3-المعيار المحاسبي الدولي (IAS29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

ضمن جهود مجلس المعايير الدولية (IASB) الساعية إلى التقليل من الاعتقادات الموجهة للمحاسبة و استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، تم صدور المعيار الدولي المحاسبي (IAS29) المتعلق بالتقارير المالية في الاقتصاديات ذات معدلات التضخم المرتفعة في يونيو 1990 و الذي أعيدت صياغته في عام 1994.

3-1 مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS29):

تركزت محاور المعيار (IAS29) على تحديد مؤشرات التضخم وأثره على القوة الشرائية للنقود والتعريف بكيفية إعادة تصوير القوائم المالية لتعكس أثر التضخم¹.

فالتضخم يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود بحيث تغدو الاقام التي تظهر في القوائم المالية غير ذات معنى بسبب بعدها عما تمثله ، ولم تصبح القوائم المعدة بعملة اقتصاد مرتفع التضخم ذات معنى فيجب إعادة إعداد هذه القوائم المالية حسب وحدة القياس الجارية في تاريخ الإقفال حتى تعكس الارتفاع في الأسعار وقد ورد في هذا المعيار ما يلي :

-يجب تعديل قيم جميع بنود القوائم المالية و الأرقام المقارنة للعام الماضي ؛

-يجب الإفصاح بشكل مفصل عن المكاسب و الخسائر الناشئة من عملية إعادة التقدير؛

يجب أن توضح قائمة الدخل الكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقدير بنودها من المصروفات و الإيرادات

3-2 متطلبات المعيار

إعادة تصوير القوائم المالية: ينص المعيار رقم (IAS29) أنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية للمؤسسة المعدة بالعملة السائدة في الاقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ إعداد الميزانية و يجب إعادة التصريح عن المقارنة في الفترة أو الفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية ، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى الوصول إلى أرقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدة قوة شرائية موحدة، و يكون 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، كما يتم إدراج الربح أو الخسارة لصافي المركز النقدي الذي يترتب عليه إعادة قياس البنود غير النقدية في صافي الدخل، وكذلك يجب الإفصاح عن العمليات التي تمت لإعادة قياس بشكل منفرد.

¹ Bernard Raffornier, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS), Economisa, paris, 2eme édition, 2005, p282

الفصل الثاني _____ أثر تجاهل التضخم على القوائم المالية و آليات استبعادها

بالنسبة للشركات القابضة إذا كانت الشركة القابضة تعمل في اقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع بينما تعمل الشركة الزميلة أو الشركة التابعة في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS29)، بينما تستثني الشركة القابضة من تطبيق المعيار ، و في الحالة العكسية يتوجب على الشركة القابضة إعادة عرض قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسب الدولي رقم (IAS29) ، كما قدم المعيار الدولي رقم (IAS29) بعض الملاحظات على تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية و هي¹:

- في الميزانية لا يتم تعديل البنود الظاهرة بكلفتها الجارية في تاريخ الميزانية بل تعدل البنود الأخرى،
- في كشف الدخل يتم تعديل عناصره كافة حتى تلك المقاسة بكلفتها الجارية ، و ذلك لأنها تكون مقاسه بكلفتها الجارية في تاريخ حدوث العملية،
- إلى جانب ذلك عند توقف التضخم الجامح في اقتصاد ما ، لا يعد مطلوبا تطبيق متطلبات المعيار الدولي رقم (IAS29) و المبالغ المعدلة المقيدة في القوائم المالية المقدره أخيرا يجب استخدامها على أنها المبالغ الدفترية ، ولا يلزم تسويتها لتعديل المبالغ للعودة إلى قيمتها الأصلية بمقتضى الأساس المحاسبي المناسب ، وان أمكن تتوقف كافة المنشآت التي تعمل في نفس البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ .

3-3 الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS29)

يتطلب الإفصاح في المعيار IAS 29 المعلومات التالية:

- حقيقة أنه تم إعادة عرض القوائم المالية و معلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير،
- المكاسب و الخاسر للبنود النقدي،
- الأساس الذي تم عليه إعداد القوائم المالية أي على أساس التكلفة التاريخية أو منرج التكلفة الجارية،
- طبيعة و مستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية و السابقة.

¹ Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS , ip, p 465

خلاصة

للتضخم آثار وخيمة في شتى المجالات الاجتماعية والاقتصادية والإنتاجية والنقدية والتجارية، وفي ظل ذلك توجد عدة أساليب تستخدم لقياس التضخم ومنها الأرقام القياسية للأسعار باختلاف أنواعها وأهميتها في استبعاد آثار التضخم. ومن جهة أخرى فمحااسبة الكلفة التاريخية لا تصلح بوصفها طريقة تستخدم في تقييم عناصر الميزانية العمومية خلال فترة التضخم، بسبب أن هذه المحاسبة لا يمكن أن تجعل من العناصر الواردة في قائمة المركز المالي معبرة تعبير اقتصاديا حينما تطبق في منشآت اقتصاد يشكو من التضخم، وكما هو معروف إن محااسبة الكلفة التاريخية تقوم بتثبيت عناصر الميزانية العمومية بكلفة اقتنائها أو شرائها، وفي فترة التضخم الاقتصادي يحصل تفاوت قد يكون كبيرا، بين القيم التاريخية والقيم الحالية لعناصر الميزانية، وعليه يجب تسوية أو تعديل هذا التفاوت لكي تعبر قيم عناصر الميزانية عن حقيقتها الاقتصادية، وينجم تأثير التضخم على حساب النتيجة تضليل للريح المحاسبي المستخرج خلال الفترة المالية، مما ينعكس أثره على توزيع الحصص الربحية وعلى التمويل الذاتي للشركة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمؤسسة
سونلغاز " مركز مستغانم

تمهيد:

بعد ما تم التطرق في الفصول السابقة إلى مختلف المفاهيم المتعمقة بظاهرة التضخم وأثرها على القوائم المالية، سنحاول في هذا الفصل معالجة هذه الإشكالية في ظل إطارها القانوني الذي اقتصر على كيفية تصحيح الأثر التضخمي لعناصر القوائم المالية بالاعتماد على البيانات السنوية.

حيث تم تسلط ضوء دراستنا الميدانية على المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز - مستغانم - باعتبارها من أهم المؤسسات العمومية في الجزائر.

وبما أن هذه الفكرة على علاقة مباشرة باستثمارات المؤسسة واهتلاكاتها خاصة، ارتأينا أن تكون محاور دراستنا حول إعادة تقييم هذه الاستثمارات ، والأخذ بعين الاعتبار درجة فقدان قيمتها والتغير في قيمة النقود التي تنعكس عليها ومن ثم على اهتلاكاتها.

وسيضم الفصل الرابع المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل التريص.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لإعادة تقييم الاستثمارات.

المبحث الثالث عينة من استثمارات مؤسسة سونلغاز المعاد تقييمها.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل التريص

تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي تحاول قدر المستطاع الخروج من نفق الضيق وذلك بالاعتماد على الاقتصاد الوطني الذي هو مجموعة من سياسات المؤسسات الصغيرة التي تسعى للنهوض به ومن بين هذه المؤسسات المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز مستغانم.

المطلب الأول : بطاقة تعريفية للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز-مستغانم "Sonalgaz".

تعتبر مؤسسة سونلغاز من بين المؤسسات الإستراتيجية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية، وللتعرف عليها أكثر يتوجب عمينا التطرق في هذا المبحث إلى تنظيما ووصف مختلف وظائفها وأهدافها.

أولا : تعريف مؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم"

للتقرب أكثر من الزبائن، قامت مؤسسة سونلغاز بفتح عدة فروع لتوزيع الكهرباء والغاز على مستوى كافة التراب الوطني ومن بينها مديرية التوزيع مستغانم وهذا لجذبه والحفاظ عليه . وعلى مستوى كل واحدة منها يتم طرح عدد معين من الخدمات التي تشبه احتياجاته وبذلك أصبح لسونلغاز حلول لمشاكل الأفراد بالخصوص، والمؤسسات عمى العموم، الذين يبحثون عن الأمان والراحة، وللإجابة على هذه الاحتياجات تعرض سونلغاز خدماتها، ومن أجل ذلك تعتبر مديرية التوزيع الخلفية الأساسية المتعددة الاستغلال لسونلغاز فهي قادرة بفضل هياكلها استقباليها ومعالجتها الفعالة من أجل إشباع الزبون ميمما كانت طبيعتها وقطاع نشاطها، فهي تستغل كل الوسائل المتوفرة لديها لجذب الزبائن وذلك بعرض خدمات ومنتجات الكهرباء والغاز التي هم بحاجة إليها في حياتهم الشخصية والعملية.

تتضمن التشكيلة العمالية التالية : إطارات، أعوان تحكم و أعوان تنفيذ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(III-1) يوضح التشكيلة العمالية إطارات، أعوان تحكم و أعوان تنفيذ،

المؤسسة	مديرية التوزيع مستغانم	
سنة الإحصاء	2011	
عدد العمال	385	
التوزيع النسبي للعمال	إطارات	%21,56
	أعوان تحكم	%53,77
	أعوان تنفيذ	%24,67

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على مقابلة مع رئيسة مصلحة تكوين وتطوير الموارد البشرية.

ثانيا: أهداف ووظائف مؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم

فيما يلي سنحاول التطرق إلى الأهداف الأساسية لمؤسسة سونلغاز لأهم وظائفها الرئيسية التي تسعى لتحقيقها.

✓ أهداف مؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم :"

تهدف مديرية سونلغاز " مركز مستغانم " إلى تحقيق الأهداف التالية:

❖ تشغيل وصيانة وتوزيع الكهرباء والغاز .

❖ تطوير شبكات الكهرباء والغاز لربط الزبائن الجدد.

❖ تسويق الكهرباء والغاز .

وظائف مؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم ":

سونلغاز عبارة عن مؤسسة محتكرة لثلاثة وظائف أساسية، هي:

❖ إنتاج الكهرباء .

❖ نقل الكهرباء والغاز .

❖ توزيع الكهرباء والغاز .

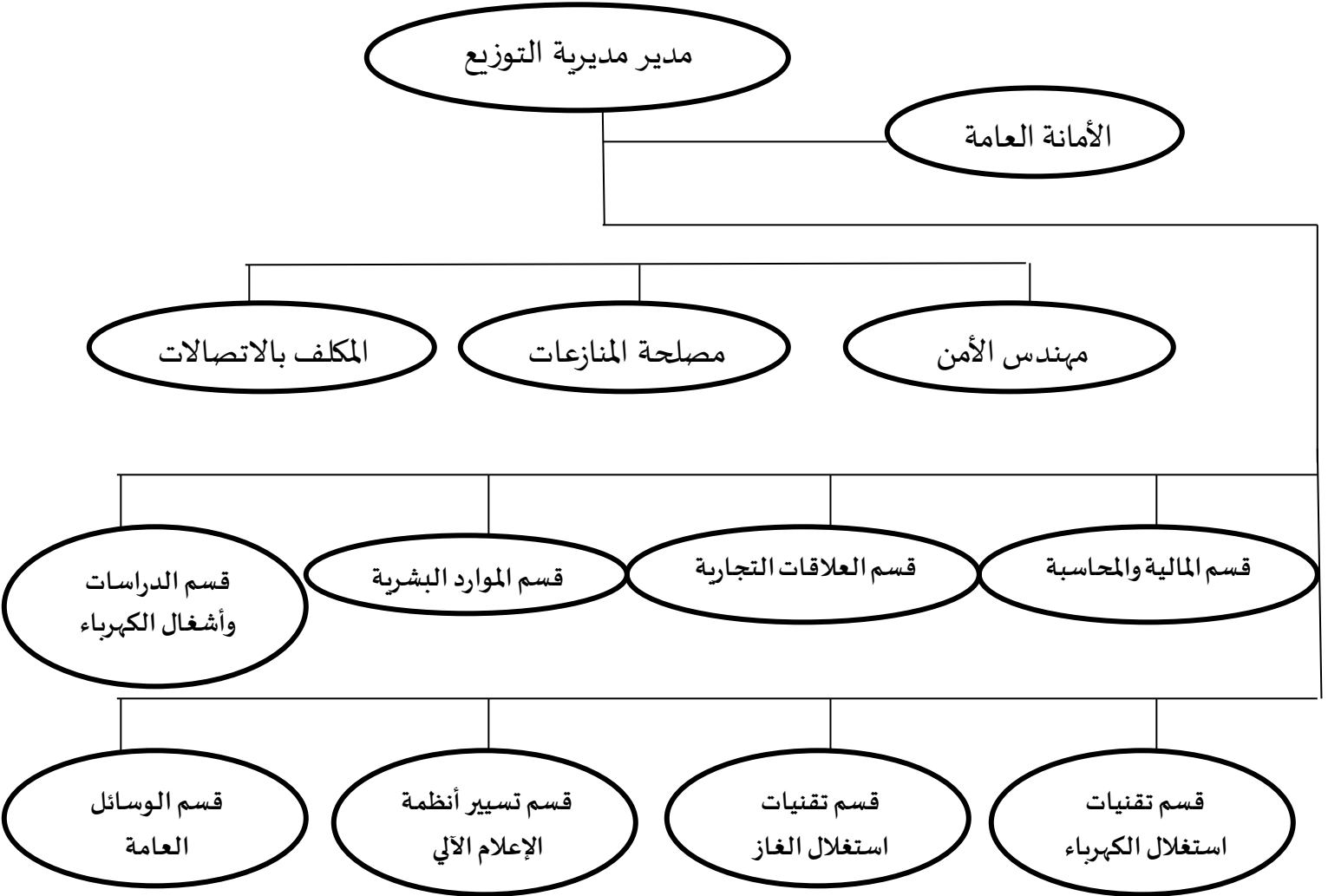
ومن أجل تأدية مهامها المتغيرة والشاملة وتنفيذ مختلف عملياتها، ومن أجل أن تعمل في شروط جيدة، يجب أن تتبنى نوع معين من التنظيمات الهيكلية الفعالة. إذ يقوم الهيكل التنظيمي بدور هام في المديرية لما لو من دور تنسيقي بين جميع الوظائف ومسؤوليات كل فرد مهما كانت وظيفته، بمعنى يساعد على تفهم التنظيم، مسلك السلطة، الاتصال والمسؤولية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم "

تتميز هيكل المؤسسة بأنها تنظيم هرمي، حيث نجد العلاقة رأسية تربط الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة وعليها تنطلق السلطة رأسيا من الأعلى إلى القاعدة مباشرة.

و تهيكلمديرية التوزيع مستغانم من الإدارة العامة ومجموعة من الأقسام، كل قسم منها يحتوي على مصالح، كما يتولى كل قسم ممارسة وظائف تناسق مع وظائف الأقسام الأخرى وتنصب كلها في الوظائف العامة لمديرية التوزيع من أجل تحقيق أهدافها، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (III-1) الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم "



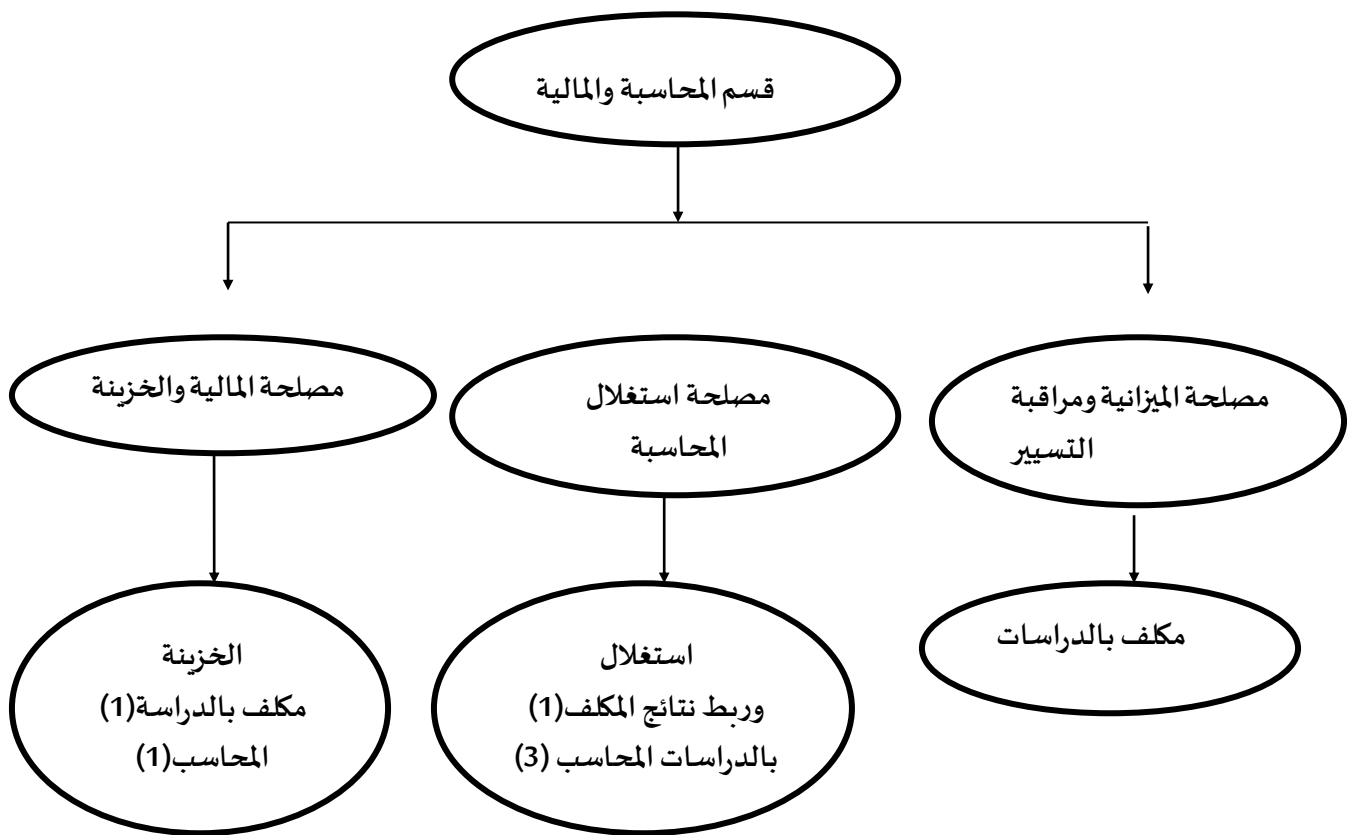
المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث ————— دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم"، ومهامه يضم الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز مستغانم ثلاث مصالح رئيسية، كما أنو لكل مصلحة مهام خاصة بها، يمكن إيجازها فيما يلي:

أولا : الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة المؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم"
يتمثل الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية لمؤسسة سونلغاز " مركز مستغانم " في المخطط التالي :

الشكل رقم (III-2) الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

ثانيا : مهام مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم"

مهام قسم كل مصلحة من مصالح المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم" في المهام التالية:

مصلحة المالية : تتمثل مهام مصلحة المالية في النقاط التالية:

❖ تضمن التسديدات اللامركزية.

❖ متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية.

❖ تقوم بمتابعة تقاربات الحسابات البنكية والبريدية .

مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: تتمثل مهام مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير في النقاط التالية:

❖ تقوم بإعداد الميزانية السنوية الخاصة بالمديرية الجهوية .

❖ انجاز جدول توضيح للميزانية و ميزانية نشاطات المديرية الجهوية.

* مصلحة الاستغلال والمحاسبة : تتمثل مهام مصلحة الاستغلال والمحاسبة في النقاط التالية:

➤ يضمن تفتيش ومراقبة عمليات المحاسبة .

➤ يضمن مراقبة كتابة عمليات المحاسبة.

➤ تقدم نتائج عمليات المحاسبة للمديرية الجهوية.

➤ تضمن النشاط الجبائي اللامركزي.

➤ متابعة ملف العقار والأجهزة.

➤ تضمن الربط مع الراكز المحاسبية ومقر المديرية العامة للتوزيع.

المبحث الثاني : الإطار القانوني لإعادة تقييم الاستثمارات

مرت تجربة الجزائر في مجال إعادة تقييم الاستثمارات على أربع مراحل:

المرحلة الأولى : إعادة التقييم لسنة 1990 ابتداء من هذا التاريخ أخذت العملية طابعها الرسمي و وتجدر

الإشارة أنها سبقت إعادة التقييم في 1971 التي بقيت في إطارها النظري دون أن تخرج إلى الواقع العملي.

المرحلة الثانية : إعادة التقييم لسنة 1993 التي جاءت كتكملة لإعادة التقييم الخاصة بسنة 1990 الاختلاف

بينهما يكمن في تغيير المعدلات بسبب تطور التضخم في تلك الفترة، أما الاختلاف الثاني فتمثل في التفرقة بين

الاستثمارات المنقولة والغير المنقولة.

المرحلة الثالثة : إعادة التقييم لسنة 1996 التي جاءت لتصحيح قيمة الاستثمارات بعد خفض نسبة الدينار كما

أنها اكتسبت الطابع الاختياري.

المرحلة الرابعة : إعادة التقييم لسنة 2007 التي مفادها إعادة تقييم أراضي المؤسسة¹.

¹ نور الدين خياطة الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بدون بلد، 1997، ص 115

الفصل الثالث ————— دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

المطلب الأول : إعادة تقييم الأولى للاستثمارات (R1) لسنة 1990 م

لقد اعتمدت التجربة الجزائرية لإعادة التقييم على معاملات إعادة التقييم لتصحيح قيم الاستثمارات الملموسة الإهتلاكات الموافقة لها، وقد أخذت هذه المعاملات الصفة الرسمية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 130/90: المؤرخ في 27/03/1990 وقد كانت هذه المعاملات كما يلي:

جدول رقم (2.III) : معاملات إعادة التقييم (R1) لسنة 1990

السنة	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	89	90
المعامل	1.50	1.45	1.35	1.30	1.25	1.20	1.15	1.10	1	1	1	1

المصدر : الجريدة الرسمية رقم 14 المرسوم التنفيذي رقم 103 90: المؤرخ في 27/03/1990

من خلال البيان أعلاه نلاحظ أن معاملات إعادة التقييم لسنة 1990 ناقص 0.05 من سنة إلى أخرى أي من سنة 1978 إلى غاية سنة 1987، وما يمكن ملاحظته أيضا صنت أو حددت بالنسبة لكل من التجهيزات والعقارات ولم تفصل بينهما على اعتبار أنها أول تجربة تقام في الجزائر بالنسبة للاستثمارات الخاضعة للقانون التجاري.

بافتراض أن مؤسسة سونلغاز تريد إعادة تقييم بناءات تم اقتناءها بداية السنة 100.000 دج قد تقرر إهلاكها في ذلك الوقت على مدار 10 سنوات.

المطلوب:

1- إعداد جدول إعادة تقييم الاستثمار واهتلاكاته.

2- تسجيل قيد إعادة التقييم في 31/12/1989.

حل المثال:

الجدول رقم (III-3): إعادة تقييم الأولى م (R1) للاستثمارات لسنة 1983.

الفرق	القيمة الاسمية بعد التقييم	معامل التقييم	القيم الاسمية قبل التقييم	السنة
20.000	120.000	1.20	100.000	1983
2.000	12.000	1.2	10.000	1983
1.500	11.500	1.15	10.000	1984
1.000	11.000	1.10	10.000	1985
00	10.000	1.00	10.000	1986
00	10.000	1.00	10.000	1987
00	10.000	1.00	10.000	1988
00	10.000	1.00	10.000	1989
4.500	74.500	/	70.000	ع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

من خلال الجدول تلاحظ أن:

القيمة الأصلية المعاد تقييمها: 10.000, 12.000, 10.000 x دج

القيمة الأصلية 100.000 دج

القيمة الإضافية 2.000 دج فرق إعادة تقييم القيمة الأصلية

القيمة التاريخية للإهلاك 70.000 دج

القيمة الجديدة للإهلاكات 74.500 دج:

القيمة الإضافية 4.500 دج فرق إعادة تقييم الإهلاكات

القيمة المحاسبية الصافية الجديدة: 120.000 - 74.500 - 45.500 دج

فرق إعادة التقييم: ويمكن حسابه بطريقتين:

الطريقة الأولى:

فرق إعادة التقييم = التغيير في القيمة الأصلية التغير في مجموع الإهلاك

$$15.500 = (70.000 - 74.500) - (10.000 - 12.000) =$$

الطريقة الثانية:

الفصل الثالث ————— دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

فرق إعادة التقييم = ق م ص قبل التقييم ق م ص بعد التقييم .

$$15.500 = (70.000 - 10.000) - (74.500 - 12.000) =$$

ويتم تسجيل قيد إعادة التقييم محاسبا كما يلي :

		1989/12/31		
	20.000	ح/ المباني		213
4.500		ح/ اهتلاك المباني	2813	
15.500		ح/ فرق إعادة التقييم	105	
		إعادة التقييم الأولى		

المطلب الثاني : إعادة التقييم الثانية للاستثمارات لسنة 1993 (R2)

تم اعتماد هذه التجربة بسبب انخفاض قيمة الدينار التي أثرت على قيمة الاستثمارات وخلقت فارقا بين قيمتها الاسمية وقيمتها السوقية في ذلك الوقت.

المعاملات التي يمكن تطبيقها موجودة في الجدول أدناه تختلف حسب سنة الحيازة أو الإهلاك مع طبيعة الاستثمارات (تجهيزات أو عقارات) وكذلك إذا ما كانت عملية التقييم الأولى لسنة 1990 قد طبقت أولا.

الجدول رقم (4.III): معاملات إعادة تقييم (R2) التجهيزات لسنة 1993.

1985	1984	1983	1982	1981	1980	1979	1978	السنوات
3.10	3.20	3.35	3.50	3.65	3.80	4.05	4.20	م.ق.أ
2.80	2.80	2.80	2.80	2.80	2.80	2.80	2.80	م.ق.أ.م.ت
		1991	1990	1989	1988	1987	1986	السنوات
		1	1.50	2.05	2.40	2.60	2.80	المعامل

المصدر : الجريدة الرسمية رقم. 69 المرسوم التنفيذي رقم 250 93 المؤرخ في 24/10/1993

حيث أن : م. ق.أ : معامل القيمة الاسمية.

م.ق.أ.م.ت : معامل القيمة الاسمية المعاد تقييمها.

حسب هذا المرسوم (سنة) 1993 فإن القيمة الأصلية بدأت في التناقص من 4.20 إلى أن تصل إلى 1 هذا من سنة 1978 إلى سنة 1991 ، أما القيمة الأصلية المعاد تقييمها كأنها معاملات موحدة (2.80 من سنة 1978 إلى

الفصل الثالث ————— دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

سنة 1986 في حين أن هناك معاملات مشتركة بين القيمة الأصلية والقيمة الأصلية المعاد تقييمها من سنة 1986 إلى غاية سنة 1991.

الجدول رقم (5.III) معاملات إعادة التقييم العقارية لسنة 1993

73	72	71	70	69	68	67	66	65	64	63	السنوات
8.9	9.6	10.5	11.3	12.3	13.3	14.5	15.7	17	18.5	20	المعامل
							77	76	75	74	السنوات
							6.40	6.95	7.60	8.20	المعامل
88	87	86	85	84	83	82	81	80	79	78	السنوات
3.3	3.5	3.6	3.8	3.0	4.0	4.2	4.3	4.4	5.3	5.0	م.ق.أ
							91	90	89	السنوات	
							1.0	1.8	2.8	م.ق.أ	
							1.0	1.8	2.8	م.ق.أم.ت	

المصدر: الجريدة الرسمية رقم 69: المرسوم التنفيذي رقم 93 - 250 المؤرخ في 24-10-1993.

من خلال البيان أعلاه نلاحظ أنه كل من القيمة الأصلية والقيمة الأصلية المعاد تقييمها ، (يبدأ من سنة

1963 إلى سنة 1977 معاملات موحدة بينهما) أي من 20 إلى 6.40 في حين أن معاملات إعادة التقييم تتراوح بين 1 و5 من سنة 1978 إلى غاية 1991.

مثال:

لنفترض أن مؤسسة سونلغاز اشترت آلات في بداية سنة 1985 بمبلغ 265.000 دج وقد تقرر إهلاكها على مدى عشر سنوات.

المطلوب:

- 1- تطبيق إعادة التقييم الثانية علما أنها استفادت من إعادة التقييم الأولى.
- 2- تطبيق إعادة التقييم الثانية علما أنها لم تستفد من إعادة التقييم الأولى.
- 3- تسجيل القيد المحاسبي لسنة 1989.

حل المثال:

بالنسبة للاستثمارات المستفادة من إعادة التقييم الأولى (R1)

أ – المرحلة الأولى :تطبيق إعادة التقييم الأولى (R1)

الجدول رقم (6.III) :جدول إعادة تقييم الأولى (R1) للاستثمارات

السنة	القيم الاسمية قبل التقييم	معامل التقييم	القيمة الاسمية بعد التقييم	الفرق
1985	26.500	1.10	291.500	26.500
1985	26.500	1.10	29.150	2.650
1986	26.500	1.00	26.500	00
1987	26.500	1.00	26.500	00
1988	26.500	1.00	26.500	00
1989	26.500	1.00	26.500	00
ع	132.500	/	135.500	2.650

المصدر : من إعداد الطالبات بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن :

القيمة الأصلية المعاد تقييمها : $291.500 = 1,10 \times 265.000$

القيمة الأصلية 265.000 دج.

القيمة الإضافية 26.500 دج فرق إعادة التقييم للقيمة الأصلية.

القيمة التاريخية للإهلاكات 132.500 : دج.

القيمة الجديدة للإهلاكات 135.150 دج.

القيمة الإضافية 2.650 دج فرق إعادة تقييم الاهتلاكات.

القيمة المحاسبية الصافية الجديدة : $156.350 = 135.150 - 291.500$ دج

ج 23.850

فرق إعادة التقييم : $23.850 = 2.650 - 26.500$

ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

		1990/12/31	
	26.500	ح/ الآلات	215
2.650		ح/ اهتلاك الآلات	2815
23.850		ح/ فرق إعادة التقييم	105
		إعادة التقييم الأولى الآلات	

الفصل الثالث ————— دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

ب - المرحلة الثانية: تطبيق إعادة التقييم الثانية ق (R2)

القيمة المتبقية = القيمة الأصلية للاستثمار بعد - مجموع القيم الأصلية للاهتلاكات إعادة التقييم بعد إعادة التقييم.

$$156.350 = 135.150 - 291.500 =$$

$$\text{أقساط الاهتلاك من سنة 1985 إلى غاية 1989 هي: } \frac{156.350}{5} = 31.270 \text{ دج}$$

جدول رقم (7.III) : جدول إعادة التقييم الثانية (R2) للآلات

السنة	القيمة الاسمية قبل التقييم	المعامل	القيمة الاسمية بعد التقييم	الفرق
1985	291.500	2.80	816.200	524.700

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة

1985	29.150	2.8	81.620	52.470
1986	26.500	2.8	74.200	47.700
1987	26.500	2.6	68.900	42.400
1988	26.500	2.4	63.600	37.100
1989	27.500	2.05	54.325	27.825
1990	31.270	1.50	46.905	15.635
1991	31.270	1.00	31.270	/
1992	31.270	1.00	31.270	/
ع		/		223.130

215	1990/12/31	556.500	
	ح/ الآلات		223.925
2815	ح/ اهتلاك الآلات		332.575
105	ح/ فرق إعادة التقييم		
	إعادة التقييم الأولى الآلات		

الفصل الثالث _____ دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

المطلب الثالث : إعادة التقييم الثالثة (R3) للاستثمارات لسنة 1996.

جاءت إعادة التقييم هذه لتصحيح قيمة الاستثمارات بعد خفض الدينار، حيث تميزت عن سابقتها في استحداث معاملات تصحيحية جديدة أخذت بعين الاعتبار معامل التضخم بعد سنة 1992 ، وعليه فإن جدول المعاملات والمعاملات المعدلة الخاصة بالتجهيزات للفترة (1978-1985) كما يلي:

جدول رقم (8.III) معاملات إعادة تقييم العقارية لسنة 1996

السنوات	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87
م.ق.أ.م.ت (Vor)	5.15	5.15	5.15	5.15	5.15	5.15	5.15	5.15	5.15	5.17
م.ق.أ.م.ت (Vor)	21.63	20.91	19.47	18.75	18.03	17.30	16.58	15.86	14.43	13.46
السنوات	89	90	91	92	93	94	95			
م.ق.أ.م.ت (Vor)	3.86	4.32	2.94	2.46	2.21	1.41	1			
م.ق.أ.م.ت (Vor)	7.93	6.48	2.94	2.46	2.21	1.41	1			

المصدر : الجريدة الرسمية رقم . 60 : المرسوم التنفيذي رقم 96 . 336 المؤرخ في 12/10/1996.

من خلال البيان أعلاه نلاحظ وجود فرقا في المعاملات، حيث نرى أن معاملات القيمة الأصلية كبيرة نوعا ما في حين أن معاملات القيمة الأصلية المعاد تقييمها يطرأ عليها تذبذب بقيم صغيرة ونلاحظ كذلك أن عملية تقرير التجهيزات بدأت من سنة 1986 خلافا لما جرى في العمليات السابقة، أين وجدت المعاملات لكلا القيمتين ابتداء من سنة 1991.

71	70	69	68	67	66	65	64	63	السنوات
2.32	2.32	2.32	2.32	2.32	2.32	23.31	23.31	23.31	م.ق.أ.م.ت
24.39	26.24	28.55	30.87	33.65	36.40	39.39	42.84	46.33	م.ق.أ
80	79	78	77	76	75	74	73	72	السنوات
2.32	2.32	2.34	2.33	2.33	2.33	2.33	2.33	2.33	م.ق.أ.م.ت
10.21	12.28	13.11	14.94	16.18	17.68	19.06	20.68	22.31	م.ق.أ
89	88	87	86	85	84	83	82	81	السنوات
2.35	2.31	2.31	2.34	2.35	2.34	2.32	2.34	2.36	م.ق.أ.م.ت
6.60	7.65	8.10	8.43	8.92	9.13	9.29	9.84	10.13	م.ق.أ
			95	94	93	92	91	90	السنوات
			1.00	1.17	1.45	1.81	2.34	2.30	م.ق.أ.م.ت
			1.00	1.17	1.45	1.81	2.34	4.15	م.ق.أ

المصدر : الجريدة الرسمية رقم . 60 : المرسوم التنفيذي رقم 96 . 336 المؤرخ في 12/10/1996.

من خلال البيان أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين معاملات القيمة الاسمية و معاملات القيمة الأصلية المعاد تقييمها تكون تقريبا شبه ثابتة لأن معاملاتهما تنحصر بين (2.30 و 2.39) حيث من سنة 1963 إلى 1966 لها نفس المعامل وكذلك من سنة 1967 إلى 1976 لها نفس المعامل. لكن هذه المعاملات تتوحد بين القيمة الاسمية والقيمة الاسمية المعاد تقييمها من سنة 1991 إلى سنة 1995 ومما يمكن ملاحظته أن معاملات القيمة الاسمية حسب هذا المرسوم سنة 1996 مرتفعة غير أن معاملات القيمة الاسمية المعاد تقييمها تقريبا متماثلة.

مثال:

لنفترض أن مؤسسة سونلغاز اشترت تجهيزات سنة 1988 بمبلغ 600.000 دج و كان من المقرر إهلاكها على مدار 10 سنوات ابتداء من هذا التاريخ.

المطلوب:

1 - إعادة تقييم الاستثمار واهتلاكه باستعمال التجربة الثالثة علما أن الاستثمار قد خضع من قبل الإعادة التقييم الثانية.

2- إعادة تقييم الاستثمار واهتلاكه بإعادة التقييم الثالثة مباشرة علما أنه لم يعاد تقييمه من قبل.

الفصل الثالث ————— دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز" مركز مستغانم

3- تسجيل القيود في 31/12/1995 في كلتا الحالتين.

حل المثال:

1- إعادة تقييم الاستثمار واهتلاكاته باستعمال التجربة الثالثة عمما أن الاستثمار قد خضع من قبل لإعادة

الثانية:

أ. تطبيق إعادة التقييم الأولى:

الجدول رقم (III-9): جدول إعادة التقييم الثاني (R2) للتجهيزات المشتراة في 1988.

السنة	القيمة الاسمية قبل التقييم	المعامل	القيمة الاسمية بعد التقييم	الفرق
1988	600.000	2.40	1.440.000	840.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

1988	600.00	2.40	1.440.000	840.000
1989	26.500	2.8	74.200	47.700
1990	26.500	2.6	68.900	42.400
1991	26.500	2.4	63.600	37.100
1992	26.500	2.05	54.345	27.825
Σ		/		223.130

215		1990/12/31	556.500	
	2815	ح/ الآلات		223.925
	105	ح/ اهتلاك الآلات		332.575
		ح/ فرق إعادة التقييم		
		إعادة التقييم الأولى الآلات		

خلاصة

إن تطبيق عملية إعادة تقييم استثمارات المؤسسة يعتبر خطوة هامة في مجال تصحيح القوائم المالية مما يساهم في جعل المعلومات المتأتية من هذه المؤسسات أكثر دقة وأكثر مصداقية، وتكون فيما بعد أساسا لاتخاذ قرارات هامة للمسيرين والمستثمرين.

وبعد إعداد الدراسة الميدانية بمؤسسة سونلغاز والتي مفادها إعادة تقييم استثمارات تم استخلاص مجموعة من الآثار الإيجابية، إلا أن هذا لا ينفي وجود آثار سلبية لهذه العملية، والتي نوجزها في النقاط التالية:

الآثار الإيجابية:

* توصلنا من خلال عملية إعادة التقييم السابقة إلى أن القيمة الأصلية وأقساط الإهلاك المعاد تقييمها تكون أكبر نتيجة لضرب القيمة الأصلية في المعامل المرافق لسنة الحيازة مما ينتج فرق إعادة تقييم موجب.

* نلاحظ كذلك أن الاستثمارات التي كالت قيمتها المحاسبية معدومة أصبحت لها قيمة محاسبية صافية جديدة تحسب على أساسها أقساط الإهلاك، الأمر الذي يسمح ليا بالاستمرار في الاستغلال على الأقل ثلاث سنوات.

* كما نلاحظ أيضا أن هناك فرق إعادة التقييم نتج عن الفرق بين القيم الصافية التي تعبر عن النتيجة الإجمالية للعملية والهدف الأساسي لها.

الآثار السلبية:

* الاعتماد على نفس المعدلات داخل نفس العملية لعدة أنواع من الاستثمارات ولم تراعي الخصوصيات المتعمقة بكل استثمار كعمر الاستثمار الافتراضي، سعر الاستثمار في السوق.

* هناك بعض التجاوزات التي لم تتأثر بفعل التضخم نظرا لخصوصياتها على سبيل المثال أجازة الإعلام الآلي عرف سعرها انخفاضا فيما خلال السنوات الماضية وهذا مخالف لمعامل إعادة التقسيم الموحد الخاص بالتجهيزات الذي يظهرها محاسبيا بقيمة أكبر بكثير من قيمتها السوقية.

* تم الأخذ بعين الاعتبار الإهلاك المادي بالمقابل لم يؤخذ بعين الاعتبار الإهلاك المعنوي.

* المؤسسات التي لا تستطيع مواجهة آثار التضخم عن طريق التحويل التضخمي أي تحويل الإهلاكات الجديدة على أسعار البيع قد تتفاقم وضعيتها إذا كانت تعاني من خسائر عند قيامها بعملياتها الاستغلالية.

* لقد مكنت إعادة التقييم الثالثة للمؤسسات العمومية إعادة تشكيل رأس مالها دون أن يكون هناك إضافات مالية لهذه المؤسسة لذلك فهي تعتبر ذات طابع إداري تصحيحي لآثار التضخم وإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية.



من بين أهم المشكلات الاقتصادية التي تواجه الاقتصاد العالمي والتي عانت منها المجتمعات على اختلاف أنظمتها الاقتصادية والاجتماعية واختلاف درجة تطورها الاقتصادي والاجتماعي تعد مشكلة التضخم. إذ تؤثر هذه المشكلة على درجة تطور الدول واستقرارها في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، كونه يمس المستوى العام للأسعار ويدفعها للارتفاع باستمرار، مما جعل أصول المؤسسات الاقتصادية أكثر عرضة للتضخم ويبرر ذلك استعمال مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتمد على الموضوعية انطلاقاً من القوائم المالية التي قامت بها المؤسسة كقائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة، والتي تعتبر بدورها المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي، كما اقترح الباحثون الاقتصاديون مجموعة من الأساليب المحاسبية التي تسعى لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية، لذا فإن أهم رهان تواجهه المؤسسات الاقتصادية هو كيفية التصدي لهذه الظاهرة انطلاقاً من قيامها بتطبيق عملية إعادة تقييم استثماراتها كخطوة هامة في مجال تصحيح.

القوائم المالية ومحاولة الابتعاد عن التشوهات التي قد يتسبب في حدوثها التضخم، ومن (SONALGAZ) خلال تطبيق هذه العملية على مستوى المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز مستغانم تمكنا من مقارنة استثماراتها قبل وبعد التقييم وتوصلنا إلى جملة من النتائج أهمها ارتفاع القيمة الأصلية وأقساط الاهتلاك بعد تقييمها نتيجة لضربها في المعامل المرافق لسنة الحيازة مما ينتج فرق إعادة تقييم موجب.

وعلى الرغم من صعوبة معالجة أثر التضخم على القوائم المالية والتي تعذر علينا دراسة كافة جوانبها نظراً لغياب المعلومات الكافية إلا أن عملية إعادة تقييم الاستثمارات أثبتت نجاعتها نسبياً في محاولة معالجة آثار التضخم و إثبات صدق نتائج القوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب.

أ_ الكتب باللغة العربية:

1. إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة (الجزء الثاني) إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار العاشر، الرياض 1996.
2. رضوان حلوة حان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن .
3. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2003
4. شعيب شنوف، محاسبية المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.
5. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها في حالات عملية محلولة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
6. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل الطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990 .
7. غازي حسين عملية التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2006 .
8. مجدي عبد الناح مسلمان، علاج التضخم والركود الاقتصادي في الإسلام، دار عرب، للطباعة والنشر، القاهرة 2002.
9. مجيد الموسوي، الاقصة النقدي و قواع، نظم، نظريات، سياساته مؤسسات نقيه، مطبعة النخلة، دار الفكر، مر215
10. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن 2008.
11. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، اترك لطباعة و النشر، القاهرة.
12. محمد شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول.
13. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، 1976
14. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي) إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة الإصدار الخامس، 1998.
15. نور الدين خياطة الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بدون بلد، 1997.

16. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2004 .

ب_ الكتب باللغة الأجنبية:

1. Bernard Raffornier, Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS), Economica, Paris, 2ème édition, 2005.
2. Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Order des Experts-comptables, Dunod, Paris, 3ème édition 2006

ثانيا: الرسائل الجامعية.

1. أحمد محمد صالح الملاء، دور السياسات النقدية و المالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية حلة الجمهورية اليمنية، رسالة ماجور في علوم د جامعة الجزائر، 2005 .
2. تيجاني بالرق، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عالي سطي، 2000 .
3. رولا كاسر لايقة، القياس و الإفصاح المحامي في القوائم المالية المصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سورية، 2007.
4. مدحت فوزي عطيان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2006.

ثالثا: المجالات.

1. شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد الأول، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 2007 .
2. كلوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS / IAS) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2009.
3. محمد سليم وهبه ، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، مجلة المحاسب المجاز ، العدد 23، بيروت ، لبنان ، الفصل الثالث سنة 2005 .
4. نجوى عبد الصمد ما عادة تقويم الأصول الثابتة كمدخل لمحاسبة التضخم مجلة الدراسات، الصادرة عن جامعة الخليجي الأغواط العدد ديسمبر 2007 .

رابعاً: أعمال الملتقيات.

1. أحمد طرطار و شوقي جباري ، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي سوق أهراس، 2008.
2. بورس أحمد، كرماني هدى، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات ، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، كلية العلوم الاتصالية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة عنابة ، 2007 .
3. بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاء التائي في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2010.
4. حكيمة بوسلمة ، عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقية في ضل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS، جامعة البليدة، ، 2009 .
5. شوقي جباري، فريد خميلي، النظام المحاسبي المالي في الجزائر بين متطلبات التطبيق و الطموحات، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، 2010.
6. محسن عواطف و مهارة أمال ، توافق المؤسسة الجزائرية مع معايير المحاسبية الدولية ، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 2010 .
7. محمد عبد الحليم عبر، المعالجة المحاسبية الأثار التضخم على الحقوق و الالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية، ندوة حول التضخم و أثاره على المجتمعات. الحل الإسلامي، المنامة البحرين، 29 أفريل إلى 1 ماي 1997 .

خامسا: النصوص القانونية والتنظيمية.

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد:74، بتاريخ 25/11/2007، 2007.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد الأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بعرض مسك محاسبة مالية مبسطة ، العدد:19، 25/03/2009، الجزائر، 2009.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق لنظام المحاسبي المالي: كفاءات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، نوفمبر 2009.

المخلص

المخلص :

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر التضخم على القوائم المالية خاصة منها الميزانية و جدول حسابات النتائج ، و يرجع و ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة و تقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين و المحاسبين و المنظمات المهنية المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية و التحقق أهداف هذه الدراسة تم تطبيق أحد مداخل المقترحة لمعالجة هذه الظاهرة على القوائم المالية في مؤسسة اقتصادي جزائرية و خلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة من آثار التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة و المحاسبية التقليدية أي المعدة على أساس التكلفة التاريخية ، وهو ما يبين تأثير التضخم على مصداقية البيانات المالية .

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية، محاسبة التضخم، التكلفة التاريخية المعدلة، الرقم القياسي للأسعار.

This study aims to demonstrate the impact of inflation on the financial statements, especially the budget and the results chart, and this is mainly due to the extreme importance of these lists for their users in making appropriate financial decisions and performance evaluation, in addition to presenting the various accounting approaches proposed by academic thinkers. Accountants and professional accounting organizations to deal with the impact of inflation on the financial statements on the one hand and on the other hand, considering that the financial accounting system is derived from international accounting standards and investigating the objectives of this study. One of the proposed approaches to address this phenomenon has been applied to the financial statements in an Algerian economic institution.

This study concluded that there are fundamental differences between the accounting numbers of the financial statements treated from the effects of inflation using the modified historical cost method in the fixed cash unit and the traditional accounting that is prepared on the basis of historical cost, which shows the effect of inflation on the reliability of the financial statements.

Key words :

Financial accounting system, Financial Statements- Inflation Accounting
Adjusted historical cost- Price Index.