



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



المرجع :/2022

المبدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

بدائل القياس المحاسبي لأثر التضخم على القوائم المالية دراسة حالة: الشركة ذات المسؤولية المحدودة لمؤسسة SARL PAC MC

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف الأستاذة:

د. رقية وادي

إعداد الطلبة:

- حسيبة جعية

- فضيلة بن موسى

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	د. رقية وادي
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	

السنة الجامعية 2022/2021



شكر وعرفان

قال تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"

فالحمد والشكر لله عز وجل أولاً وقبل كل شيء على جليل نعمته وتوفيقه لنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

وكما قال صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

ومن باب الاعتراف بالجميل أتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان والعرفان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد وأخص بالذكر أستاذة المشرفة "وادي رقية" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة والسليمة.

ونتقدم بخالص الشكر كذلك إلى كل من عمال مؤسسة باك.أم.سي. وأخص بالذكر محاسب المؤسسة "بن موسى عبد السلام" وكل أساتذة وعمال كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير.

إهداء

إلى أعز الناس وأقربهم إلى قلبي إلى والدتي العزيزة ووالدي العزيز اللذان
كانا عوناً وسنداً لي، و كان لدعائهما المبارك أعظم الأثر في تسيير سفينة
البحث حتى ترسو على هذه الصورة.

إلى إخوتي (عبد الحق، عبد النور، اسحاق) وإلى اختي الوحيدة (جهيدة) وكل
أفراد عائلة بن موسى، وعائلة لعلاوي

إلـمن ساندني وخطى معي خطواتي ويسر لي الصعاب إلى زوجي العزيز الذي
تحمل معي الكثير

ووقوفني في هذا المكان ما كان ليحدث لولا تشجيعه المستمر لي

إلا كل هؤلاءني أهديهم هذا العمل المتواضع سائلاً الله العلي القدير أن ينفعنا
به ويمدنا

بتوفيقه.

فضيلة بن موسى

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

صل اللهم وسلم وبارك على سيدنا وحبيبنا محمد صل الله عليه وسلم

اهدي عملي

الى من كلله الله بالهيبة والوقار... الى من علمني العطاء بدون انتظار...

يا من احمل اسمك بكل فخر

يا من افتقدك منذ رحيلك

يا من يرتعش قلبي لذكرك

يا من اودعتني الله اهديك هذا العمل ابي الغالي عبد الوهاب رحمة الله عليك

ارجو من الله يرحمك ويتقبلك من الشهداء وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الابد

الى ادبيوحلمي

الى طريقالهداية

الى ينبوع الصبر والتفاؤل والامل

الى كل من في الوجود بعد الله ورسوله امي الغالية والحبيبة امي ذهبية اطل الله بعمرك وحفظك

الى اخوتي و اخواتي سميرة، ايمان، ملاك، مراد، مروان، كريم، انور واليهم كل الشكر والتقدير على مساندتي في هذه

الحياة الله ينير دربكم ويسعدكم

الى اخوالي و أخص بالذكر خالي سمير والى عمي الوحيد عاشور اطل الله بعمرهم

والى عائلة رغبة اهدي عملي

الى من جعلهم الله اخواتي ومن احببتهم في الله صديقاتي ورفيقاتي دربي فضيلة، زليخة، شبيلة الى من تذوقت معهم

أجمل اللحظات.

جعية حسبية

الملخص:

تهتم هذه المذكرة بدراسة بدائل القياس المحاسبي لأثر التضخم على القوائم المالية من أجل محاولة التقليل من حدة آثاره على عناصر القوائم المالية، والوصول للمعلومات أكثر دقة وموثوقية وذلك من خلال دراسة تطبيقية لمؤسسة اقتصادية جزائرية (باك .ام .سي).

وتطرق هذه الدراسة الى كيفية تعديلا لقوائم المالية عن طريق التكلفة التاريخية المعدلة بواسطة الارقام القياسية العامة بهدف اعطاء نتائج حقيقية لتعزيز فائدة متخذي القرارات من القوائم المالية المعروضة ، إضافة إلى أن الدراسة أثبتت أن هناك فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية التي تم معالجتها من آثار التضخم باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة والأرقام المحاسبية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: التضخم، القياس المحاسبي ،القوائم المالية ،التكلفة التاريخية المعدلة، مؤسسة باك .ام .سي

Résumé :

La présente note vise à examiner des solutions de rechange à la mesure comptable de l'incidence de l'inflation sur les listes financières afin d'essayer de minimiser ses effets sur les éléments des listes financières et d'obtenir des renseignements plus exacts et fiables au moyen d'une étude appliquée. D'une institution économique algérienne(pac mc).

Cette étude a examiné comment les états financiers peuvent être ajustés par le cout historique ajustés par des indices généraux en vue de donner des résultats réels à l'amélioration de l'utilité des résolution défi à partir des listes financiers des états financiers offerts ;l'étude avait montré qu'il y avait des différences substantielles entre les chiffres comptables des états financiers qui avaient été traités à partir des effets de la facturation en utilisant les couts historiques ajustés et les chiffres de la cmptabilité traditionnelle fondée sur les coûts .

Mots clés : inflation ، mesure cmptable، états financier des coûts historiques ajustés،fondateur، PAC MC.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
II	الشكر والعرفان
III	الاهداء
III	الاهداء
V	الملخص
VII	فهرس المحتويات
XI	قائمة الأشكال
XIV	قائمة الجداول
XVI	قائمة الملاحق
أ-و	المقدمة
الفصل الاول: التضخم واثاره على القوائم المالية	
2	تمهيد
3	المبحث الاول: الاطار العام للقوائم المالية
3	المطلب الاول: ماهية القوائم المالية
4	المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية وعناصرها
9	المطلب الثالث: المفاهيم المحاسبية والاعتبارات الواجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية
12	المبحث الثاني: ماهية التضخم
12	المطلب الاول: مفهوم التضخم والاسباب المنشاة له
14	المطلب الثاني: اثار التضخم واساليب علاجه
17	المطلب الثالث: الارقام القياسية والتغيرات في مستويات الاسعار
23	المبحث الثالث: طبيعة واثار التضخم في الفكر المحاسبي
23	المطلب الاول: اثار التضخم على الاطار المفاهيمي للمحاسبة

24	المطلب الثاني: اثار التضخم على القوائم المالية
26	المطلب الثالث: مصداقية القوائم المالية في ضل التضخم
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: طرق القياس المحاسبي لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية	
30	تمهيد
31	المبحث الاول: الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي
31	المطلب الاول: مفهوم القياس المحاسبي وانواعه
33	المطلب الثاني: اساليب ومعايير القياس المحاسبي واسسه
36	المطلب الثالث: خطوات واجراءات القياس المحاسبي ومشاكله
39	المبحث الثاني: اشكالية القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية
39	المطلب الاول: تقديم عام لنموذج التكلفة التاريخية
40	المطلب الثاني: مبررات استخدام نموذج التكلفة التاريخية والانتقادات الموجهة لها
42	المطلب الثالث: اشكالية الافصاح المحاسبي في فترات التضخم
46	المبحث الثالث: الجهود المحاسبية الدولية لمعالجة اثار التضخم في القوائم المالية
46	المطلب الاول: ماهية محاسبة التضخم
47	المطلب الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة اثر التضخم في القوائم المالية
49	المطلب الثالث: المعيار IAS29 اعداد التقارير المالية في الاقتصاديات النشطة التضخم
51	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: معالجة القوائم المالية للمؤسسة باك.ام.سي من اثار التضخم (دراسة ميدانية)	
53	تمهيد
54	المبحث الاول: واقع التضخم في الجزائر
54	المطلب الاول: تحليل واقع التضخم في الجزائر
57	المطلب الثاني: طرق القياس التضخم في الجزائر

58	المطلب الثالث: اسباب ارتفاع معدلات التضخم في الجزائر
61	المبحث الثاني: تقديم عام لمؤسسة باك.ام.سي وتعديل قوائمها
61	المطلب الاول: تقديم عام لمؤسسة باك.ام.سي لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني
72	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة باك.ام.سي ميلة
92	المطلب الثالث: التحليل والمقارنة بين نتائج القوائم المالية المعدلة بالتكلفة التاريخية لسنتي 2019 و2020
96	المبحث الثالث: الانتقادات الموجهة للطريقة المعتمد عليها في التعديل
96	المطلب الاول: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية المعدلة
97	المطلب الثاني: مزايا القيمة العادلة كأساس قياس بديل لمحاسبة التضخم
99	خلاصة الفصل
101	الخاتمة
106	المصادر والمراجع
110	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
1.1	طرق حساب الارقام القياسية	20
2.1	اثر التضخم على بعض عناصر الاطار المفاهيمي للمحاسبة	24
1.3	تطور معدل التضخم في الجزائر 2000-2019	54
2.3	تطور الكتلة النقدية في الجزائر 2000-2019	59
3.3	ميزانية الاصول لسنة 2018-2019	68
4.3	ميزانية الاصول لسنة 2020	69
5.3	ميزانية الخصوم لسنوات 2018-2019-2020	70
6.3	حسابات النتائج لسنوات 2019-2020	71
7.3	عناصر نقدية في بداية الفترة لسنة 2019	73
8.3	حساب صافي العناصر النقدية المعدلة في بداية الفترة لسنة 2019	74
9.3	حساب المقبوضات النقدية المعدلة في بداية الفترة لسنة 2019	74
10.3	حساب المدفوعات النقدية المعدلة في بداية الفترة لسنة 2019	75
11.3	حساب صافي العناصر النقدية اخر فترة المعدلة لسنة 9201	76
12.3	حساب صافي العناصر النقدية في نهاية الفترة الفعلية لسنة 2019	76
13.3	حساب مكاسب او خسائر القوة الشرائية لسنة 2019	77
14.3	جدول حساب النتائج المعدل لسنة 2019	78
15.3	ميزانية الاصول المعدلة لسنة 2019	80
16.3	ميزانية الخصوم المعدلة لسنة 2019	81
17.3	العناصر النقدية في بداية الفترة لسنة 2020	83
18.3	حساب صافي العناصر النقدية في بداية الفترة لسنة 2020	84
19.3	حساب المقبوضات النقدية لسنة 2020	84

85	حساب المدفوعات النقدية لسنة 2020	20.3
86	صافي العناصر النقدية المعدلة لآخر الفترة لسنة 2020	21.3
86	حساب صافي العناصر النقدية الفعلية اخر الفترة لسنة 2020	22.3
87	حساب صافي العناصر النقدية المعدلة لآخر فترة لسنة 2020	23.3
87	جدول حسابات النتائج المعدل لسنة 2020	24.3
89	ميزانية الاصول المعدلة لسنة 2020	25.3
91	ميزانية الخصوم المعدلة لسنة 2020	26.3
92	الغير في عناصر جدول حساب النتائج في سنة 2019 باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة	27.3
92	التغير في عناصر الميزانية لسنة 2019 باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة	28.3
93	التغير في عناصر جدول حساب النتائج لسنة 2020 باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة	29.3
94	التغير في الميزانية باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2020	30.3
95	المقارنة بين عناصر جدول حساب النتائج لسنة 2019 و 2020	31.3
95	المقارنة بين نتائج الميزانية لسنة 2019 و 2020	32.3

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال: 85

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	التغير في المستوى العام للأسعار	21
1.3	تطور معدل التضخم في الجزائر 2000-2019	55
2.3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة باك.ام.سي	66

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الميزانية	110
2	جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)	117
3	الارقام القياسية العامة	119
4	القوائم المالية لمؤسسة باك.ام.سي -ميلة-	120

مقدمة

مقدمة:

يعد التضخم من المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها اقتصاديات الدول في أوجه ومظاهر مختلفة تتعلق بالخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة، فشكل حيزا كبيرا من دراسات الاقتصاديين نظرا للأثار السلبية التي يخلفها على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، و يتم قياس العناصر التي تتضمنها هذه الأخيرة استنادا إلى بدائل القياس المختلفة، ومن بين هذه البدائل مبدا التكلفة التاريخية في القياس، حيث يتم وفقا لهذا المبدأ اثبات قيمة الاصل على اساس التضحيات الاقتصادية التي تم تحملها في سبيل الحصول عليه معتمدا على فرض ثبات وحدة النقد، وقد استطاع هذا المبدأ ولفترة طويلة من الزمن الاحتفاظ بأحقية استخدامه في القياس نظرا للمزايا التي يتمتع بها على غرار كونه يعتمد في اثبات القيم على وثائق ومستندات ثبوتية متعلقة بعمليات فعلية ان صحة القياس وفقا لمبدا التكلفة التاريخية تصبح دون المستوى المطلوب في ظل البيئة الاقتصادية التي تشهد حالة التضخم ذلك لان النقود تفقد جزء من قوتها الشرائية وبالتالي يصبح فرض وحدة النقد غير صحيح، وعليه نرى انه في حالة اعداد القوائم المالية وفق لأسس القياس المختلفة دون تعديلها لعكس اثر التضخم، فانه يكون لزاما الافصاح عن معلومات مالية تتضمن اثر التضخم او اعداد قوائم مالية اضافية ضمن الافصاحات المرافقة للقوائم المالية باعتبار الاقتصاد الذي تعمل فيه المؤسسة التضخمية،

ولعلاج هذا التحيز استطاع الباحثون في مجال المحاسبة تطوير مجموعة من البدائل التي تمكن من تحديد القيم العددية النقدية الصحيحة لمختلف العناصر محل القياس، ومن اهمها مدخل التكلفة التاريخية المعدلة الذي يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار حيث ان استخدام هذا البديل ينتج عنه فارق في التقييم عن طريق التعديلات اللازمة على بنودها بشكل تعطي لمستعملها القدرة على ملاحظة اثر التضخم وتقلبات الاسعار واتخاذ القرارات والاجراءات اللازمة.

مشكلة الدراسة

وتدور مشكلة البحث حول كيفية عكس التضخم في القوائم المالية لتحقيق التجانس الرقمي لقيم البنود التي يتم عرضها في القوائم المالية بحيث تمثل قوى شرائية متجانسة متماثلة، حيث ينتقي هذا التجانس عند وجود التضخم، لذلك يجب أن ينصب الجهد على إعداد قوائم مالية بطريقة معينة لعكس أثر التضخم على هذه الأخيرة، وتأسيسا على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تظهر من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

ما هو بديل القياس المحاسبي الأقرب للواقع الاقتصادي في حالة التضخم؟

وعلى ضوء الاشكالية الرئيسية يمكن الاشارة إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

✓ هل يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على مصداقية وموثوقية البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية؟

✓ هل القوائم المالية المعدة وفق أساس التكلفة التاريخية تعبر بعدالة ومصادقية على المركز المالي ونتيجة الأعمال عند وجود التضخم؟

✓ هل تأخذ مؤسسة باك ام سي اثر التضخم بعين الاعتبار عند إعدادها لقوائمها المالية؟

✓ ما مدى فعالية نموذج القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة في استبعاد آثار التضخم على بيانات القوائم المالية؟

✓ هل هناك فرق بين القوائم المالية المعدة وفق النموذج التقليدي وبين إعداد القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وفق النموذج المقترح (التكلفة التاريخية المعدلة)؛

1- فرضيات البحث

بناء على أسئلة الدراسة فقد تم بناء فرضية الدراسة الرئيسية التالية:

لا يوجد بديل القياس المحاسبي الأقرب للواقع الاقتصادي في حالة التضخم.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم بناء الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على مصداقية وموثوقية البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا تعبر القوائم المالية التي يتم إعدادها باستخدام أساس التكلفة التاريخية بعدالة ومصادقية على المركز المالي ونتيجة الأعمال عند وجود التضخم.

الفرضية الفرعية الثالثة: تأخذ مؤسسة باك ام سي اثر التضخم بعين الاعتبار عند اعدادها لقوائمها المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يمكن استخدام نموذج القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة المبنية على الأرقام القياسية العامة في استبعاد آثار التضخم على بيانات القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد فرق بين القوائم المالية المعدة وفقا لنموذج التقليدي القوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وفق النموذج المقترح (التكلفة التاريخية المعدلة).

1. أهمية الدراسة

تظهر اهمية دراسة موضوع بدائل القياس المحاسبي لأثر التضخم على القوائم المالية فيما يلي:

✓ تتجلى اهمية البحث في الاثار المترتبة على الافصاح المحاسبي في ضل استخدام

التكلفة التاريخية مما يوجب ضرورة ايجاد حلول ناجعة لمشكلة التقييم في المحاسبة.

✓ كما تكمن في اهمية القياس في المحاسبة لان القياس اهم خطوة لإعداد القوائم المالية، حيث كلما كانت عناصر القوائم المالية مقاسة بدقة ووضوح زادت المنفعة منها، مما يؤدي بمستخدميها اتخاذ قرارات سليمة .

✓ كما تكمن اهمية هاته الدراسة في الاهمية العلمية و المساهمة البسيطة وتكملة للبحوث التي انجزت سابقا في نفس الموضوع

2. اهداف الدراسة

- ✓ دراسة مشكلة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية.
- ✓ التعرف على الآثار السلبية الناجمة عن عدم أخذ أثر التضخم في الحساب عند إعداد قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج.
- ✓ دراسة بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 29 التي يمكن استخدامها في معالجة اثر التضخم على القوائم المالية.
- ✓ اجراء الدراسة الميدانية لمؤسسة جزائرية والتعرف على مدى نجاعة نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية.

3. اسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- ✓ تقاوم ظاهرة التضخم دوليا ومحليا.
- ✓ الرغبة في توسيع المعارف فيما يخص القياس المحاسبي وبدائله.
- ✓ التعرف على الآثار المترتبة عن تجاهل ظاهرة التضخم على القوائم المالية.
- ✓ التعرف على مدى فعالية بدائل القياس المحاسبي المقترحة لمعالجة آثار الضخم على القوائم المالية.
- ✓ قلة الدراسات المحاسبية المتناولة لمشكلات التضخم في مجال المحاسبة بمكثبتنا.
- ✓ اثراء المكتبة الجامعية.

4. المنهج المتبع

للإجابة على الاشكالية والاسئلة المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعية تم اتباع المنهج الوصفي في تحديد الاطار النظري للدراسة وتحديد مختلف المصطلحات والمفاهيم المتداخلة في الموضوع ، وكذلك اتباع اسلوب المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة التطبيقية ،حيث تم اسقاط الدراسة النظرية على ارض الواقع وذلك بتطبيق بديل من بدائل القياس المحاسبية المتعلقة بمعالجة مشكلة التضخم على مستوى القوائم المالية لمؤسسة باك ام سي لولاية ميلة.

5. صعوبات البحث

من اهم الصعوبات التي واجهتنا ما يلي:

✓ قلة المراجع المتعلقة بموضوع محاسبة التضخم؛

✓ تعدد المفاهيم الخاصة بالموضوع.

6. حدود الدراسة

ان هذا البحث له حدود مكانية و زمانية نوضحها كما يلي:

الحدود المكانية: الدراسة ستتم في مؤسسة اقتصادية واحدة فقط (مؤسسة باك. ام. سي صناعة مواد التجميل والتنظيف البدني بميلة)

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية في اقتصار الدراسة التطبيقية على معالجة القوائم المالية لأحداث السنوات المالية (2019-2020) لمؤسسة باك ام سي ميلة، حيث تراوحت مدة تربصنا من 23 فيفري 2022 الى غاية شهر ماي 2022.

الحدود الموضوعية: يتناول موضوع البحث كيفية معالجة أثر التضخم في القوائم المالية وفق أحد بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 29 لذلك سيتم الاعتماد في هذا البحث على:

✓ أخذ معدلات التضخم وفق ما اعلنت عنه الجهات الرسمية المعنية؛

✓ أخذ الارقام القياسية العامة وفقا لأسعار المستهلكين والمعدة من طرف الديوان الوطني للإحصائيات ONS؛

✓ أخذ قائمتي الميزانية وجدول حساب النتائج لسنتي 2019 و 2020 لمؤسسة أم سي باك.

7. الدراسات السابقة: تمثل الدراسات السابقة نقطة بداية لكل باحث لذا سيتم توظيف دراسة تتوافق مع موضوع بحثنا، ونلخصها فيما يلي:

✓ دراسة صلاح سليمان علي محمد 2015-2016 اثر التضخم في اعداد القوائم المالية للشركات.

هدف البحث ببيان اثر التضخم على القوائم المالية للمحافظة على استمرارية المشاريع، ولقد تناول البحث اثر التضخم على شركة مصانع طحن الغلال عطبرة، حيث تمثلت مشكلة البحث في تجاهل المؤسسات لأثر التضخم عند اعداد القوائم المالية الامر الذي يؤدي الى عدم مصداقيتها مما يؤدي الى انهيار المؤسسات في نهاية الامر.

ولقد توصلت الدراسة الى هذه النتائج من بينها هو عدم اخذ اثر التضخم في الحساب عند اعداد القوائم المالية في كل نهاية سنة مما يؤدي الى تآكل راس المال المشروع دون ان يشعر اصحاب المشروع وادارته بذلك مما يؤدي في نهاية الامر الى انهياره.

✓ دراسة نجوى بخميس 2016-2017: دراسة بدائل القياس المحاسبي في ضل ارتفاع الأسعار.

تحدثت الدراسة عن البنود النقدية الواردة في القوائم المالية في الوقت الحاضر بنودا لا تمثل قيمتها مبالغ حقيقية نتيجة للظروف التي كانت تسود وقت إعداد تلك البنود مثال ذلك وجود حالة تضخم في الاقتصاد وما يصاحبها من ارتفاع فالأسعار وتهتم هذه المذكرة لدراسة أثار الناتجة عن تجاهل ظاهرة التضخم على قيمة ما تحتويه القوائم المالية من معلومات من وجهة نظر مستخدميها والمتمثل في المحتوى الإعلامي لهذه القوائم.

وتطرقت الدراسة إلى كيفية إزالة هذه الآثار بهدف إعطاء الصبغة الحقيقية للأرقام المحاسبية وتعزيز فائدة متخذي القرار من القوائم المالية المعروضة.

✓ دراسة مهدي زعباط 2018-2019 : بدائل القياس المحاسبي لأثر التضخم على القوائم المالية

هدفت الدراسة إلى معالجة تأثير ارتفاع العام لمستوى الأسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحداث النقود على البيانات المحاسبية التاريخية للقوائم المالية باستخدام بدائل القياس المحاسبي المتعارف عليها في ظروف التضخم والتي تتمثل في التكلفة التاريخية المعدلة، التكلفة الجارية، التكلفة الجارية المعدلة، القيمة العادلة الأمر الذي يؤدي الى تجانس وحدة قياس العناصر المحاسبية وإزالة اثر التضخم التي تشوب القوائم المالية بهدف زيادة فعاليتها ومصادقيتها كوسيلة لاتخاذ القرار الاقتصادي السليم.

✓ موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة:

يأتي هذا البحث تكملة للبحوث والدراسات السابقة واثراء الموضوع، الا ان ما يميزها عن الدراسات سابقة هو الدراسة الميدانية قمنا بتعديل القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية(باك.ام.سي ميله) باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة لسنتين متتاليتين والمقارنة بينهما، في حين ان الدراسات السابقة اقتصرت على التعديل فقط.

8. هيكل الدراسة

لدراسة هذا البحث قمنا بتقسيمه الى ثلاث فصول تسبقا بالمقدمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا حيث اهتم :

الفصل الاول: "التضخم واثاره على القوائم المالية "

ونتطرق فيه الى ثلاث مباحث اين خصص المبحث الاول كالإطار نظري عام للقوائم المالية واما الثاني فخصص لماهية التضخم في حين ان المبحث الثالث خصص لمحاولة تغطية طبيعة واثار التضخم في الفكر المحاسبي.

الفصل الثاني: "طرق القياس المحاسبي لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية"

تناولنا في من خلاله ثلاث مباحث ،خصص المبحث الاول الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي اما المبحث الثاني فكان تحت عنوان اشكالية القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية والمبحث الاخير تناولنا فيه الجهود المحاسبية الدولية لمعالجة اثر التضخم في القوائم المالية.

الفصل الثالث: "الاطار النظري للدراسة على الواقع الميداني في مؤسسة باك ام سي ميلة "

حيث خصص لهذا الفصل هو الاخر ثلاث مباحث تناول المبحث الاول واقع التضخم في الجزائر ويضم ثلاث مطالب المطلب الاول تحليل واقع التضخم في الجزائر والمطلب الثاني طرق قياس التضخم في الجزائر والمطلب الثالث اسباب ارتفاع معدلات التضخم في الجزائر، في حين ان المبحث الثاني كان تحت عنوان تقديم عام لمؤسسة باك ام سي وتعديل لقوائمها ويضم ثلاث مطالب ،حيث المطلب الاول تقديم عام لمؤسسة باك.ام.سي لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني والمطلب الثاني عرض القوائم المالية لمؤسسة باك.ام.سي ميلة والمطلب الثالث التحليل والمقارنة بين نتائج القوائم المالية المعدلة بالتكلفة التاريخية لسنتي 2019 و2020 ،و كان المبحث الثالث تحت عنوان الانتقادات الموجهة للطريقة المعتمد عليها في التعديل وهو الاخر يضم ثلاث مطالب المطلب الاول الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية المعدلة والمطلب الثاني مزايا القيمة العادلة كأساس قياس بديل لمحاسبة التضخم.

الفصل الأول

التضخم وأثاره على القوائم المالية

تمهيد:

يعد التضخم أحد العوامل البيئية التي لها أثار اجتماعية واقتصادية على العالم المتقدم و النامي معا، كما لها اثارها على تطور المحاسبة والممارسات المحاسبية وذلك بسبب اعتماد المحاسبة على النقود كوحدة قياس من ناحية وعلى فرض ثبات وحدة من ناحية اخرى، ويكمن جوهر هذه الظاهرة في عجز النقود من اداء دورها في الاقتصاد خاصة كمخزن للقيمة وهذا ما يؤدي إلى انخفاض القدرة الشرائية.

يعتبر علم المحاسبة نشاط قائم على تسجيل وتبويب مختلف العمليات بهدف اصال المعلومات الى من لهم علاقة بالمؤسسة سواء الداخليين كالمديرين والمساهمين والخارجين كالدولة والمستثمرين... إلخ، وتعد القوائم المالية بشتى مكوناتها احدى مخرجات هذا النظام ولتضخم أثار سلبية على صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية التي تكون المؤسسة ملزمة بإخراجها والافصاح عنها حيث أن عدم المصداقية والموضوعية في القوائم المالية يؤدي قطعاً إلى تقديم معلومات مضللة واتخاذ قرارات غير سليمة.

وعليه قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الاطار النظري للقوائم المالية

المبحث الثاني: ماهية التضخم

المبحث الثالث: طبيعة وأثار التضخم على الفكر المحاسبي.

المبحث الأول: الإطار العام للقوائم المالية

المحاسبة هي نظام المعلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، هذا وتختلف مفاهيم ومحتويات القوائم المالية التي تعدها المؤسسات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، وعليه سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى كل من مفهوم القوائم المالية ومكوناتها وعناصرها، والمفاهيم المحاسبية والاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر:

تعريف 01: تعرف على " أنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها بحيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ الإغلاق"¹

تعريف 02: وعرفت القوائم المالية أيضا بأنها مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، الملاحظات والايضاحات، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.²

تعريف 03: مجموعة من القوائم تعد استنادا إلى مفهوم الفترة المالية لتحقيق اهداف معينة، وتمثل هذه القوائم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين كأساس لقراراتهم.³

كما تعرف على أنها عبارة عن النتائج التي يتم التوصل إليها من النظام المحاسبي، وتمثل التقارير التي يتم إعدادها إلى الاطراف المهمة بنشاط المؤسسة والتي تشمل على المالكين والدائنين والمستثمرين والهيئات الحكومية كدائرة الضرائب ودائرة مراقبة المؤسسات وكذلك المؤسسات المالية المقرضة وغيرهم وتعتبر ذات أهمية قصوى للأطراف المهمة تساعد على اتخاذ القرارات ذات الشأن بالمشروع من اهم هذه المعلومات ما يلي:⁴

¹/Jean-François des Robert, François Méchain, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, p12

²/ Pascal Barneto, Norme IAS/IFRS"Application Aux Etats Financiers, 2ème édition, Dunod, , Paris, 2006,P261

³/ محمود عمر الطبري وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص33.

⁴/ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ص 07.

- ✓ مقدار العائد الذي يحقق المشروع على استثمارات أصحاب رؤوس الأموال؛
 - ✓ قوة المركز المالي الذي يتمتع بها المشروع في سوق المنافسة؛
 - ✓ قابلية المشروع على الاستمرار وذلك بتسديد التزاماته وتحقيق العائد المناسب لأصحاب الملكية؛
 - ✓ مقدار الدخل الذي يحققه النشاط الرئيسي وقابليته في مواجهة المخاطر الناتجة عن التغيرات التي قد تطرأ في السوق؛
 - ✓ مدى مساهمة المشروع في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية عن طريق الدخل المتحققة للمنتسبين والتدريب ومقدار الضرائب المتحققة للدولة؛
 - ✓ وضع التنبؤات للمستقبل القريب للمشروع الخاصة باحتمالات التوسع والتطور في نشاط الأعمال¹.
- من التعريفات السابقة يمكن اعطاء تعريف كامل للقوائم المالية، فهي تعتبر من مخرجات النظام المحاسبي كنتيجة لتفاعل اجزائه التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية وأداء خزينة المؤسسة في نهاية الدورة، فهي حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية وعناصرها

من خلال هذا المطلب سيتم عرض كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية وغيرها من القوائم الاضافية.

1- مكونات القوائم المالية

تتضمن المجموعة الكاملة والتي تشكل الحد الأدنى من القوائم المالية بمسمياتها وفقا لما ورد في التعديل الذي تم على المعيار 1AS في ايلول 2007 واصبح ساري المفعول اعتبارا من 2009/1/1 ما يلي:²

1-1 قائمة المركز المالي **State ment of Financial**: هي عبارة عن الوثيقة النهائية التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

1-2 قائمة الدخل **Statement of comprehensive Income**: هي القائمة التي تعرض منتوجات المؤسسة وأعبائها بشكل ملخص عن فترة معينة والفرق بينهما يمثل صافي الدخل، إذا كانت المنتوجات أكثر من الأعباء تكون المؤسسة قد حققت أرباحا وإذا كانت المنتوجات أقل من الأعباء تكون المؤسسة قد حققت خسائر.

1/ مرجع نفسه ص 7.

2/ خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 212

1- 3 قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in equity: وهي قائمة تعرض عن فترة معينة:

✓ كل التغيرات في حقوق الملكية؛

✓ التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع اصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين.

ولم يعد جائزا الاعتراف بعناصر الدخل الشامل في هذه القائمة كذلك لم يعد جائزا عرض العمليات مع الملاك بصفتهم هذه من خلال الملاحظات بل يجب أن يتم عرض كافة العمليات مع الملاك من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

1- 4 قائمة التدفقات النقدية Statement of cash flows: وهي قائمة تعرض عن فترة معينة التدفقات

النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق.

1- 5 قائمة مركز المالي مقارنة Comparative Statement of financial position: وهي قائمة

المركز المالي افتتاحية كما هي في تاريخ بداية السنة المقارنة الأولى يتم عرضها عندما تطبق المؤسسة سياسة محاسبية معينة بأثر رجعي أو تقوم بإعادة عرض بعض العناصر بأثر رجعي في القوائم المالية. وهناك تقارير أخرى تتعلق بمصادر أموال المؤسسة وكذلك مواردها التي لا يتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي استنادا إلى معايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs ولم يلزم المعيار AS1 باستخدام ذات المسميات أعلاه إلا أنه أكد على ضرورة اشتغال المجموعة الكاملة للقوائم المالية على هذه المكونات. وبالنسبة للتقارير التي تعرض خارج نطاق القوائم المالية وتشمل التقارير المالية التي تعد لأغراض الاستخدامات الداخلية للإدارة، التقارير البيئية، وقوائم القيمة المضافة، فتعتبر خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs¹.

2- عناصر القوائم المالية

يتم من خلال القوائم المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناء على خصائصها الاقتصادية ويعرف هذا التصنيف بعناصر القوائم المالية و التي تم تحديدها بخمسة عناصر هي: الأصول،

¹/مرجع نفسه، ص 213

المطلوبات، حقوق الملكية، الدخل، والمصروفات، حيث يتعلق بعض هذه العناصر بقائمة المركز المالي وهي الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية، وبعضها يتعلق بقائمة الدخل الشامل وهي الدخل والمصروفات، ويتعلق بعضها بقائمة التغيرات في حقوق الملكية وهي الدخل والمصروفات وحقوق الملكية وتتعلق جميع هذه العناصر بقائمة التدفقات النقدية.

ويجب أن يتم عرض هذه العناصر من خلال القوائم المالية بالأسلوب الذي يكون أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية، ويمكن فهمه من قبلهم لدراسة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم وتحليلها واتخاذ القرارات بناءا عليها.

وفيما يلي عرض لعناصر القوائم المالية:¹

2-1- الأصول Assets:

تعرف الأصول بأنها المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها في المستقبل، وأن المؤسسة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع نتيجة أحداث اقتصادية وقعت في الماضي.² وهي موارد يتم السيطرة عليها من قبل المؤسسة أو الأشياء ذات القيمة المملوكة للمؤسسة تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة³، وتنقسم الأصول إلى الأصول المتداولة CurrentAssets كالنقدية والنقدية المعادلة والمدينين والمخزون، والأصول غير المتداولة Non_CurretAssets كالممتلكات والمنشآت والأجهزة والمعدات، ويطلق أحيانا على الأصول بالموجودات، وسواء أطلق عليها بالأصول أو الموجودات فهي ترجمة لكلمة Assets والتي تمثل حقوق المؤسسة التي تسيطر عليها.

وعليه تدفق المنافع الاقتصادية إلى المؤسسة يأخذ شكل التدفقات النقدية وما في حكم النقدية وكذلك تدفقات الأصول الأخرى، سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وتستخدم الأصول في المؤسسة في العملية الإنتاجية التي تؤدي إلى إنتاج السلع والخدمات لغايات استخدامها من قبل العملاء والذين يقومون بدورهم بمبادلة هذه السلع والخدمات بالنقدية أو أصول أخرى تحصل عليها المؤسسة ومن هنا يأتي ارتباط الأصل بتدفق المنافع الاقتصادية إلى المؤسسة.

وتتعدد طرق تدفق المنافع الاقتصادية التي تمثل الأصول إلى منشأة ومن امثلتها:

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 92

² /BernardRaffoumier, les normes comptables IAS /IFRS, 2édition, economica, paris, 2005,p19

³ /Marie-pierre Mairesse,RobertObert, Comptabilité approfondie, 3édition, Dunod, paris, 2011, p46

✓ إنتاج السلع أو الخدمات بواسطة الأصل والتي تباع إلى العملاء مقابل نقدية أو أصول أخرى؛

✓ المبادلة مع أصول أخرى كمبالة آلات سيارات؛

✓ بواسطة المطلوبات ك شراء أثاث على الحساب؛

✓ المساهمات من قبل الملاك كتزويد المؤسسة بمبان من قبلهم.

ويمكن تصنيف الأصول حسب وجودها المادي إلى أصول ملموسة تتميز بوجود كيان مادي لها، سواء كان هذا الكيان حقيقيا كالممتلكات والمنشآت والمعدات أو كان هذا الكيان رمزيا أو قانونيا مثل الأسهم والأوراق التجارية، و أصول غير ملموسة سواء كانت محددة مثل الحقوق الامتياز و براءات الاختراع أو كانت غير محددة مثل الشهرة والعامل المشترك بين الأصول هو تدفق المنافع الاقتصادية منها إلى المؤسسة.

والأصول تنشأ نتيجة لأحداث ماضية وعمليات سابقة كالشراء والبناء والإنتاج والمبادلة والتبرعات من الحكومة أو اطراف أخرى، لذلك فلا يشترط دائما تحمل التكاليف للحصول على الأصول بالرغم من أن غالبيتها تقتنى كذلك.¹

2-2- Liabilities المطلوبات

وهي التزامات حالية على المؤسسة تظهر نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن يؤدي إطفائها إلى تدفقات خارجة لمواد المؤسسة التي تكون على شكل منافع اقتصادية.

وتقسم إلى المطلوبات المتداولة كالحسابات الدائنة والمطلوبات غير المتداولة كقروض البنوك طويلة الأجل ويمكن أن يكون الالتزام طارئاً حيث يرتبط بدرجة من عدم التأكد ويتم تفعيل التقدير لقياسه مثل المخصصات.

ويرتبط الالتزام بتدفق المنافع الاقتصادية من المؤسسة وذلك لتسوية المطلوبات التي يمكن أن تكون بطرق مختلفة ومن أمثلتها:

✓ التسوية نقدا كسداد الدائنين نقدا؛

✓ التسوية بمبادلة أصول كتحويل ملكية أجهزة إلى الدائنين سداد لحقوقهم؛

✓ التسوية بتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية كتحويل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية؛

✓ التسوية بالتنازل عن الالتزام كالتنازل عن أوراق دفع وتسليمها للمنشأة مقابل اعتبارات معينة.

¹ / خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره ص 93_94

2-3- حقوق الملكية OwnersEquity

وهي القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح المطلوبات ويختلف تصنيف حقوق الملكية حسب نوع المؤسسة وفيما إذا كانت فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة فمثلا في الشركة المساهمة تتضمن حقوق الملكية رأس المال والاحتياطات والأرباح المحتجزة ويعطي هذا التصنيف معلومات ملائمة لمتخذي القرارات لترشيد عملية اتخاذ القرارات لديهم.

ورأس المال هو ما يتم تحديده عند تأسيس المؤسسة كرأس مال لها، ففي الشركات المساهمة مثلا يتكون رأس المال فيها من أسهم يتم طرحها للاكتتاب فيها وكل سهم له قيمة اسمية تتغير بعد ذلك اسنادا على عوامل السوق (القيمة السوقية للسهم)، أما الأرباح المحتجزة فهي الأرباح التي يتم الاحتفاظ بها في المؤسسة وعدم توزيعها لأسباب متعددة كالتمويل الذاتي.

وفيما يتعلق بالاحتياطات فهي ما يتم اقتطاعه من الأرباح لتلبية لمتطلبات قانونية مثل الاحتياطي القانوني، أو تلبية لمتطلبات النظام الداخلي للمؤسسة مثل الاحتياطي الاختياري، أو لأغراض تتعلق أحيانا بدعم رأس المال وزيادة حقوق الملكية وحماية المتعاملين مع المؤسسة من الخسائر.

3- الدخل Income

وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية داخلية أو زيادة في الأصول مثل الحصول على نقدية مقابل السلع المباعة أو الخدمات المؤداة أو تخفيض في المطلوبات مثل تزويد الدائنين بسلع تسديدا لحقوقهم تجاه المؤسسة المؤدية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ماعدا ما يتعلق منها بمساهمات الملاك.

وبذلك فيتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات والمكاسب حيث تتحقق الإيرادات نتيجة لممارسة المؤسسة لأنشطتها العادية وذلك بمسميات مختلفة مثل: المبيعات، الرسوم، الفوائد، التوزيعات، الإيجارات، أتعاب الخدمات، أما المكاسب فتتمثل العناصر التي تتوافق مع تعريف الدخل وقد تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمؤسسة، وتمثل المكاسب بذلك زيادة في المنافع الاقتصادية حيث لا تختلف في طبيعتها عن الإيرادات مثل مكاسب بذلك زيادة في المنافع الاقتصادية حيث لا تختلف في طبيعتها عن الإيرادات مثل المكاسب المتعلقة بإعادة تقييم الأوراق المالية وهذا ما أدى إلى عدم تصنيفها كعنصر مستقل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عن الإيرادات.¹

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع نفسه، ص 95

2-4- المصروفات Expenses

وهي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو استخدام للأصول أو تحمل للمطلوبات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك.

وبذلك فيتضمن تعريف المصروفات الخاسر Losses إضافة إلى المصروفات التي تتحقق نتيجة لممارسة المؤسسة لأنشطتها العادية، ومن الأمثلة على المصروفات: تكلفة المبيعات، الأجور، الاهتلاك والمصروفات الإدارية، أما الخسائر فتتمثل عناصر أخرى تتوافق مع تعريف المصروفات¹ وقد تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمؤسسة، وبذلك فتتمثل الخسائر الانخفاض في المنافع الاقتصادية حيث لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات ومثالها خسائر بيع الأصول غير المتداولة، وهذا ما أدبالي عدم تصنيف الخسائر كعنصر مستقل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عن المصروفات.

المطلب الثالث: المفاهيم المحاسبية والاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية

1- المفاهيم والتعريفات المحاسبية

تعد المفاهيم المحاسبية بمثابة المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض و المبادئ المحاسبية والمفهوم من الزاوية النظرية هو "الناتج الذي ينشأ من خلال عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظواهر المختلفة"، وهي مسلمات Postulates تشكل مع الفروض والمبادئ والتعريفات المحاسبية ما يطلق عليه الإطار المفاهيمي للإعداد القوائم المالية.²

ولا يقلل من أهميتها كإحدى مكونات هذا الإطار ما يثار من خلط في الفكر المحاسبي بين كثير من المصطلحات المحاسبية كان نتيجة الخلاف القائم حول شرح وتفسير مصطلحات المفاهيم والأعراف وكذلك الافتراضات والمبادئ المحاسبية فالبعض مثل Moonitz يرى أن الإفصاح من الأعراف في حين أن الإجماع السائد هو اعتباره مبدأ محاسبيا Accounting Principle كما يعتبر البعض أن الحيطة والحذر أو التحفظ هو مبدأ محاسبي، في حين يرى آخرون أنه من الأعراف المحاسبية أو السياسات المحاسبية، والأرجح أنه يعد من القيود أو المحددات المحاسبية التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند إعداد التقارير المالية كما يصنف البعض القابلية للمقارنة Comparability باعتبارها مبدأ محاسبيا في حين يصنفها آخرون على أنها

¹ / مرجع نفسه ص 95_96.

² / محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن عمان 2008، ص 52_53.

مفهوم محاسبي كذلك الحال بالنسبة للأهمية النسبية أو المادية فالبعض يصنفها على أنها مفهوم محاسبي بينما يصنفها آخرون على أنها مبدأ محاسبي وهي بالإضافة لكل ذلك تعد من القيود أو المحددات المحاسبية أيضا.

كما يقصد بالمفاهيم المحاسبية تلك المصطلحات اللغوية التي تم اشتقاقها من اللغة الدارجة، لتعطي معان جديدة تختلف عن معانيها الأصلية في اللغة ولتصبح لغة للمحاسبة أو لغة للأعمال وهذه المفاهيم كثيرة ومتعددة نذكر منها على سبيل المثال: الأصول والخصوم والمطلوبات والموجودات والصندوق والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وحقوق الملكية والتصفية والاندماج والاعتراف والمقابلة والقياس والتقييم والتقديرات والسياسات المحاسبية والمقدمات والمستحقات والموضوعية والملائمة والموثوقية والثبات والتماثل والتوحيد والقيمة القابلة للتحقق..... إلخ، وهي وإن تقاربت معانيها الاصطلاحية مع معانيها الأصلية إلا أن معناها الاصطلاحي في المحاسبة طغى على معناها الأصلي أو اللغوي لتشكل هذه المفاهيم المحاسبية مع الفروض والمبادئ والممارسات المحاسبية الركائز والمقومات التي تقوم عليها نظرية المحاسبة. ويجدر بالذكر أن هناك مفاهيم وتعريفات محاسبية خاصة بكل فرع من فروع المحاسبة بتقسيماتها المختلفة فنجد مثلا أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية مفاهيمها وتقنياتها الخاصة بها كما أن جميع الأنشطة الاقتصادية المختلفة الصناعية أو التجارية وحسابات المصارف والمؤسسات المالية والمؤسسات التي تسير على نظم المحاسبة الإسلامية لها أيضا مفاهيمها وتعريفاتها الخاصة.

2-الاعتبارات الواجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية

حدد المعيار المحاسبي الدولي الأول بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم

المالية يمكن ذكر بعضها:¹

- ✓ تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع إليها عند طلب أي توضيحات إضافة إلى وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة؛
- ✓ ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح وتمثل جوهر الأحداث المالية.

¹/ بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية والنظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2014، ص 65.

- ✓ ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية أخرى لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج أعمال المؤسسة خلال فترات زمنية متعاقبة ولا تخرج المؤسسة من التصنيف المعهود إذا طلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء تغيير.
- ✓ تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية وذلك اسنادا الى مفهوم الأهمية النسبية للعنصر (تفصيل للعنصر المهم وتجميع عناصر أقل أهمية مع عناصر أخرى) ويعتبر عنصرا مهما إذا كان حذفه أو عدم الإفصاح عنه يؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وتختلف أهمية العنصر على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط المؤسسات.
- ✓ منع إجراء أي مقاصة بين عناصر الدخل والمصروفات مالم يسمح بذلك معيار محاسبي اخر أو كانت عناصر الدخل والمصروفات متعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية وفق ذكره سابقا.
- ✓ إن إجراء المقاصة على أسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية اتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط.
- ✓ ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور المؤسسة وإجراء المقارنة.¹

¹ بن فرج زوينة، المرجع نفسه، ص65.

المبحث الثاني: ماهية التضخم

يعتبر التضخم إحدى الصعوبات الاقتصادية التي تواجه الكثير من دول العالم حيث بدأ الاهتمام بهذه الظاهرة في أعقاب الحرب العالمية الثانية حيث خصصت له مجموعة من الدراسات والأبحاث الخاصة بموضوع التضخم في العصر الحالي وذلك كون أن لتضخم أهمية بالغة في تحديد مستوى القدرة الشرائية للنقود لذلك البلد وحدثت تذبذبات في النمو الاقتصادي... الخ

كما يعتبر التضخم من أكثر المصطلحات الاقتصادية النقدية شيوعاً حيث استخدم للتعبير عن عدد من الحالات والعمليات المختلفة لوصف ظواهر عديدة.

المطلب الأول: مفهوم التضخم والأسباب المنشئة له

سننتظر في هذا الفصل إلى مجموعة من التعاريف لموضوع التضخم بالإضافة إلى ذكر أهم مسبباته

1- مفهوم التضخم

تعريف 01: يمكن تعريف التضخم الاقتصادي بأنه أحد المتغيرات الاقتصادية التي تعبر عن حركة تصاعدية ذاتية مستمرة في المستوى العام للأسعار خلال فترة زمنية معينة، تضعف خلالها قدرة النقود على تحقيق وظائفها بوصفها مقياس للقيم أو قوة شرائية عامة، وتتأثر حالة التضخم بمجموعة من المؤثرات والقوى الداخلية والخارجية تؤدي إلى حصول حالة من الاختلال في الدورة الاقتصادية التي تؤدي إلى وجود فائض في الطلب الكلي عن العرض الحقيقي¹.

تعريف 02: هو ارتفاع المستمر والملموس في المستوى العام للأسعار وهو تعريف يتضمن ارتفاع متوسط الأسعار (بشكل عام) وليس مجرد بعضها أو القليل منها كما يؤكد التعريف استمرارية الارتفاع المؤقت كما يمكن تعريف التضخم بالنظر إلى الوجه الآخر لنفس العملة فيقال بأنه تناقض محسوس في القوة الشرائية لقدر معين من النقود.²

تعريف 03: هو الزيادة المستمرة في مستوى العام للأسعار.³

تعريف 04: كميات كبيرة من النقود تطارد كميات ضئيلة من السلع.

وفي الأخير يمكن إعطاء تعريف شامل ومختصر للتضخم على أنه عبارة عن المعدل الاقتصادي الذي يؤدي إلى زيادة المستوى العام للأسعار في اقتصاد دولة ما.

¹/سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص 411.

²/أحمد محمد عادل عبد العزيز، الفائدة والتضخم (بين النظرية والواقع)، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015، ص 32

³/ - وضاح نجيب رجب، التضخم والكساد، الأسباب والحلول، دار النفائس، للنشر والتوزيع، الاردن، 2011 ص 20-21.

2- الأسباب المنشئة للتضخم

هناك عدة عوامل مسببة لظاهرة التضخم تتمثل فيما يلي:¹

2-1- التضخم الناتج عن ظروف الطلب

يحدث هذا النوع من التضخم عندما يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات في المجتمع أكبر من العرض الكلي لهذه السلع والخدمات ويعود الفضل في هذا التحليل إلى الاقتصاديين فيكسل وكينز حيث قررا أن كمية النقود تربط مباشرة و بطريقة تناسبية في التغير مع مستوى الأسعار بذلك يحدث التضخم عندما تزداد هذه الكمية ويكون معدل التضخم (معدل ارتفاع الأسعار) متكافئاً مع معدل التغير في كمية النقود، وقد صرح كينز أن التضخم من خلال الطلب يتخذ شكل حلقة حلزونية تبدأ أولاً عن طريق زيادة في فائض الطلب النقدي.

2-2- التضخم الناشئ عن زيادة النفقات

ويعتمد هذا النوع من التضخم على فكرة مفادها أن ارتفاع الأسعار يكون نتيجة لزيادة تكلفة عوامل الإنتاج وخاصة أجور العمال حيث تشكل نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج. وعادة ما يرتبط تضخم التكلفة بارتفاع أسعار مستلزمات الإنتاج وكذلك ارتفاع أسعار الواردات وقيام المشاريع الاقتصادية الاحتكارية برفع هوامش الأرباح ورفع الأسعار وارتفاع تكاليف الأجور.

2-3- التضخم الهيكلي

وهو ذلك التضخم الذي يرتبط بطريقة الإنتاج الرأسمالي وبالقوانين الموضوعية المنظمة للنشاط الاقتصادي داخل النظام ويقصد بالهيكل الاقتصادي "مجموعة العلاقات والنسب الثابتة والتي تمتد من خلال الزمان والمكان بين القطاعات والمناطق والكميات والتيارات الاقتصادية والتي ترتبط بعملية الإنتاج وتوزيع الموارد المادية داخل المجتمع"

وينشأ هذا التضخم نتيجة الاختلالات في هيكل كل من الطلب الكلي والعرض الكلي وتعتبر الدول المتخلفة أكثر الدول تعرضاً لهذا التضخم.

2-4- التوسع في فتح الاعتمادات من طرف المصارف

فتسهيل المصارف فتح الاعتمادات للمنظمين والمنتجين وغيرهم يؤدي إلى تزويد الأسواق بمبالغ نقدية كبيرة.

2-5- التمويل بالعجز في الميزانية

فتلجأ الحكومة إلى الاقتراض عن طريق طرح الأوراق المالية التي تصير بدورها غطاء للعملة الورقية.

¹ خليفي عيسى، التغيرات في قيمة النقود الأثار والعلاج في الاقتصاد الاسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، الاردن، 2011 ص 132_134

2-6- تمويل النفقات العسكرية

التكاليف العسكرية سواء التي تكون قبل الحرب للاستعداد أو أثناءها أو بعدها لمعالجة ويلات الحرب سبب مهم أيضا من أسباب التضخم.

وفي هذا الصدد يقول شارل سليفنسون "حرب الفيتنام كانت إحدى الأسباب الرئيسية للتضخم الأمريكي فقد تجاوزت تكلفتها المباشرة 14 مليار دولار أمريكي في عام 1988".¹

المطلب الثاني: أثار التضخم وأساليب علاجه

1- آثار التضخم

هناك عدة آثار الاقتصادية لظاهرة التضخم نذكرها في العناصر التالية:

1-1- تدهور قيمة النقود

إن التضخم كما نعرف هو ذلك الارتفاع الكبير في الأسعار وارتفاع الأسعار من جهة أخرى معناه فقدان النقود لجزء من قوتها الشرائية وخفض قدرتها على شراء السلع والخدمات وهذا يعني تدهور قيمتها. وهكذا فإن استمرار التضخم يدفع إلى هجرة الأموال الأجنبية والأموال الوطنية على السواء مما يؤدي إلى تدهور قيمة العملة سواء بالنسبة للعملات الأجنبية أو بالنسبة للذهب الذي يرتفع ثمنه مقوما بها.

1-2- إعادة توزيع الدخل الحقيقي

ويقصد بالدخل الحقيقي مجموع كميات السلع والخدمات التي يستطيع أفراد المجتمع الحصول عليها بدخولهم النقدية، وينقسم أصحاب الدخل إلى قسمين:

✓ **أصحاب الدخل الثابتة:** وتشمل هذه الفئة فوائد السندات وأصحاب معاشات التقاعد والإعانات

الاجتماعية وودائع التوفير وشهادات الاستثمار والديون العقارية.

فالمعاشات والإعانات الاجتماعية يصعب تغييرها ولما كانت هذه الدخل النقدية ثابتة المقدار لآجال طويلة فإنها تتأثر تأثرا كبيرا بانخفاض القوة الشرائية وارتفاع الأسعار الذي بالضرورة إلى تقليل قدرة الدخل على شراء السلع والخدمات.

✓ **أصحاب الأجور والمرتبات:** ويتصف هذا النوع من الدخل بقابليته المحدودة للتغير تبعا لتقلب القوة

الشرائية للنقود ومع ذلك لا ترتفع الأجور بنسبة ارتفاع الأسعار نفسها وذلك بسبب ضعف نقابات

العمال وذلك لأن الزيادات في الأجور والمرتبات تكون على فترات طويلة أي تتباطأ نوعا ما على عكس

¹ خليفي عيسى، مرجع نفسه، ص 134 - 136.

سرعة ارتفاع الأسعار المتزايدة وهكذا فإن أصحاب الأجور والمرتبات يتضررون عند انخفاض القوة الشرائية للنقد وارتفاع الأسعار.

1-3- أثر التضخم على ميزان المدفوعات:¹

يعبر ميزان المدفوعات عن سجل لكل المعاملات التي تتم بين بلد معين وبين البلدان الأخرى خلال فترة زمنية معينة (وقد اتفق على أن تكون الفترة سنة).

ومن أهم الآثار الضارة بالاقتصاد الوطني والتي يسببها التضخم ذلك الأثر السلبي على ميزان المدفوعات للدولة فهو يعمل على خفض الصادرات البلاد وتدهورها ومن ناحية أخرى يؤدي إلى زيادة الواردات التي تحدث عجزا في ميزان المدفوعات.

ويرى بعض الاقتصاديين أن الأمر يزداد تعقيدا إذا يؤدي العجز في ميزان المدفوعات إلى استعمال احتياطاتها من الذهب لدفع أثمان المنتجات التي يلزم استيرادها.

1-4- أثر التضخم على الاستثمار

عندما يحدث التضخم يترتب عليه انخفاض في قيمة النقود وهذا ما تترتب عليه عدة نتائج تحدد قرارات المستثمرين و المدخرين، فالسلع التي ترتفع أسعارها بسرعة تستطيع أن تجذب المستثمرين نظرا لما تحققه من هوامش ربحية مرتفعة مقارنة بنظيرتها.

2- طرق وأساليب علاج التضخم

يمكن الحد من التضخم باتخاذ السياسات المالية والنقدية التالية:²

1-2- السياسة الاقتصادية

1.1.2: تضع وزارة المالية السياسة المالية Fiscal policy لدولة بموجبها تتحدد مصادر الإيرادات واستخداماتها والفائض Surplus في الموازنة Budget يؤدي إلى تقليل حجم السيولة المتاحة وبالتالي سيؤدي ذلك إلى خفض معدل التضخم.

2.1.2. تباع وزارة المالية الدين العام إلى الجمهور وبالتالي تسحب النقد المتوفر في السوق ليحد ذلك من النقد المعروض.

3.1.2 زيادة الضرائب على السلع الكمالية التي تتداولها القلة من السكان من أصحاب الدخل المرتفعة.

¹/ مرجع نفسه، ص 136

²/ مرابط ساعد، التوقع بمعدل التضخم الأساسي في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف،

4.1.2. خفض الانفاق الحكومي : يعد الانفاق الحكومي أحد الأسباب المؤدية إلى زيادة المتداول من النقد في السوق وبالتالي فإن الحد من هذا الانفاق وتقليصه سيؤدي إلى خفض النقد المتداول في السوق.

2-2- السياسة النقدية

تتولى المصارف المركزية في الدول المختلفة وضع وتنفيذ السياسات النقدية باعتماد مجموعة من الأدوات الكمية والنوعية.

2-2-1- الأدوات الكمية

أ/ زيادة سعر إعادة الخصم: ومن النشاطات الاعتيادية التي تقوم المصارف التجارية بها خصم الأوراق التجارية لأفراد وفي حالات أخرى تقوم بإعادة خصمها لدى البنك المركزي، وفي هذه الحالة يقوم البنك المركزي برفع سعر إعادة الخصم بهدف التأثير في القدرة الائتمانية للمصارف من أجل تقليل حجم السيولة المتداولة في السوق، ويعد هذا الإجراء واحدا من الاجراءات لمكافحة التضخم، إلا ان هذه الأداة قد لا تنجح في التأثير على حجم الائتمان المصرفي خاصة في الدول النامية فهناك عوامل عديدة تجعل هذه الاداة غير فعالة منها:¹

✓ وفرة الاحتياطات لدى البنوك التجارية: وهذا يقلل من اللجوء إلى البنك المركزي لإعادة خصم الأوراق التجارية.

✓ وجود مصادر أخرى للسيولة: هذا بدوره يقلل من حاجة البنوك التجارية للسيولة النقدية التي يقدمها لهم البنك المركزي ويظهر هذا خاصة في الدول تحتضن بنوك تجارية هي فروع لبنوك أجنبية.

ب/ التوقعات: في حالة كانت توقعات المستثمرين متفائلة وخاصة بالنسبة للطلب وارتفاع الأرباح فقد لا يبالون من ارتفاع سعر إعادة الخصم لأن تكلفة الاقتراض من البنوك التجارية تكون ضئيلة مقارنة بحجم الأرباح الكبيرة المتوقعة وفي حالة كانت التوقعات متشائمة فإن سعر إعادة الخصم المخفض قد لا يحفز المستثمرين على الاقبال على الائتمان.

ج/ صغر حجم السوق وضعفه.

د/ دخول المصارف (البنوك المركزية) إلى الأسواق بائعة للأوراق المالية وذلك من أجل سحب جزء من السيولة المتداولة في السوق أو ما يسمى بدخول السوق المفتوحة.

هـ/ زيادة نسبة الاحتياطي القانوني: تحتفظ المصارف التجارية بجزء من الودائع لدى البنوك المركزية وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما انخفضت القدرة الائتمانية لدى المصارف.

¹/ محمد حلمي الجلاي، مرجع نفسه ص 13

2-2-2- الأدوات النوعية

أما الأدوات النوعية فإنها لتلخص بطريقة الإقناع لمدراء المصارف التجارية والمسؤولين فيها عن الانتماء المصرفي بسياسة الدولة الهادفة إلى خفض السيولة المتداولة في الأسواق وهذه السياسة فعالة في الدولة النامية بشكل اكبر مما في دول أخرى.

2-2-3- معدلات الفائدة

غالبا ما تقترن معدلات الفائدة بمصادر التمويل المقترضة سواء كانت هذه المصادر قصيرة ام متوسطة ام طويلة الأجل إذ يخصص رأس المال في اطار النظرية المالية من خلال اسعار الفائدة وتفاوت هذه الأسعار حسب تفاوت اجال الاقتراض فالفوائد على القروض قصيرة الاجل تكون اقل في حين تكون الاسعار الفائدة على القروض طويلة الأجل مرتفعة بينما اسعار الفائدة على القروض متوسطة الاجل تكون بين السعريين وتزداد أسعار الفائدة عند تزايد الطلب على رؤوس الأموال الحاصل عن الرواج الاقتصادي. وقد تتوفر فرص استثمارية تشجع المستثمرين على استغلال هذه الفرص، ولتوقعات المستثمرين اثر واضح في زيادة الطلب على رؤوس الاموال إذ تتجه توقعاتهم بان الحالة الاقتصادية في تحسن وان رواجا اقتصاديا سيؤدي إلى توفر فرص استثمارية متاحة امام المستثمرين ولذلك يزداد الطلب على رؤوس الاموال وعلى شكل قروض قصيرة الأجل، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أسعار الفائدة القصيرة الاجل بشكل يفوق أسعار الفائدة على القروض طويلة الأجل خلاف للقاعدة التي تقول ان اسعار الفائدة على القروض طويلة الأجل أكثر من الفوائد على القروض قصيرة الأجل.

وتتأثر أسعار الفائدة بعدة عوامل يترتب على المؤثرات هذه العوامل أن يطلب القرض (الدائن) علاوات تضاف إلى أسعار الفائدة الحقيقية ومن أبرز هذه العوامل¹.

المطلب الثالث: الأرقام القياسية والتغيرات في مستوى الأسعار

يقاس التضخم بمعيار يسمى المستوى العام للأسعار والذي يعرف بانه المتوسط المرجح لأسعار مجموعة من السلع والخدمات المستخدمة والمستهلكة في بلد ما، ومن اجل قياس التغير في المستوى العام للأسعار يلجأ الاقتصاديون إلى استخدام عدة مقاييس يطلق عليها احصائيا الارقام القياسية مثل الرقم القياسي للأسعار وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم وأنواع الأرقام القياسية والتغيرات في مستويات الأسعار.

¹/ مرجع نفسه ص14.

1- مفهوم الرقم القياسي للأسعار:

هو مقياس إحصائي نسبي يستخدم لقياس تغير الظواهر المختلفة كالأسعار والكميات والأجور والأراضي الزراعية وقوة العمل وغيرها، حيث ينسب فيه مجموع أو معدل الظاهرة أو بعض أجزائها في فترة معينة أو مكان معين، أحيانا تدعى الفترة الجارية أو الفترة المقارنة إلى نفس الظاهرة في فترة أخرى أو مكان آخر تدعى الفترة السابقة أو فترة الأساس، ويحسب كنسبة مئوية غالبا أو نسبة اعتيادية أحيانا أو من أي أساس آخر في أحيان أقل يعرف الرقم القياسي للأسعار بأنه "العلاقة بين متوسط سعر مجموعة من السلع والخدمات في فترات متتالية ومتوسط سعر نفس المجموعة من السلع والخدمات من تاريخ معين يسمى سنة الأساس".¹

وفي تعريف آخر يعرف على أنه "عبارة عن متوسطات مقارنة نسبية وزمنية للأسعار" ويعرف كذلك على أنه "نسبة مئوية تستخدم لقياس التغير في الظواهر الكمية في فترة معينة هي فترات المقارنة استنادا إلى فترة ثابتة تسمى فترة الأساس"

نستخلص مما تقدم ان التعاريف السابقة جميعها ركزت على ان الارقام القياسية هي متوسطات نسبية ويقصد بهذه الاخيرة هو انها تبين مدى التطور في النقود والاسعار بالنسبة لشيء معين وتقوم على استخدام اساس للمقارنة يسمى سنة الاساس حيث يتم مقارنة التطورات في النقود والاسعار بسنة الاساس ويعتمد اختيار سنة الاساس على مدى الثبات النسبي لمستوى الاسعار في تلك السنة.

وتتعدد الارقام القياسية للأسعار حسب أنواع السلع التي تدخل أسعارها في عملية الحساب كما يلي: ²

✓ **الارقام القياسية للسلع الاستهلاكية:** وتستخدم لقياس التغيرات التي تطرأ على اسعار السلع والخدمات الاستهلاكية وتتضمن رقمين هما: الرقم القياسي لأسعار المستهلكين في المدن والرقم القياسي لأسعار المستهلكين في الريف .

✓ **الرقم القياسي لأسعار الجملة:** يعتمد على أسعار السلع في أسواق الجملة وفقا لعينة من كل مجموعة من المجموعات السلعية المكونة لسوق الجملة على أن ترجح بأوزان مختلفة وينعكس الارتفاع الرقم القياسي لأسعار الجملة على الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين والتي تمثل أسعار التجزئة.

✓ **الرقم القياسي الضمني:** يتميز هذا الرقم بشمولية لجميع أسعار السلع والخدمات المتاحة في الاقتصاد القومي سواء كانت استهلاكية أو وسيطة أو إنتاجية ويتضمن كل من أسعار الجملة وأسعار التجزئة.

¹ / عبد الحسين ريني، الارقام القياسية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن عمان 2012 ص 20

² / مرجع نفسه ص 21

2- أنواع الأرقام القياسية

وتنقسم الأرقام القياسية الخاصة بحساب تغيرات الأسعار إلى أنواع من أهمها ما يلي: ¹

2-1- الرقم القياسي للاسبير: المرجح بكميات فترة الأساس قد ركز لا سبيرز في معادلته على كيفية

احتساب الرقم القياسي على استخدام السعر في سنة المقارنة في بسط المعادلة مرجحا بالكميات في سنة الأساس والسعر في سنة الأساس في مقام المعادلة مرجحا بالكميات في سنة الأساس وبذلك فتظهر المعادلة على النحو التالي: ²

مج (السعر في سنة المقارنة × الكمية في سنة الأساس)

الرقم القياسي لاسبيرز =

مج (السعر في سنة الأساس × الكمية في سنة الأساس)

2-2- الرقم القياسي لباشي (المرجح بكميات فترة المقارنة): يختلف هذا المقياس عن المقياس لا سبيرز في

كونه يعطي أوزانا لكميات سنة المقارنة (المقياس) وليس لكميات سنة الأساس كما يفترض أن الأفراد يستهلكون المجموعة الجديدة من السلع في كل السنوات المقارنة والتي يتم شراؤها بالأسعار الجارية لكل سنة على حدة،

ويتم احتساب الرقم القياسي لأسعار (باش) عن طريق قسمة مجموع حاصل ضرب كميات سنة المقارنة (الجارية) في أسعار سنة المقارنة (الجارية) لمجموع السلع والخدمات المراد تكوين الرقم القياسي لها على مجموع حاصل ضرب نفس كميات سنة المقارنة في أسعار سنة الأساس و تتخذ معادلة الرقم القياسي للأسعار (باش) الشكل التالي: ³

مج (السعر في سنة المقارنة × الكمية في سنة المقارنة)

الرقم القياسي (باشي) =

مج(السعر في سنة الأساس × الكمية في سنة المقارنة)

2-3- الرقم القياسي الثابت المرجح: يتم احتساب الرقم القياسي بموجب هذه الطريقة باستخدام السعر في

سنة المقارنة مرجحا بكمية معيارية في بسط المعادلة والسعر في سنة الأساس مرجحا بذات الكمية المرجح بها السعر في بسط المعادلة وبذلك تكون المعادلة على النحو التالي:

¹ / وادي رقية، دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم، اطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة، 2019 ، ص 94.

² / وادي رقية، مرجع نفسه ص 94.

³ مرجع نفسه ص 96

مج (السعر في سنة المقارنة × معدل كمية معياري)

الرقم القياسي الثابت المرجح =

مج (السعر في سنة الأساس × معدل كمية المعياري)

2-4- الرقم القياسي الأمثل لفشير: نلاحظ أن "لاسبير" رجح بكميات سنة الأساس أما "باش" فقد

استعمل الترجيح على كميات سنة المقارنة مما يؤدي إلى نتائج مختلفة لذا قام فيشر بالجمع بين

طريقتي لاسبير وباش إذ يتم إيجاد الرقم القياسي عن طريق الوسط الهندسي لهذين الحلين حيث

يتم الحصول على رقم تتوفر فيه جميع الصفات المطلوبة في الرقم القياسي الصحيح لهذا يسمى

هذا الرقم الأمثل، وتكون المعادلة كما يلي:

الرقم القياسي لفشير = الجذر التربيعي (الرقم القياسي لاسبير × الرقم القياسي لباش)

❖ أمثلة عن كيفية حساب الأرقام القياسية: والجدول الموالي يتضمن المعلومات المتعلقة بعشرة

سلعة:¹

الجدول رقم 01: طرق حساب الأرقام القياسية

السلعة	السعر في سنة الأساس	السعر في سنة المقارنة	الكمية في سنة الأساس	الكمية في سنة المقارنة	معدل الكمية المعياري
أ	6	7	8000	9800	9200
ب	15	18	14000	18500	17500
ت	75	78	600	725	715
ث	30	34	1350	1460	1400
ج	22	38	48	68	60
ح	2	3	45000	68600	65000
خ	114	115	140	180	165
د	66	60	2800	3400	3300
ذ	47	58	4280	4860	4800
ر	82	120	760	840	820

المصدر: وادي رقية، دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم، اطروحة م دكتوراه، جامعة قسنطينة،

2019 ، ص 94.

¹/ وادي رقية، مرجع سبق ذكره، ص 97.

فيمكن حساب الأرقام القياسية كما يلي:

✓ الرقم القياسي للاسبيرز = $1061064 \div 898796 = 118,05\%$

✓ الرقم القياسي لياشي = $1323554 \div 1115391 = 118,67\% = 119\%$

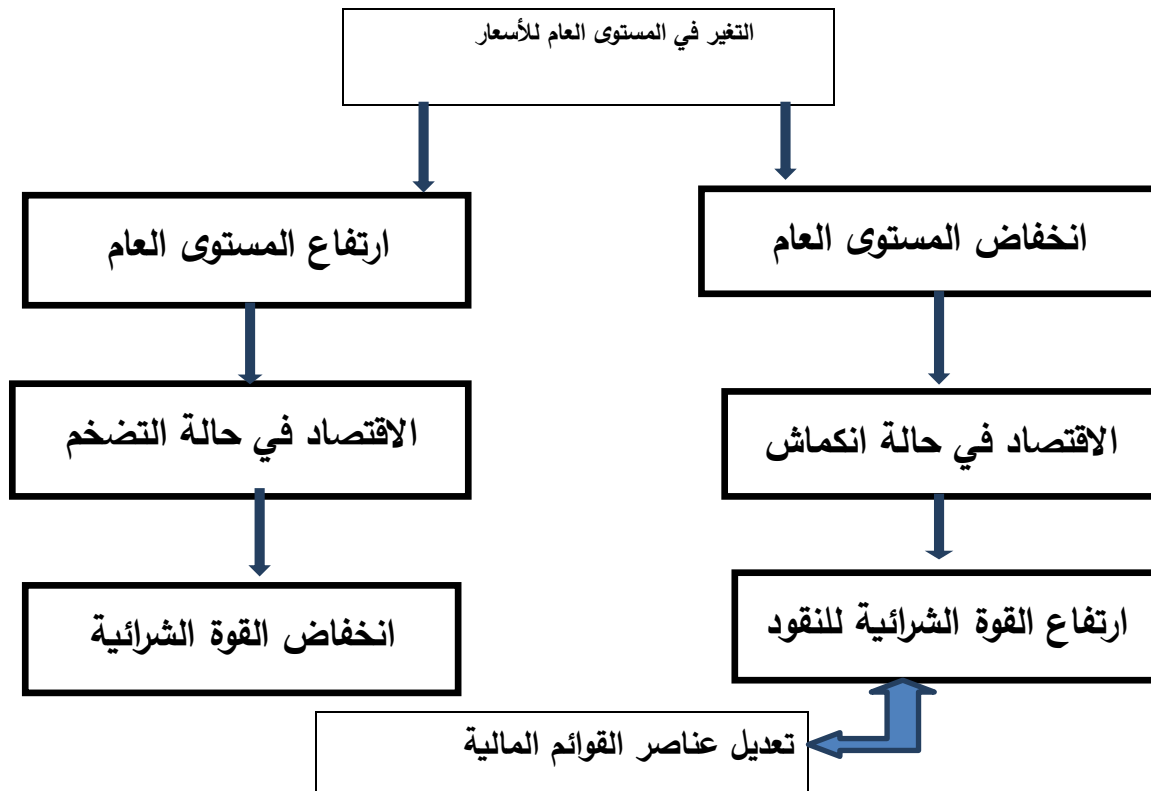
✓ الرقم القياسي الثابت المرجح = $1273825 \div 11036295 = 122,92\% = 123\%$

✓ الرقم القياسي لفيشر = $119\% \times 118\% = 118,5\%$

3- التغيرات في مستويات الأسعار

يعتبر التغيير في مستوى العام للأسعار من أهم المشاكل التي اهتم بها الاقتصاديون ويأخذ التغيير شكلين: الأول يتمثل في انخفاض المستوى العام للأسعار الذي يصاحبه الارتفاع في القوة الشرائية للنقود وهو ما يعرف بالانكماش الاقتصادي والثاني يتمثل في ارتفاع المستوى العام للأسعار الذي يصاحبه انخفاض القوة الشرائية للنقود وهو ما يعرف بالتضخم الاقتصادي ويلاحظ أن العلاقة بين التغير في القوة الشرائية للنقود علاقة عكسية ويمكن إبراز التغير في المستوى العام من خلال الشكل التالي:¹

الشكل رقم (1-1): التغير في المستوى العام للأسعار



المصدر: وادي رقية، دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم، اطروحة م دكتوراه، جامعة قسنطينة، 2019، ص 98.

¹/ وادي رقية، مرجع سبق ذكره، ص 98.

وعليه فإن التغيرات في مستويات الأسعار تمثل القيم النقدية التي تساويها سلعة معينة بتاريخ معين وهذه القيم لا تتميز بالثبات بل تتغير من فترة لأخرى بالارتفاع والانخفاض ويمكن التعرف على مستويات التالية لتغيرات الأسعار:¹

✓ التغير في المستوى العام للأسعار؛

✓ التغير في المستوى الخاص للأسعار؛

✓ التغير في المستوى النسبي للأسعار.

3-1- التغير في المستوى العام للأسعار: يقصد به التغير الذي يطرأ على الأسعار مجموعة من السلع والخدمات وأصناف مختلفة من البضائع المتبادلة أو المتعامل بها في السوق وذلك كما عرفه هندركسن " هو التغير الذي يظهر نتيجة للتغير في قيمة العملة خلال فترة التضخم والكساد حيث يتعلق المستوى العام للأسعار بالقوة الشرائية لوحدة النقد منسوبة لكل السلع والخدمات في الاقتصاد.

يرى sweeny أن قياس التغير في المستوى العام للأسعار يكون باستخدام الأرقام القياسية العامة التي تعكس أسعار السلع والخدمات المتداولة أو المتعامل بها في السوق بين تاريخين مختلفين مثل الرقم القياسي لأسعار الجملة والرقم القياسي لنفقة المعيشة.

وما يحذر ذكره أن التغير في الأسعار على مستوى الاقتصاد هو مجموعة من السلع والخدمات وليس على مستوى مؤسسة معينة، أي يتم تجاهل أسعار الإيرادات الخاصة بالمؤسسة وذلك بناءً على افتراض أن الأسعار تزيد بنفس النسبة.

وما يمكن استنتاجه عن معدل التغير في المستوى العام للأسعار أن القوة الشرائية العامة للنقد تتناسب عكسياً وبـنفس المقدار مع التغير في المستوى العام للأسعار أي لو ارتفع سعر سلعة معينة بمقدار 40% فإن ذلك يعني انخفاض القوة الشرائية للنقد لشراء تلك السلعة بمقدار 40%.

3-2- التغير في المستوى الخاص (المحدد) للأسعار: ويعني المستوى المحدد (الخاص) للأسعار بوضع أرقام قياسية للتغيرات في الأسعار على مستوى سلعة أو خدمة معينة خلال فترة معينة وليس على مستوى السوق وهذه السلع تكون من الأهمية بالنسبة للاقتصاد العالمي أو لاقتصاد معين حيث أن هناك مجموعة من العوامل تؤثر على الأسعار المتعلقة بسلعة معينة بالذات مثل التغير في أذواق المستهلكين التطورات التكنولوجية التغيرات الطبيعية والفنية في عرض سلعة معينة أو كنتيجة للمضاربات وغيرها ولقياس التغير في المستوى الخاص للأسعار يتم استخدام الأرقام القياسية الخالصة.

المبحث الثالث: طبيعة وآثار التضخم في الفكر المحاسبي

ينجر عن التضخم آثار عديدة على مستوى بعض العناصر التقليدية المكونة للإطار المفاهيمي للمحاسبة نتيجة عدم مواكبتها لتغيرات الاقتصادية كما تأثر على جودة القوائم المالية وصحتها واختلال قيمتها المحاسبية مما يؤثر سلبا على المؤسسة.¹

المطلب الأول: آثار التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة

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

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

والجدول التالي يوضح الأثر السلبي لظاهرة التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة:

¹ /فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا لمعايير الحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009 ص 84_85.

الجدول رقم (1-2): أثر التضخم على بعض عناصر الاطار المفاهيمي للمحاسبة¹

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

المصدر: فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقاً لمعايير الحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009 ص 84_85.

المطلب الثاني: آثار التضخم على القوائم المالية

يستند الإطار العام لنموذج القياس المحاسبي لمجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تعتبر أساس التي يقوم عليه قياس الدخل المحاسبي وتحديد المركز المالي، ومن بين هذه المبادئ ثبات

¹ فريد الزعرات، مرجع نفسه، ص 86

القدرة الشرائية لوحدة النقد والتكلفة التاريخية وعليه فإن تطبيق هذه الأخيرة يسبب مشاكل كثيرة في القياس المحاسبي، لأن نتائجه لا تعكس الصورة الصادقة والصحيحة للمركز المالي ونتائج الأعمال.¹

1- أثر التضخم على قائمة المركز المالي

في ظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية يتم قياس وتقييم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة و المخزون عن التكلفة الحاضرة خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء ووقت القياس ويؤدي ذلك إلى تضمين قائمة المركز المالي بأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الحقيقية لها في تاريخ إعدادها، فضلا عن أن حيازة المؤسسة لتلك العناصر في فترات التضخم يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة في هذه الأصول لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها أما بالنسبة لعناصرها النقدية الظاهرة في الميزانية كالنقدية والعملاء والموردين فإنها تقوم بوحدة النقد السائد في تاريخ إعداد الميزانية ويترتب على حيازتها خلال فترة تغير الأسعار تحقيق أرباح أو الخسائر ناتجة عن التغير في قوة الشرائية لوحدة النقد حيث لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية بقائمة المركز المالي وبذلك لا تظهر هذه الأخيرة معدة على أساس تاريخي أيا من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن حيازة العناصر النقدية وغير النقدية وتأسيسها على ذلك لأن إتباع مدخل التكلفة التاريخية في قياس عناصر قائمة المركز المالي يؤدي إلى فقدان هذه العناصر دلالتها الاقتصادية.

2- أثر التضخم الميزانية

تؤثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة عمليات المؤسسة نظرا لأن الدخل الناتج عن العمليات في فترات ارتفاع الأسعار يكون متضخما بحيث لا يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال حيث كانت الوظيفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في قياس مدى تقدم ونجاح الوحدة الاقتصادية. كما ينعكس في قياس الدخل أو الخسارة المتولدة من الضروري الأخذ في الاعتبار أثار التغيرات السعرية على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ضوء مفهوم الدخل الحقيقي للمؤسسة بالرغم من أن طرق قياس الدخل المحاسبي تتفق جميعا على أن دخل المؤسسة يتم قياسه عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها إلا أنها تختلف في تفسير مفهوم الدخل الحقيقي للمؤسسة، فالمشكلة هنا في قياس الدخل وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال الذي يعني عدم المساس برأس مال الوحدة بعد توزيع دخل الفترة حيث يعرف الاقتصاديين دخل

¹/ وادي رقية، أهمية الإفصاح عن المعلومات الإضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، المجلد 2، العدد 4، 2017، ص 783.

المؤسسة بأنه المبلغ الذي يمكن توزيعه على ملاكها دون تخفيض في قيمة أصولها ومعنى ذلك أن تحديد الدخل يعتمد على المدخل المستخدم في قياس وتقييم أصول الوحدة بحيث يؤدي استخدام مداخل مختلفة لتقييم الأصول إلى تحديد مبالغ مختلفة.¹

المطلب الثالث: مصداقية القوائم المالية

تقاس جودة وفعالية التقارير المالية في مقدرتها على توصيل المعلومات بشكل فعال، وقد أثريت تساؤلات حول الأهداف التي أعدت من أجلها التقارير المالية ومدى توفيرها للمعلومات المالية للمستفيدين منها وخاصة ذوي المصالح المتعارضة وأيضاً عن محتويات هذه التقارير للمعلومات المالية وكمية هذه المعلومات ونوعها، والمشكلات الخاصة باللغة التي كتبت بها التقارير ومحاولة قياس المعاني المختلفة لعدد من المصطلحات المحاسبية وعرض المعلومات المالية بها بطريقة أخرى غير الطريقة التقليدية لهذا الغرض ظهر عدد من المؤشرات للحكم على فعالية التقارير المالية في توصيل المعلومات بشكل جيد، واهم هذه المؤشرات مدى شمول هذه التقارير المالية للحد الأدنى للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها، ومدى اعتماد المستفيدين على التقارير المالية كمصدر من مصادر المعلومات ومدى قراءة كل جزء من أجزاء التقارير المالية بجانب المستفيدين منها ومدى فهم المعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

كما توجد عدة عوامل تؤثر في جودة القوائم المالية وتتمثل في الآتي:²

✓ **اثر المنظمات المهنية:** ويبدو هذا الاثر واضحاً في "الولايات المتحدة الأمريكية" حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية بإصدار الآراء المحاسبية، وتلا ذلك قيام لجنة معايير المحاسبة المالية بإصدار نشرات بالمعايير المحاسبية توضح أهم المبادئ والجراءات التي يجب اتباعها عند إجراء التقارير المالية.

✓ **التضخم وارتفاع الاسعار:** وقد أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من البلاد وخاصة في البرازيل والأرجنتين إلى إعادة النظر إلى التقارير المالية للشركات المساهمة لهذه البلاد وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الانخفاض المستمر في قيمة العملة.

✓ **اثر تدخل الدولة:** وتقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي والتقارير المالية التي يوفرها للمستفيدين منها ويبدو ذلك في الجهاز الضريبي حيث يقوم بإصدار النظم

¹ / مرجع نفسه ص 784

² / الإمام أحمد يوسف محمد، اثر التضخم على مدى كفاءة القوائم المالية بالمؤسسات الحكومية، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة ام درمان الأهلية، السودان، المجلد 7، الاصدار 11 ص 235_236.

والتعليمات اللازمة للشركات المساهمة والتي يجب مراعاتها عند اعداد التقارير المالية وصولاً للربح
الضريبي.¹

¹ الإمام أحمد يوسف محمد، المرجع نفسه، ص236.

خلاصة

التضخم هو حركة صعودية للأسعار تتصف بالاستمرار الذاتي الناتج عن فائض الطلب عن قدرة العرض، وهذا يسبب مشاكل اقتصادية واجتماعية تعود بالضرر على الاقتصاد ويعرقل عملية تطبيق السياسات الحديثة التي تسعى إلى تحقيق تنمية واسعة المجال، ويمكن قياس معدلاته عن طريق الأرقام القياسية للأسعار أو انطلاقاً من الفجوات التضخمية، لذا وجب علاجه وذلك بواسطة السياسات المالية وأدواتها المختلفة والسياسة النقدية.

كما يوجد أيضاً تفاوت في تأثير التضخم على المبادئ والفروض المحاسبية حيث ان بعض مبادئ تصبح غير صادقة ولا يمكنها مسايرة أخذ أثار التضخم في الاعتبار عند اعداد الوظائف المحاسبية في حين أن بعضها الآخر يمكنها مسايرة أخذ أثار التضخم في الاعتبار كما توجد مبادئ أخرى تعتبر أكثر اتساقاً مع أخذ أثار التضخم في الاعتبار وكنتيجة منطقية لتأثير التضخم على المبادئ المحاسبة والمعتد عليها في اعداد القوائم المالية تصبح هذه القوائم مضللة ولا تعكس الوضع المالي الحقيقي فيصبح اتخاذ القرارات الاقتصادية غير معبر بصدق عن حقيقتها، ولهذا يجب ايجاد حلول للعوامل المؤثرة على مصداقية القوائم ووضع بدائل قياس محاسبية تعكس الواقع الحقيقي للمركز المالي.

الفصل الثاني

طرق القياس المحاسبي لاستبعاد
أثر التضخم على القوائم المالية

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي احدى اهم وظائف المحاسبة اذ يساهم في توفير معلومات ذات جودة تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات الصائبة والمناسبة، فكلما كان القياس المحاسبي موضوعيا وملائما وبعيدا عن التحيز كلما كانت المعلومات والبيانات المنتجة صادقة ومعبرة عن الواقع الحقيقي للوضع المالي للمؤسسة ونتائج انشطتها ويؤثر التضخم على المعلومات المقدمة في القوائم المالية خاصتا تلك المعدة على اساس التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد، لذا وجب باتباع الطرق والبدائل الاكثر ملائمة واتساقا مع ظاهرة التضخم.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي وانواعه واساليبه واسسه، خطوات واجراءات القياس المحاسبي ومشاكله، الى جانب اشكالية القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية كبديل من بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم، بالإضافة للتطرق الى الجهود المحاسبية الدولية لمعالجة اثر التضخم في القوائم المالية.

وعليه قسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي.

المبحث الثاني: اشكالية القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية.

المبحث الثالث: الجهود المحاسبية الدولية لمعالجة أثر التضخم للقوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي

للقياس أهمية كبيرة فهو ليس مجرد تعبير كمي عن إحدى الخواص لموضوع الدراسة، وإنما أيضاً عملية إبراز العلاقات القائمة بين خصائص الأشياء أو الأحداث المراد إخضاعها للقياس. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية القياس المحاسبي بالإضافة إلى أنواعه وأساليبه وأساسه وفي الأخير التطرق إلى أهم خطوات وإجراءات القياس المحاسبي ومشاكله.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي وأنواعه

1- مفهوم القياس

يمكن تعريفه على النحو التالي:

- {عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب¹.

- القياس في المحاسبة هو نشاط يومي لتحديد آثار الأحداث المالية لوحدة محاسبية مستمرة للنشاط والتعرف على هذه الآثار عادة كل سنة مالية أو كلما احتاج الأمر لذلك وهو قياس تقريبي لن يكون نهائي إلا مع تصفية الوحدة محل القياس ويستخدم وحدة النقد كأداة للتعبير في كل شكل وحدات عددية².

- عرفه campell كما يلي: "يتمثل القياس بشكل عام في ربط الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"³

وعليه من المفاهيم السابقة: يمكن القول أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

¹ / محمد مطر، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية. عمان، 2007، ص 130/131

² / محمود السيد الناجي-أسس المحاسبة التاصيل وإطار التطبيق- المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر. 2008، ص 101

³ Campell.Norman.R ,Foundations of science. Dover publication.carrington A.S. and battersbyG.B . Accounting An information system white comb. And tombs company.Neuzaland. 1975. P258.

2- أنواع القياس المحاسبي

للقياس المحاسبي انواع وهي كالتالي :¹

2-1- القياس الوصفي

تعتمد على الوصف الانشائي لخصائص او مظاهر شيء او حدث معين يمكن القارئ من تخيل هذه الخاصية او الظاهرة موضوع القياس من التعبير اللغوي عنها بالقياس، وعادة ما يترتب على القياس الوصفي مفارقات كبيرة تنعكس على شأن الحدث الموصوف نظرا للتباين الشديد في قدرات الافراد على التخيل، وبذلك فان القياس الوصفي يعتبر اكثر القياسات تشتتا، ومثالا لذلك وصف المادة بالصلابة او بالسيولة او بالغازية .

2-2- القياس الترتيبي

في هذا النوع من الاساليب تستخدم الارقام و الرموز لتبين مراكز العناصر او الخصائص تجاه بعضها البعض ويلزم هذا وجود ترتيب طبيعي للخصائص التي يراد قياسها، ولذلك يشمل هذا الاسلوب خاصية الترتيب الطبيعي بالإضافة الى خاصية التميز. فمثلا يحدد لنا العناصر الاكبر والعناصر الاصغر التي تتساوى الا انه لا يمكن تحديد مقدار الكبر والصغر، بمعنى ان هذا الاسلوب يخبرنا ان العنصر ا اكبر من العنصر ب او اقل منه ولا يخبرنا شيء عن مقدار طول ا او ثقل ب، والمثال الواضح من اساليب القياس الترتيبي في المحاسبة هو ترتيب اصول الميزانية حسب درجة السيولة لكل اصل بالنسبة للأصول الاخرى .

2-3- القياس العددي

في هذا الاسلوب من القياس تستخدم الارقام لتعكس الفروق بين العناصر بدءا من نقطة الصفر هنا، نقطة انعدام محتوى العنصر من الخاصية موضوع القياس، ويؤدي استخدام هذا القياس الى تعيين اعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الاشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الاعداد، ويتطلب استخدام القياس العددي توافر شروط معينة ومن هذه الشروط نذكر :

- ✓ -ان تكون الخواص موضوع القياس متجانسة؛
- ✓ -ان لا تتأثر هذه الخواص بالظروف البيئية المختلفة؛
- ✓ -ان لا يكون اساس القياس الواحد؛
- ✓ -ان تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة.

¹/ بالبرقي التيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقووده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،

2-4- القياس النسبي

يعتمد القياس النسبي على استخدام النسب والعلاقات الكمي، بحيث تعتبر تطورا للمقاييس العددية لأنها تمتاز بقدرتها على تصوير العلاقة بين المقادير الكمية وهو ما يطلق عليه التحليل الكمي، وتفيد تلك الاساليب في القياس المحاسبي لأغراض خاصة، وكمثال على ذلك قد تستخدم في التعبير عن التكلفة والقيمة في اوقات معينة في صورة وحدات نقدية منسوبة الى وقت معين يتخذ اساسا للتعبير عن القدرة الشرائية للنقود، ويتمثل ذلك في استخدام الارقام القياسية لتعديل البيانات المحاسبية من اجل قبول نتائج القياس المحاسبي في فترات التضخم.¹

المطلب الثاني: اساليب ومعايير القياس المحاسبي واسسه

1- اساليب القياس المحاسبي

تتمثل فيما يلي:²

1-1- اسلوب القياس المباشر

حيث تحدد نتيجة عملية القياس ممثلة بالقيمة الخاصة محل الدراسة او محل القياس مباشرة دون اللجوء الى عملية الحساب، لكن بشرط توفر علاقات رياضية بين الخواص محل القياس.

1-2- اسلوب القياس الغير مباشر(المشتق)

عندما يتغير القياس وفق الطريقة المباشرة حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الشيء محل القياس بطريقة غير مباشرة، بحيث تشتق بشكل غير مباشر من خلال عمليات تحويل جبري لمجموعة من الارقام التي هي نفسها تمثل قياسات مباشرة .

حيث تعتبر القياسات المباشرة بمثابة مدخلات للقياسات غير المباشرة والتي تعتمد بدورها على التحليل التي لا يمكن احتسابها او انجازها بدون عملية الاحتساب، والتي هي بمثابة الاساس الذي تقوم عليه اساليب القياس التحكمية حيث تشبه اساليب القياس المشتقة او غير المباشرة ولكن الفرق الاساسي بينهما في انه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم اساليب القياس غير المباشرة فان اساليب القياس التحكمية تقتقر على مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والاحكام الشخصية.

¹ / مرجع نفسه، ص 60

² / طبيب اسامة، اثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الافصاح والتقييم في المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة سطيف، 2018/2019 ص 7 8.

2- معايير القياس المحاسبي

تتمثل معايير عملية القياس المحاسبي في:¹

2-1- الموضوعية

وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية، بحتة أي تم التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي يكون القياس الموضوعي قياسا غير شخصي وذلك لا قناع مستخدمي القوائم المالية من انها خالية من التعبير الشخصي او أي تحيز، فالموضوعية بمفهومها العام تعني الابتعاد عن التحيز والاحكام الشخصية والمسبقة التقديرات الجزافية وهي نقيض الذاتية.

2-2- معيار الملائمة

يعني معيار الملائمة ان تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة اذا كانت قادرة على ان تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وماطرا عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة، و الملائمة نوعان هما :

الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية: هي توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج

معين

الملائمة الخاصة للمعلومات المحاسبية: هي ان تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

2-3- معيار القابلية للتحقيق (القابلية للتطبيق العملي)

يعتبر هذا المعيار من اهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية الا انه غير قابل للتطبيق العملي، وان تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها و يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس اخر يمكن تطبيقه عمليا بحيث يحقق التوازن بين تكلفته والمنفعة المتوقعة منه.²

2-4- معيار القابلية للقياس الكمي

يعني القياس الكمي تعيين اعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الاعداد.

^{1/} هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2016، ص 115

^{2/} مرجع نفسه، ص 115

ونظرا لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها، و عناصر موضوع القياس، فان هناك حاجة الى مقياس كمي عام وموحد يمكن استخدامه على كل هذه العناصر المختلفة وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث وهكذا، فان هذا المعيار يتطلب بان تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي لأنه يضيف عليها قيمة اقتصادية اكثر وضوحا.

2-5- معيار الفائدة

ليست المحاسبة هدفا بحد ذاتها هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذلك لا بد ان تتصف المعلومات المحاسبية بانها مفيدة لمستخدميها سواء داخل او خارج المؤسسة.

3- اسس القياس المحاسبي

تتمثل اسس عملية القياس المحاسبي في اربعة اسس هي ¹:

3-1- **الخاصية محل القياس**: اذا ما اعتبرنا ان المؤسسة هي مجال القياس، فان الخاصية التي ينصب عليها القياس هي التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الاحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها مثلا، كما قد تنصب على خاصية غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس هو الطاقة الانتاجية للمؤسسة.

3-3- **المقياس المناسب للخاصية محل القياس**: يتوقف نوع القياس المستخدم في عملية القياس على خاصية محل القياس، فبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية اذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد).

3-4- **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس**: عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة الربح محلا للقياس، بالإضافة الى تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لا بد ايضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، هل هي الدينار مثلا او الاورو.... الخ.

3-5- **الشخص القائم بعملية القياس**: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لان نتائج هذه العملية تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية .

¹/بريري محمد امين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، العدد 19، جانفي 2018، ص 58.

المطلب الثالث: خطوات وإجراءات القياس المحاسبي ومشاكله

1- خطوات القياس المحاسبي

يمكن حصر خطوات القياس المحاسبي في ثلاث خطوات أساسية تتمثل في:¹

- ✓ الخطوة 1: يجري القياس لحظة حدوث الواقعة لتحديد قيمتها اقتصادياً، ومن ثم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث على حدة، مثل عملية بيع الآلة يتم تسجيل العملية في الفاتورة.
- ✓ الخطوة 2: يجري القياس في مرحلة التلخيص أو الترحيل، حيث يتم قياس الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، وتختلف هذه المرحلة عن الأولى كون القياس فيها ينصب على مجموعة أحداث وليس حدث بمفرده، مثل تجميع فواتير المبيعات وتسجيلها في حساب المبيعات ومن ثم استخراج رصيدها.
- ✓ الخطوة 3: يجري القياس في مرحلة التشغيل واعداد البيانات، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث بذاتها سواء كانت مفردة أم مجتمعة، وتنعكس هذه النتائج من خلال القوائم المالية كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية للوحدة المحاسبية، وكذلك قائمة الميزانية التي تعكس الحالة المالية المؤسسة وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليها.

2- إجراءات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيه مخرجات هذه العملية، وتتضمن عملية القياس المحاسبي عموماً عدة خطوات أهمها ما يلي:²

1-2- تحديد الخاصية محل القياس

خاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية له أثر على ميزانية المؤسسة، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة.

2-2- تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فيستخدم القياس الاسمي إذا كان الغرض من عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، ويستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين (أصليين مثلاً)، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذٍ يستخدم مقياس نسبي.

¹ / إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 21، 2009، ص 9-10

² / أحمد حسن عبد الرحمن محمد، القياس والإفصاح المحاسبي وأهميتهما في جودة المعلومات، دراسة حالة بنك فيصل الإسلامي وبنك التنمية الصناعية، جامعة السودان، 2016، ص 14-15.

وبجانب أهمية تحديد نوع القياس المناسب لعملية المقياس، نقف جنباً إلى جنب مسألة تحديد وحدة القياس، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلاً هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة، لا يكفي حينئذٍ تحديد المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي ممثلاً بوحدة النقد، بل لابد أن تتبع ذلك أيضاً تحديد نوع هذه الوحدة أي الدينار أو الدولار.¹

2-3- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

حيث يتوقف القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على ما يلي:²

- ✓ الهدف من عملية القياس.
- ✓ الأفق الزمني لعملية القياس.

3- مشاكل القياس المحاسبي

هناك العديد من القيود التي تقف عائقاً أمام القياس المحاسبي، تتمثل فيما يلي:³

3-1- عدم التأكد: حتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير الميزانية للمؤسسة فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرية منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للاهلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لهلاكها وهذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي جدول حساب النتائج والميزانية هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل.⁴

2-3- الموضوعية والقابلية للتحقق: أن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة

فيها تختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس بناء على التكلفة التاريخية وتكون البيانات التاريخية مدعمة بمستندات تعتبر الأساس المنطقي لقابلية التحقق، لكن هذا القياس يصبح مضللاً إذا كانت المعلومات ستقدم للإدارة مثلاً لاتخاذ قرارات إدارية أو اقتصادية مثل أغراض التسعير أو الاستثمار، لذا يعترض البعض على مبدأ الموضوعية، ويرو أن استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج مضللة ولا يكون صالحاً إلا في حالة الاقتصاد الساكن أي عند ثبات الأسعار، ومن جهة أخرى يمكن للمحاسب أن يقوم بالقياس على أساس القيمة الجارية لأغراض إدارية واقتصادية، وتكون البيانات المتعلقة بأسعار السوق عند تاريخ إعداد القوائم المالية هي أساس قابلية التحقق.

¹ / أحمد حسن عبد الرحمن محمد، مرجع سبق ذكره، ص 15

² / مرجع نفسه، ص 15

³ / أسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، التخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2013/2014 ص 14

⁴ / مرجع نفسه، ص 14

2-4- وحدة النقد كأساس للقياس: نظرا لتغير في القدرة الشرائية للنقد من وقت لآخر، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا الغرض تصبح غير ملائمة، وغير قابلة للتجميع والمقارنة.¹

2-5- الحيطة والحذر: يقصد به اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والائرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ اعداد القوائم المالية، ويفهم من هذا المبدأ أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادلة وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الاحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية مدعيا انها تؤمن قياسيا قابلا للمقارنة لكن سرعان ما يضحى بها اذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر، ويواجه هذا المبدأ عدة انتقادات اهمها:²

✓ انه يتناقض مع فرض الدورية المحاسبية، فهو يعتمد على استعمال القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وكذلك عدم اثبات الارباح غير المحققة بالبيع بعد، سوف يضر بمصلحة المساهمين في دورة معينة لصالح جيل اخر في الدورات المتعاقبة.

✓ يقوم مبدأ الحيطة والحذر بالمزج بين منهج التكلفة التاريخية ومنهج الاستبدالية، فهو يعتمد اساسا على التكلفة التاريخية، لكنه يعتمد تكلفة الاستبدال اذا تدنت الاسعار لمستوى اقل من التكلفة التاريخية.

²مرجع نفسه، ص15

المبحث الثاني: اشكالية القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية

لعل من اقدم الطرق المستعملة في القياس المحاسبي هي طريقة التكلفة التاريخية حيث كانت الاكثر قبولاً لدى كافة المستفيدين من مخرجات المحاسبة المالية، الى ان اغلب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تم بناءها على هذا الاساس، ولا يزال الاعتماد عليها في كثير من الدول الى يومنا هذا، رغم الانتقادات التي طالبتها حول خاصية عدم ملائمتها من خلال عدم معالجتها لإشكالية عدم ثبات وحدة النقد وكيفية مقابلة مصاريف تاريخية بإيرادات جارية واثّر ذلك على جودة ومنفعة المعلومات المفصح عنها اذا حاول مؤيديها معالجة هذه الانتقادات من خلال الطرق المختلفة المعدلة لها والتي تهدف الى ازالة اثر التضخم من طريقة المستوى العام والخاص النسبي للأسعار وسنتطرق لهذه الطريقة في المطالب الاتية:

المطلب الاول: تقديم عام لنموذج التكلفة التاريخية

من اهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم كل عناصر الاصول والخصوم، ويعني هذا المبدأ ان تقييم كل عناصر القوائم المالية على اساس السعر النقدي، والسعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الاصل او قيام الالتزام .وعلى هذا يمكن تقديم تعريف للتكلفة التاريخية.

1- تعريف التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية اساس القياس في النظام المحاسبي التقليدي، ويقصد بها على انها الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام اصل معين، وبالتالي عرفت التكلفة التاريخية "على انها جميع النفقات والمصروفات التي تحملتها المؤسسة من اجل الحصول على الاصل الى غاية ان يصبح جاهزاً للاستعمال في المكان المخصص له بالمؤسسة، ومن اجل الغرض الذي امتلك من اجله"¹.

1-1- الافتراضات والمبادئ المحاسبية القائمة على اساس التكلفة التاريخية

وتأسس على ما تقدم فان القياس المحاسبي للأصول في المحاسبة المالية لا يمكن ان يعبر عن اية خاصية مشتركة في هذه الاصول بالقياس لأي غرض من الاغراض ما دامت الافتراضات والمبادئ المحاسبية التالية قائمة ومنه :

أ/ افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود: يؤدي لغلى عدم تجانس اساس القياس في المحاسبة المالية، ذلك ان قيمة وحدة النقود تتغير طبقاً للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بالوحدات نقود مختلفة غير قابلة للتجميع الرياضي، حيث يترتب عن استمرار قيام هذا الافتراض الى عدم امكانية قياس ما ترتب على التقلبات في القوة الشرائية من ارباح او خسائر على صافي

¹/ بالرقمي التجاني ، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تاثيره بالتضخم، مرجع سبق ذكره ص67

الاصول النقدية، ويمكن التغلب على هذا الافتراض بإسقاطه وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الارقام القياسية المناسبة.¹

ب/ مبدأ التكلفة التاريخية: يتم قياس الاصول الثابتة والمتداولة محاسبيا بغرض التعبير بالقياس عن خاصية تكلفة كل منها التاريخية، حيث يفترض ان هذه الخاصية عندما يتم قياسها لكل اصل من الاصول تكون بعد ذلك قابلة للتجميع الرياضي بافتراض تجانس الخاصية في جميع الاصول، ويترتب عن ذلك ما يسمى بالقياس الكمي المحاسبي للتكلفة التاريخية للأصول كتعبير بالقياس عن الموارد الاقتصادية التي تقع في حيازة المؤسسة في لحظة زمنية معينة، ولا يكون القياس صحيحا الا في ظل السكون التام حتى يتوافر شرط تجانس الخاصية على جميع الاصول، وفي الواقع فان ثبات الهيكل النسبي للأسعار يعتبر من المستحيلات التي لا يمكن تحقيقها في اي زمان ومكان.

المطلب الثاني: مبررات استخدام نموذج التكلفة التاريخية والانتقادات الموجهة لها

1- مبررات استخدام نموذج التكلفة التاريخية

يستند اساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة منها:²

1-1- امكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الامر الذي يوفر لنا درجة اكبر من الموضوعية، وبالتالي امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .

2-1- اتساق اساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الاخرى المكونة للاطار الفكري للمحاسبة المالية. ومن اهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأساس التكلفة التاريخية ما يلي:

✓ مبدأ تحقق الايرادات والذي يقضي طبقا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الاصول والخصوم الا بعد تحققها عن طريق اجراء تبادل مع طرف اخر .

✓ مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن الطريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه فقط وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الاصول اول واخر الفترة المحاسبية.

✓ فرض استمرارية المشروع والذي يقضي بان المشروع في حالة استمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب ان لا تزيد عن 12 شهرا من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول الا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية Liquidation .

¹مرجع نفسه ص 67

²/ مدحت فوزي عليان وادي- اثر التضخم على الافصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية-، شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2006، ص 58.

- ✓ مفهوم الثبات حيث ان اساس التكلفة التاريخية يقضي بان الاصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة الى اخرى بغض النظر عن اي تغيرات في الاسعار.
- ✓ من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي 'الحيطة والحذر، حيث يتم تجاهل ارتفاع اسعار الاصول وهذا من شأنه ان يؤدي الى اظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة،
- ✓ فرض وحدة القياس يقضي باستخدام الوحدات النقدية الاصلية في الاثبات وتجاهل اي تغير في قيمتها نتيجة التضخم او الانكماش.
- ✓ مبدا القياس الفعلي والذي يقضي بان الاثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب ان يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الاصلية وليس اي وضع افتراضي.¹

2- الانتقادات الموجهة لنموذج التكلفة التاريخية

شهد الجدل الفكري في السنوات الماضية نقدا الى مبدا التكلفة التاريخية مقابل منهج القيمة العادلة في واقع الخصائص التي يجب ان توفرها المعلومات المحاسبية وخصوصا الموثوقية والملاءمة والحيطة والحذر بسبب موجات التضخم، والتي فعلت فعلها المؤثر في القياس المحاسبي للموجودات، اذ اصبحت التكلفة متقدمة فور تسجيلها في السجلات، وبذلك تفقد خاصية المقارنة مع سنوات اخرى، مما يؤدي الى عدة انتقادات اهمها:²

- ✓ يؤدي الى قياس غير سليم للربح الدوري،
- ✓ تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الاصلية؛
- ✓ يجعل الارقام المحاسبية بعيدة عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر؛
- ✓ عدم قدرته على الوفاء بالاحتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية من المعلومات؛
- ✓ تجاهل معلومات مهمة عن التغيرات في القوة الشرائية للوحدة النقدية في مستويات الاسعار، يؤدي الى عد مصداقية القوائم المالية؛
- ✓ ان تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الاصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي الى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة.

¹ / مرجع نفسه، ص 59

² / تامر بسام جابر الاغا، اهمية القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2013 ص 29-31.

- ✓ ان مقابلة الايرادات التي تمثل القيمة الجارية للنتائج مع المصروفات مقاسه على اساس القيم التاريخية سوف يؤدي الى ادماج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على اسعار عوامل الانتاج.
- ✓ ان الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية، يؤدي الى ظهور اخطاء وحدة القياس.
- ✓ اعتماد منهج التكلفة التاريخية على مبدا التحقق، وعلى مبدا القياس الفعلي القائمتين على حدوث عمليات تبادل حقيقية مع طرف خارجي قبل الاعتراف باي تغير في عناصر القوائم المالية، ان ذلك من شأنه تجاهل واسقاط كثير من الاصول غير الملموسة من قائمة الميزانية ، الامر الذي يجعل هذه القائمة لا تمثل الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية.
- ✓ يميل نموذج التكلفة التاريخية الى الاقرار بالأحداث فقط عند الشراء او البيع وهذا يعني انه نظام لا يعترف بالمكاسب او الخسائر غير المحققة وايضا لا يتم تسجيل الزيادات او الانخفاضات التي تنشأ في قيمة الاستثمارات المالية المتداولة.

وبناء على الانتقادات الموجهة لمبدا التكلفة التاريخية السالفة الذكر، وبعد تزايد انتقادات مستخدمي البيانات والمعلومات المالية لهذا المبدأ وضعف ثقتهم في المعلومات المالية المعدة على اساسه، بدا التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، وقد اعتبر استبدال قياس محاسبة التكلفة التاريخية التقليدية بالقياس على اساس القيمة العادلة مسألة مهمة وذلك في ضوء اولويات الخصائص الواجب توفرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملائمة والحيطة، والحذر.¹

المطلب الثالث: اشكالية الافصاح المحاسبي في فترات التضخم

تبرز اهمية الافصاح المحاسبي خلال الفترات او الظروف التي يمكن ان يكتف المعلومات المحاسبية المعروضة والمفصح عنها الغموض والتضليل الذي ينفي او يقلل من موثوقيتها او دقتها او مصداقيتها بما يؤدي الى عدم ملائمتها لاتخاذ القرارات، ووفقا لحتمية التضخم الذي يعصف باقتصاديات العالم كافة ومنها الاقتصاد الجزائري، والحتمية المرافقة له وهي انخفاض القوة الشرائية للنقود وبعد تمثيل التكلفة التاريخية لواقع الارقام المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، فانه يتحتم اخذ التضخم كحالة اقتصادية لا يمكن ان تكون اي مؤسسة في الاقتصاد الجزائري بمنأى عنها، فانه يجب اخذ هذه الظاهرة بعين الاعتبار والتعبير عن تأثيراتها على عناصر القوائم المالية، سواء كان ذلك بالقياس_ وهو الاولى_ للعناصر، من خلال عرض هذه العناصر بقيم تأخذ بعين الاعتبار التضخم ، او الافصاح عن معلومات في القوائم المالية او التقارير المالية وخاصة التقرير السنوي بمعلومات عن التضخم.²

¹ مرجع نفسه، ص 31.

² / وادي رقية - اهمية الافصاح عن المعلومات الاضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية ، مرجع سبق ذكره، ص 786

1- الحاجة الى الافصاح المحاسبي في فترات التضخم

تشدد الحاجة الى الافصاح عن المعلومات المحاسبية التي تعكس التضخم في الفترات التي يسودها تضخم واضح المعالم والنسب، ففي بعض البلدان التي تزداد فيها نسب التضخم، فان القانون يلزم بإصدار قوائم مالية على اساس معدل كالتكلفة التاريخية المعدلة او القيمة الجارية، ولنأخذ على سبيل المثال حال بلد عربي السودان الذي يعتبر من البلدان نشطة التضخم، وهذا ما جعل مجلس معايير المحاسبي الدولية IASB يذكر في نهاية المعيار IAS29 ان السودان تعتبر من الاقتصاديات نشطة التضخم، وفي مثل هذه الحالة لا يمكن ان يتم عرض القوائم المالية بقيم تاريخية لابتعادها عن الواقع.

وفي فترات التضخم تفقد الارقام المحاسبية التاريخية معناها حتى لو كانت الفترة الزمنية الفاصلة بين القيمة عند الاعتراف المبدئي والقيمة المعروضة فترة زمنية قليلة، ولا يمكن ان تمثل القيمة المعروضة حقيقة القيمة في تاريخ العرض، لذلك تبرز الحاجة الى تعديل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لتعكس واقع هذه الارقام.

والامر لا يتعلق بالتضخم فقط كمعلومات اضافية يمكن الافصاح عنها للوقوف على واقع المؤسسة مصدرة التقارير المالية (المؤسسة الابلاغية)، فحاليا يتم الافصاح عن معلومات اضافية ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبرها أي الايضاحات_ الجهات الواضعة للمعايير المحاسبية بانها جزء من القوائم المالية، كذلك هناك افصاحات اخرى تلزم المعايير المحاسبية واحيانا القوانين المحلية بإدراجها ضمن الافصاحات المرفقة بالقوائم والتقارير المالية مثل الافصاح عن المعلومات عن الاطراف ذات العلاقة بموجب المعيار IAS24 المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، كذلك الافصاح عن معلومات نوعية وكمية عن الادوات المالية وفقا للمعيار IFRS7 المتعلق بالأدوات المالية: الافصاحات ، وذلك لتحقيقا لذات المصلحة المتعلقة بأصحاب العلاقة بالمؤسسة، نرى انه من الواجب الافصاح عن المعلومات التي تعكس اثر التضخم في التقارير المالية.

2- المعلومات التي يتم الافصاح عنها في فترات التضخم

ولخصوصية فترات التضخم، فان هناك معلومات يجب الافصاح عنها، ونرى بان الحد الأدنى لهذه المعلومات يجب ان يتضمن ما يلي:¹

✓ الارقام القياسية المتعلقة بسلسلة زمنية معينة اقلها خمس سنوات، وانواع هذه الارقام وكيفية احتسابها ومستوى تمثيلها وسنة الاساس لها وسلة السلع ان كانت ارقاما قياسية خاصة بأسعار المستهلك، واي معلومات اضافية عن هذه الارقام.

¹/ مرجع نفسه، ص 777-778

✓ اسعار الصرف للعملة المحلية مقارنة بعملة او عملات رئيسية عن فترة زمنية معينة، ويفضل ان تكون هذه الاسعار تغطي فترة اقتناء العناصر بالتكلفة التاريخية في المؤسسة ذات العلاقة، لأنها انتقاء معرفة اسعار الصرف والارقام القياسية عن الفترة التي تم اقتناء العناصر فيها فلا يمكن ان يتم معرفة سنة الاساس وبالتالي انتقاء امكانية تعديل المعلومات المالية التاريخية لتعكس الوضع الاقتصادي التضخمي.

✓ القيم الجارية بما فيها تكلفة الاستبدال بسعر الدخول (اي التكلفة التي يمكن ان تتحملها المؤسسة لاستبدال عنصر معين معروض في القوائم المالية)، او القيمة البيعية بسعر الخروج (اي القيمة التي يمكن الحصول عليها لا صل معروض في القوائم المالية)، ويمكن ان تتعلق كذلك تكلفة الاستبدال بالقيمة اللازمة لسداد او استبدال التزام معين.

✓ القيم العادلة للعناصر التي يجب عرضها في القوائم المالية، وسوف نتطرق بشيء من التفصيل لذلك عند اقتراحنا للنموذج البديل للإفصاح عن المعلومات التي تعكس التضخم والاضواح الاقتصادية الاخرى .

✓ و معلومات اخرى تتعلق بالتضخم، مثل:

✓ نسب التضخم عن فترات لا تقل عن خمس سنوات.

✓ القوة الشرائية المقدرة وفق نسب التضخم.

✓ الظروف التي ادت الى حدوث التضخم في الاقتصاد.

✓ علاقة عناصر القوائم المالية المعروضة بالتضخم.

3- تكاملية الافصاح والقياس المحاسبي في فترات التضخم

ان القياس المحاسبي يعني منح قيم نقدية للأشياء او خصائصها، لذلك فالمحاسبة لا تتعامل الا مع العمليات المالية ولا تعترف ضمن دورتها المحاسبية وفي سجلاتها وقوائمها المالية الا بما يمكن قياسه نقدا استنادا الى مفهوم القياس المحاسبي، اما العمليات غير المالية فلا يتم تسجيلها محاسبيا، وفي النهاية فان نتيجة القياس المحاسبي هي الوصول الى مخرجات النظام المحاسبي والتي تعتبر القوائم المالية شكلها الرئيسي.

ولعلى من صور تكاملية الافصاح والقياس المحاسبي ما يلي:¹

✓ الافصاح عن معلومات تتعلق بالعناصر الغائبة من القوائم المالية ، بالرغم من تأثيرها على الميزانية والاداء المالي (نتيجة الاعمال) والقيمة السوقية للمؤسسة والقيمة الحقيقية للأصول والقيمة الحقيقية

¹مرجع نفسه، ص 777

والعادلة لحقوق الملكية، ومن أمثلة هذه العناصر: الموارد البشرية والتقنية والاصول غير الملموسة المولدة داخليا وأهمها الشهرة وأثار التضخم وأثار تغير اسعار الصرف والالتزامات المحتملة او الطارئة والاصول المحتملة او الطارئة وغيرها، وسبب هذا الغياب هو عدم جواز الاعتراف بهذه العناصر بسبب عدم امكانية قياسها احيانا، او بسبب عدم قبول العام لها او نتيجة لاحتمالية اتخاذها وسيلة للتلاعب وغير ذلك، ويمكن تقليل الاثر السلبي لها الانتقاد من خلال الافصاح عن معلومات عن هذه العناصر تعطي صورة واضحة لقيمتها وأثارها على القوائم المالية، لذلك نرى انه من الضروري ايجاد نظام افصاح يتعلق بالعناصر الغائبة عن هذه القوائم، لأنه ليس من عدالة التمثيل ومصادقته عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا في مؤسسة معينة في تاريخ معين وجواز الاعتراف بها في اليوم التالي عند اقتناء هذه المؤسسة والاستحواذ عليها من قبل مؤسسة أخرى.

✓ المعلومات النوعية التي تؤثر على العناصر الكمية المعروضة في القوائم المالية في احوال وظروف معينة، وقد عالجت بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بعضا من هذه المواضيع، كالمعلومات النوعية عن الادوات المالية وفقا للمعيار IFRS 7 لمتعلق بالادوات المالية: الافصاحات، والمعلومات التي تعكس محاسبة التحوط وفق نموذج التحوط الذي يشتمل على اركان اربعة رئيسية، وهي المخاطر التي يتم التحوط لها، والعناصر التي تتضمن هذه المخاطر، والعناصر التي استخدمها للتحوط من هذه المخاطر، وفعالية التحوط.

وليس التضخم بمنأى عن هذه المعلومات التي يجب الافصاح عنها لعدم امكانية قياسها، او عدم وجود اساس قياس مقبولا قبولا عاما لقياس اثر التضخم على المؤسسة مصدرة التقارير والقوائم المالية، لذلك نرى من الضروري اخذ اثر التضخم مهما كانت نسبته سواء قياسا او عرضا في القوائم المالية، او كافصاحات اضافية في القوائم المالية عن القوة الشرائية المتغيرة للعناصر التي تتضمنها القوائم المالية من اجل عدالة تمثيلها للمركز المالي والاداء المالي (نتيجة الاعمال).¹

¹مرجع نفسه، ص 777

المبحث الثالث: الجهود المحاسبية الدولية لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية

تعتبر ظاهرة التضخم من بين المشاكل الاقتصادية التي قد تواجه اقتصاد اي بلد في العالم سواء اكان متقدما او متخلفا، لذلك خصصت له مجموعة من الدراسات والابحاث لمحاولة التصدي لأثاره الوخيمة، وعليه سنحاول في هذا المبحث التطرق الى كل من ماهية محاسبة التضخم والمداخل المحاسبية لمعالجة اثر التضخم في القوائم المالية وبالإضافة للتطرق الى المعيار ISA 29 اعداد التقارير المالية في الاقتصاديات النشطة في التضخم .

المطلب الاول: ماهية محاسبة التضخم

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى توصيف المشكلة المحاسبية للتضخم، وتوضيح اثر التضخم على قرارات المؤسسة في الآجال القصيرة، المتوسطة والطويلة وبالأخص على قوائمها المالية.

1- محاسبة التضخم

تقوم المحاسبة الحديثة على المحافظة على راس المال، ففي ظل ارتفاع مستويات الاسعار السلع والخدمات وانخفاض القدرة الشرائية لوحدة النقد في فترات التضخم يتأثر محتوى القوائم المالية.

لذلك فان تعديل المعلومات المالية تعتبر من الاهداف التي تسعى الى تحقيقها المؤسسات نذكر منها:¹

✓ تقييم حقيقي للمركز المالي للمنشأة

✓ اتخاذ القرارات وتحديد الاهداف والرقابة الادارية

✓ تخفيض الضرائب

ان تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في فترات التضخم يؤدي الى توزيع ارباح غير واقعية وكذا دفع ضرائب عالية مما يؤثر على القيمة الحقيقية لراس المال، لذلك فالمحافظة على راس المال تعتبر من المفاهيم الاساسية لمحاسبة التضخم.

2- تعريف التضخم

عرف على اساس تضخم في التكاليف والذي يعني زيادة اسعار عناصر الانتاج في السوق ولكن المعنى السائد والمتعارف عليه في الاقتصاد هو التضخم في الاسعار والذي يقصد به الارتفاع المستمر

¹ بوخالفة سميرة -تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي- مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، العدد 14

للمستوى العام للأسعار، ولقد اثبتت الدراسة التي اجريت على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن ان ارتفاع الاسعار يستخدم كمؤشر عام لظاهرة التضخم:¹

المطلب الثاني: المداخل المحاسبية لمعالجة اثر التضخم في القوائم المالية

من اجل اعداد قوائم مالية اكثر موضوعية وتقاديا للقصور في القوائم المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية في فترات التضخم او المعدلة بشكل جزئي، لجا مفكرو المحاسبة الى البحث عن اسس اخرى للقياس من اجل استبعاد اثار التضخم على القوائم المالية ومن هذه الاسس:²

1- نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار

تسمى هذه الطريقة بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابت او المحاسبة بوحدة النقد الثابتة، وتعتمد هذه الطريقة في تقييم الاصول على اساس تكلفتها التاريخية بعد الاخذ بعين الاعتبار تقلبات الاسعار العامة في تاريخ التقييم، وذلك من اجل المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر من طرف الشركاء في المؤسسة، وهذا يعني ان يحافظ رأس المال في نهاية الفترة على شراء نفس الاصول التي يمكن ان يشتريها.

وتتميز طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بميزتين اساسيتين هما:

✓ الابقاء على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم

✓ الاعتماد وحدة نقدية ثابتة

وفي ما يلي الخطوات التي يجب اتباعها عند تعديل القوائم المالية :

✓ توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية

✓ توفر مجموعة من الارقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء اقدم بند في القوائم المالية وحتى احدث القوائم المالية .

✓ تصنيف عناصر القوائم الى مجموعتين: عناصر نقدية وعناصر غير نقدية .

✓ تعديل العناصر الغير النقدية .

✓ حساب المكاسب او الخسائر الناجمة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية .

¹/مرجع نفسه، ص 41

²/ ابراهيم خليل حيدر السعدي-مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الاصول-مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العدد 21 جامعة فيلادلفيا الاردن 2009، ص 76

وطبقا لهذا الأسلوب فإنه يتم تعديل وحدة القياس وذلك على أساس التكلفة التاريخية أي أن التعديل يتم على ضوء التغيرات الطارئة على القدرة الشرائية لوحدة النقد، ويعتمد تعديل البيانات المحاسبية على الأرقام القياسية للأسعار، ونتيجة الاعتماد على الأرقام القياسية فإن مزايا هذا المدخل البساطة عند إجراء التعديل والموضوعية ويمكن تفهمه بسهولة، فضلا عن ذلك فإن أعداد الأرقام القياسية ليس من اختصاص المحاسب ولكنها تعد بواسطة هيئات حكومية متخصصة، ولكن يقع على المحاسب عبء اختيار الرقم القياسي المناسب عند التعديل لتسهيل العملية، والحصول على نتائج أفضل، ويعد الرقم القياسي لأسعار المستهلكين أكثر المقاييس استخداما ويتم إصداره بمعرفة الجهات المختصة كل شهر أو ثلاثة أشهر، ولا يخضع لأي تعديل بعد نشره وهو يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية بناء على توضيحات مجلس معايير المحاسبة المالية، ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

التكلفة التاريخية المعدلة = التكلفة التاريخية * (الرقم القياسي لأسعار سنة القياس / الرقم القياس لأسعار سنة الأساس).

2- نموذج التكلفة الجارية

تتميز هذه الطريقة بصفتين أساسيتين هما:¹

✓ اتخاذ التكلفة الاستبدالية كأساس للتقييم .

✓ افتراض تغير القوة الشرائية للوحدة النقدية المتخذة كوحدة القياس

والجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف محدد للقيمة، فقيمة أي شيء تتوقف على الغرض من تحديدها وفي مجال المحاسبة المالية توجد ثلاث مفاهيم أساسية للقيمة الجارية ونبين هذه المفاهيم بشيء من الوضوح فيما يلي:

✓ القيمة الحالية: يتم تحديدها عن طريق خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية معينة باستخدام معدل العائد الجاري.

✓ صافي القيمة القابلة للتحقيق: يطبق على هذا المفهوم ما يعادل القيمة الحالية، حيث يتم تقديرها عن طريق التنبؤ بسعر بيع الأصل مطروحا منه النفقات المتوقعة للتخلص

✓ التكلفة الجارية (الاستبدالية): يعتمد هذا المفهوم بصفة أساسية على أسعار الشراء كأساس للتقويم المحاسبي ولذلك فهو يتسق مع افتراض الاستمرار، ويعكس التكلفة الاستبدالية = التكلفة التاريخية + (التكلفة التاريخية * الرقم القياسي الخاص)

¹ وادي رقية، أهمية الإفصاح عن المعلومات الإضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 786 إلى 788

وتوضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول وجود اتجاهين رئيسيين لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول هما :

✓ الاتجاه الأول: يعتمد على اسعار السوق

✓ الاتجاه الثاني: يعتمد على الارقام القياسية الخاصة

ومن الناحية العملية والتطبيقية يتم تحديد او حساب التكلفة الاستبدالية على اساس الارقام القياسية الخاصة، التي تقيس تطور اسعار السلع والخدمات بصفة متخصصة.

وبموجب هذه الطريقة يتم تعديل قيم عناصر القوائم المالية على اساس التكلفة الجارية التي تحتسب على اساس الارقام القياسية الخاصة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الاستبدالية} = \text{التكلفة التاريخية} + (\text{التكلفة التاريخية} * \text{الرقم القياسي الخاص})$$

ان الفرق بين نموذج التكلفة الجارية والمستوى العام للأسعار يتمثل في ان النموذج الاول يعدل بنود القوائم المالية بالتغير بقيم او اسعار كل بند وحسب درجة تأثر البند بارتفاع الاسعار، ففي حالة الاراضي، على سبيل المثال، يتم تعديل قيمتها بحيث تعكس القيمة المعدلة سعر الارض الجاري و وقت اعداد القوائم المالية، اما نموذج المستوى العام للأسعار فيقوم بتعديل بنود القوائم المالية التي تتأثر بالتضخم باستخدام مؤشر واحد يطلق عليه المؤشر العام للأسعار رغم ان الارتفاع في الاسعار في اي دولة لا يكون متماثل لجميع السلع والخدمات، فقد ترتفع سلعة معينة خلال العام بنسبة 50 بالمئة بينما ترتفع سلعة اخرى بنسبة 20 بالمئة.¹

المطلب الثالث: المعيار IAS29 اعداد التقارير المالية في الاقتصاديات النشطة التضخم

يعتبر التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية من اهم الانتقادات التي توجه للمحاسبة ، وعليه فان جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تسعى الى تقليل من اثر الانتقال ، ومن هذه الجهود صدور المعيار 29 المتعلق بالتقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ذات معنى ودلالة ، قد سبق وان تم التطرق الى الخصائص التي يمكن التعرف من خلالها على الاقتصاديات نشطة التضخم في ضوء عدم تحديد المعيار IAS 29 لتعريف هذه الاقتصاديات، حيث ينص المبدأ الاساسي لهذا المعيار على وجوب اعادة تصوير القوائم المالية للمؤسسة بالعملة السائدة في الاقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية بتاريخ اعداد الميزانية، ويجب اعادة التصريح عن الارقام المقارنة بالفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية، حيث يؤدي هذا الاجراء الى الوصول الى ارقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدة القوة الشرائية موحدة، حيث يكون اعادة تصوير القوائم المالية بتطبيق الرقم القياسي العام الذي يقوم على تعديل

¹ مرجع نفسه، ص 788.

العناصر الغير نقدية وفق الارقام القياسية للأسعار في التاريخ الذي تمت فيه العمليات المالية المتعلقة بهذه العناصر.¹

¹ عباس الشيرازي, نظرية المحاسبة, دار النشر ذات السلاسل, الطبعة الاولى , الكويت, 1990 , ص 529

خلاصة الفصل الثاني

نلخص في نهاية هذا الفصل إلى ان الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم التي تم عرضها ورغم اختلاف تقنية التي يعتمد عليها أسلوب فإنها جاءت بالشيء الجديد وأضفت على المبادئ المحاسبية بعض التعديلات حيث اخدت بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار وجعلت عناصر القوائم المالية تقيم بطريقة جديدة حسب كل أسلوب محاولة إعطاء صدق أكثر لأنها تستبعد التضخم.

غير أن هذه الأساليب لم تخرج في أغلبها من مبدأ وساس التكلفة التاريخية هذا يدفعنا للقول أن المجال مزال مفتوحا امام المحاسبين والباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل للمحاسبة في ظل ارتفاع الأسعار.

فلكل أسلوب من أساليب السابقة كانت له عيوبه التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبية الدقة واستعمال واعتماد عليها لاتخاذ القرارات إذ لا يوجد أسلوب كامل لتعبير بدقة وموضوعية على أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية، ويوصلنا للنتائج المرجوة رغم أن كل الأساليب تعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

الفصل الثالث

معالجة القوائم المالية لمؤسسة
PAC MC من آثار التضخم

تمهيد:

وفقا لحنمية التضخم الذي يعصف باقتصاديات العالم كافة ومنها الاقتصاد الجزائري، والحنمية المرافقة له وهي انخفاض القوة الشرائية للنقود، وبعد تمثيل التكلفة التاريخية لواقع الأرقام المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، فإنه يتحتم أخذ التضخم كحالة اقتصادية لا يمكن أن تكون أي مؤسسة في الاقتصاد الجزائري بمنأى عنها، ولهذا يجب أخذ هذه الظاهرة بعين الاعتبار والتعبير عن تأثيراتها على عناصر القوائم المالية.

وعليه بعد الدراسة النظرية المفصلة من خلال الفصول السابقة والمتمثلة في توضيح آثار التضخم على القوائم المالية وكيفية معالجة هذه الآثار باستخدام بدائل القياس المحاسبي، سيتم التطرق إلى الفصل الثالث والذي يشمل الدراسة التطبيقية وهي على شكل إسقاط للمفاهيم النظرية على المؤسسة المدروسة، وهي تمثل إحدى المؤسسات الوطنية والمتمثلة في مؤسسة باك.أم. سي لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني، ووقع الاختيار على هذه المؤسسة كونها من المؤسسات الرائدة في قطاع الصناعة الذي يمثل الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى أنها من بين المؤسسات الأولى التي تبنت النظام المحاسبي المالي والذي هو مستمد في جزء كبير منه من المعايير المحاسبية الدولية.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: واقع التضخم في الجزائر

المبحث الثاني: تقديم عام لمؤسسة باك.أم.سي وتعديل قوائمها

المبحث الثالث: الانتقادات الموجهة للطريقة المعتمد عليها في التعديل

المبحث الأول: واقع التضخم في الجزائر

يعد التضخم من الظواهر المخلة بالاقتصاد والتي تستلزم معالجتها للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي والنقدي في الجزائر.

المطلب الأول: تحليل واقع التضخم في الجزائر

يعتبر التضخم من أهم المشكلات الاقتصادية التي تعاني منها اقتصاديات الدول النامية بصفة عامة والاقتصاد الجزائري بصفة خاصة، وذلك يرجع لعدة أسباب داخلية منها وأسباب خارجية أخرى .

والجدول والشكل التاليين يوضحان تطور معدلات التضخم في الجزائر:¹

الجدول رقم (3-1): تطور معدل التضخم في الجزائر (2000-2019).

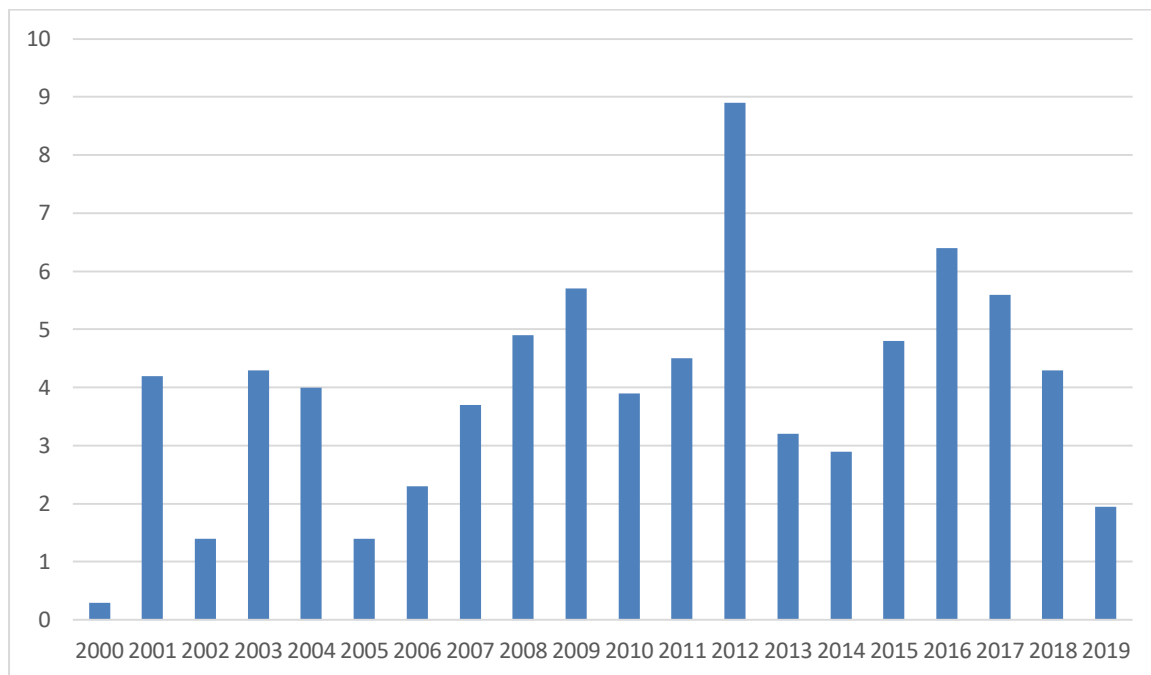
الوحدة: (%)

السنة	معدل التضخم	السنة	معدل التضخم	السنة	معدل التضخم
2000	0.3	2007	3.7	2014	2.9
2001	4.2	2008	4.9	2015	4.8
2002	1.4	2009	5.7	2016	6.4
2003	4.3	2010	3.9	2017	5.6
2004	4.0	2011	4.5	2018	4.3
2005	1.4	2012	8.9	2019	1.95
2006	2.3	2013	3.2		

المصدر: ادبوب سارة، تشخيص واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة (2000-2019)، مجلة الارتقاء للبحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2021، ص 40.

¹ / ادبوب سارة، تشخيص واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة (2000-2019) ، مجلة الارتقاء للبحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 2 ، العدد 2، ديسمبر 2021، ص 40.

الشكل رقم (2-3): تطور معدل التضخم في الجزائر (2000-2019)



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول والشكل السابقين ما يلي:¹

إن معدلات التضخم في الجزائر شهدت نوعا من التذبذب خلال الفترة 2000-2005، حيث أدى إلى ارتفاع معدل التضخم إلى 4.2 % في سنة 2001 مقابل 0.3% في سنة 2000 وهو ادنى معدل سجلته الجزائر منذ الاستقلال، لينخفض بعدها إلى 1.4 % في سنة 2002 بفعل تراجع معدل نمو المجمع، وتباطؤ وتيرة ارتفاع أسعار المواد الغذائية من جهة أخرى، كما ارتفع معدل التضخم في سنة 2003 و2004 حيث بلغ 4.3% و 4% على الترتيب بسبب زيادة نفقات الدولة الناتجة عن الاستمرار في البرنامج الاستثماري وزيادة مدا خيل الأسر في إطار الحد الأدنى للأجور إضافة إلى ضعف الإنتاج الفلاحي الذي تسبب في اختلال بين العرض الكلي والطلب الكلي لينخفض بعدها إلى 1.4 % في سنة 2005.

وفي سنة 2007 ارتفع معدل التضخم إلى 3.7 مقابل 2.3 في سنة 2006، وذلك نتيجة تضافر ظاهرتان لدفع الأسعار إلى الارتفاع، فمن جهة ارتفعت أسعار المنتجات الغذائية ارتفاعا قويا ولا سيما أسعار المنتجات الفلاحية الطازجة، ومن جهة أخرى تأثرت المنتجات ذات المحتوى المستورد بكثرة بالزيادات الحادة في الأسعار العالية، ولا سيما الحبوب ومنتجات الألبان، التي تستوردها الجزائر بكميات كبيرة.

في سنة 2009 واصل معدل التضخم اتجاهه التصاعدي الذي بدا في سنة 2007، فبينما تراجع في كل الدول المتقدمة تقريبا بل ووصل إلى معدلات سلبية لاسيما في الشركاء التجاريين الرئيسيين للجزائر نجد

¹/أدبوس سارة، مرجع سبق ذكره، ص41.

إن محددات التضخم في الجزائر تغيرت، حيث استحوذ التضخم الداخلي على التضخم المستورد في سياق نمو العرض النقدي المنخفض، إذ أن الزيادات في أسعار المنتجات الغذائية، ولاسيما المنتجات الزراعية الطازجة هي التي ولدت الجزء الأكبر من الزيادة في الرقم القياسي للأسعار، وعليه بلغ معدل التضخم 5.7% في سنة 2009 مقابل 4.9% في سنة 2008.

عقب موجة الارتفاعات خلال الفترة السابقة انخفض معدل التضخم في سنة 2010 إلى 3.9% نتيجة تقلص فارق التضخم السنوي المتوسط بين الجزائر ومنطقة الاورو، بالإضافة إلى تحسن سعر الصرف الفعلي الحقيقي الذي ساهم في الحد من اثر التضخم المستورد على المستوى العام للأسعار وذلك بالرغم من تسجيل ارتفاع قوي في هذه السنة في أسعار السلع الاستهلاكية المستوردة بكثرة والذي بلغ 7% وسرعان ما عاد معدل التضخم للارتفاع في سنة 2011 إذ بلغ 4.5%، حيث تسبب المستوى المتوسط لأسعار المنتجات الزراعية الذي كان في ارتفاع في تأثير أقوى للتضخم المستورد، فضلا عن أن النمو القوي للكتلة النقدية والنواتج خاصة من الزيادة الكبيرة في النفقات العمومية الجارية في هذه السنة أدى إلى ارتفاع الأسعار، بالإضافة إلى وجود صدمة على الطلب ناجمة عن الرفع المعتبر للأجور في هذه السنة.

وتحت تأثير ارتفاع التضخم الداخلي الناجم عن التوسع في نفقات الميزانية الجارية ولا سيما الارتفاع في التحويلات لمواجهة صدمة الأسعار المحلية المسجلة في بداية سنة 2012، فضلا عن اثر السعر في بعض المواد الطازجة (لحم الغنم،..)، واصل معدل التضخم ارتفاعه ليبلغ 8.9% في سنة 2012 وهو المعدل الأكثر ارتفاعا للعشرية.

في سنتي 2013 و 2014 انخفض معدل التضخم إلى 3.2% و 2.9% على الترتيب، فبالرغم من ظاهرة التضخم الداخلي، إلا أن التضخم المستورد ساهم في تراجع التضخم القوي المسجل في هاتين السنتين في الجزائر، إذ تراجع مستوى أسعار السلع المستوردة في سنة 2013 بنسبة 3.5% مقارنة بالسنة الماضية، وهذا تناغما مع تراجع التضخم على مستوى البلدان المتقدمة كما على مستوى البلدان الناشئة والنامية منذ منتصف 2012.¹

عقب الأزمة النفطية تسارع معدل التضخم مسجلا 4.8% في سنة 2015 ثم 6.4% في سنة 2016، ولا يبدو أن هذا الارتفاع في التضخم راجع إلى المحددات الكلاسيكية للتضخم، بل هو راجع أساسا إلى النقائص في ضبط الأسواق وإلى الوضعيات المهيمنة في معظم أسواق السلع الاستهلاكية.

أما خلال الفترة (2017-2019)، وبالرغم من نمو الكتلة النقدية ب 8.38% و 11.10% في سنتي 2017 و 2018 على التوالي، إلا أن معدل التضخم تراجع إلى 4.3% في سنة 2018 مقابل 5.6% في سنة

¹ ادبوب سارة، مرجع نفسه، ص 42.

2017، ليلغ 1,95% في سنة 2019 ، ويرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض أسعار بعض المنتجات الغذائية خاصة المنتجات الفلاحية.¹

المطلب الثاني: طرق قياس التضخم في الجزائر

تعددت طرق القياس في الجزائر حسب مختلف الهيئات الدولية والوطنية التي تقوم بقياس معدلات التضخم عدة طرق تتمثل في:²

1- الرقم القياسي لأسعار الاستهلاك بطريقة لاسبير

يحسب مؤشر أسعار الاستهلاك في الجزائر شهريا، من قبل الديوان الوطني للإحصاء، وذلك بهدف قياس تطور أسعار السلع والخدمات، إذ يستخدم في الجزائر رقم لاسبير والذي يتميز بكونه يأخذ الكميات في سنة الأساس كأساس للترجيح، وتحسب هذه الكميات انطلاقا من الإحصاء الوطني للاستهلاك، ويوضح لنا هذا الرقم كيف تتطور أسعار نفس السلم من السلع والخدمات عبر الزمن، اي يبين لنا كم يجب أن ننفق في اليوم من اجل استهلاك نفس الكمية من السلع والخدمات في فترة زمنية.

يتفق المحللون الاقتصاديون على أهمية هذا المؤشر باعتباره مقياسا مهما في معدل التضخم، لأنه يصور التدهور الذي يطرأ على القوة الشرائية للنقود أو على مستوى معيشة الأفراد، كما يعد التطور الذي يطرأ على الرقم القياسي لأسعار المنتجات الغذائية، الأحذية، الملابس، الأثاث واهم الخدمات المتمثلة في الصحة، النقل، التعليم التي تعتبر من أهم المؤشرات الخاصة بالرقم القياس لأسعار الاستهلاك وذلك باعتبارها أهم السلع الاستهلاكية للأصول.

ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رقم لاسبير للأسعار المستهلك} = \frac{\text{مجموع (سعر سنة المقارنة} \times \text{كمية سنة الأساس)}}{100 \times \text{مجموع (سعر سنة الأساس} \times \text{كمية سنة الأساس)}}$$

$$I_r = \frac{\sum p_1 Q_0}{\sum p_0 Q_0} \times 100$$

¹ ادبوب سارة، المرجع نفسه، ص 43-44

² /رشيدة حسيب، معدل التضخم في الجزائر بين النظري والواقع، مذكرة نيل شهادة ماستر اكاديمي، العلوم الاقتصادية، مالية وبنوك، جامعة ام البواقي، 2015-2016، ص 86-88.

2- الرقم القياسي لأسعار الاستهلاك بطريقة الرقم القياسي البسيط

يحسب هذا المؤشر تغير الأسعار على جميع السلع والخدمات الموجودة في الاقتصاد الوطني من السلع الوسطية إلى الإنتاجية والاستهلاكية النهائية، لذلك يعتبر مقياس عام لمعدلات التضخم في سنة واحدة في الجزائر.

ويحسب الرقم القياسي النسبي بالعلاقة التالية:

$$I = \frac{\sum \frac{p_1}{p_0}}{n} \times 100$$

والرقم القياسي التجميع البسيط للأسعار يحسب بالعلاقة التالية:

$$I_s = \frac{\sum P_1}{\sum p_1} \times 100$$

المطلب الثالث: أسباب ارتفاع معدلات التضخم في الجزائر

تعددت الآراء حول العوامل المسببة للتضخم في الجزائر، فمنهم من أرجع ذلك إلى أسباب داخلية تتعلق بطبيعة الهيكل الاقتصادي القائم في البلد، ومنهم من رأى أن أسباب التضخم تعد أسبابا خارجية ترتبط بارتفاع عملية الاستيراد من العالم الخارجي.

1- الأسباب الداخلية للتضخم في الجزائر

ومن أهم الأسباب الداخلية المؤدية إلى مشكل التضخم في الجزائر ما يلي:¹

1-1- زيادة الطلب المحلي وارتفاع التكاليف الإنتاجية

يعتبر نمو الطلب الكلي المحلي بحجم أكبر من نمو العرض الكلي سببا للتضخم في الجزائر، حيث ينتج عن ذلك زيادة في كمية النقود لا تقابلها زيادة في كمية الإنتاج، مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، فمثلا الطلب المحلي على المواد الغذائية ارتفع من 1.395 مليار دينار سنة 2001 إلى 7.676 مليار دينار سنة 2014، كما ارتفع الطلب المحلي على المنتجات الاستهلاكية غير الغذائية من 1.466 مليار دينار سنة 2001 إلى 11.418 مليار دينار سنة 2014، حيث ارتفع الطلب الكلي الاستهلاكي من 3.246 مليار دينار سنة 2000 إلى 6.215 مليار دينار سنة 2006 ليصل إلى 21.745 مليار دينار سنة 2017 بسبب ارتفاع أسعار البترول وتطبيق برامج التنمية وتحسن الأجور وتسهيل الائتمان وارتفاع عدد السكان.

¹ / ادبوب سارة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

من بين الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى ارتفاع التكاليف الإنتاجية في كثير من القطاعات الاقتصادية الجزائرية هو انخفاض مستوى الإنتاجية، وهذا ما يدفع بالأسعار نحو الارتفاع وخاصة في حالة عدم وجود قيود سعريه على المنتجات النهائية حيث يكون بإمكان المنتج نقل تكاليف إضافية إلى المستهلك في شكل زيادات تراكمية واحتكارية على الأسعار .

1-2- زيادة الكتلة النقدية

أشار تقرير بنك الجزائر السنوي لسنة 2004 إلى أن المعروض النقدي (باستثناء الودائع في قطاع الهيدروكربونات) هو العامل الرئيسي المحدد للتضخم على مدى الفترة 2001-2014، إذ يبين تحليل المعطيات الخاص بهذه الفترة إلى أن المعروض النقدي (باستثناء الودائع في قطاع الهيدروكربونات والودائع بالعملة الأجنبية)، مقابلات صافي الأصول الخارجية والأصول المحلية الناجمة عن نمو القروض المقدمة للاقتصاد يساهم في 70,7% من إجمالي التضخم، ويمكن توضيح تطور الكتلة النقدية في الجزائر خلال الفترة (2000-2019) في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (3-2): تطور الكتلة النقدية في الجزائر (2000-2019)

الوحدة: (مليار دينار)

السنة	الكتلة النقدية	معدل النمو %	السنة	التكلفة النقدية	معدل النمو
2000	2.022,53	-	2010	8280,74	15,44
2001	2.473,51	22,30	2011	9929,19	19,91
2002	2.901,53	17,30	2012	11015,10	10,94
2003	3.354,42	15,61	2013	11941,50	8,41
2004	3.738,04	11,44	2014	13686,70	14,61
2005	4.157,58	11,22	2015	13704,60	0,13
2006	4933,75	18,67	2016	13816,30	0,82
2007	5994,61	21,50	2017	14974,60	8,38
2008	6955,97	16,04	2018	16636,70	11,10
2009	7173,05	3,12	2019	16611,10	-

المصدر: ادبوب سارة، تشخيص واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2019/2000، مجلة ارتقاء للبحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2021، ص 45

3.1. سيطرة المجال الغير رسمي

سيطرة المجال الغير رسمي في الجزائر على مجال واسع من أقسام المنتجات، حيث تنفق الأسر تقريبا كامل دخلها في هذا السوق لشراء السلع الاستهلاكية، كذلك كبر حجم الكتلة النقدية المتداولة بالعملية الصعبة في السوق الغير رسمي تعرقل دور السياسة النقدية لبنك الجزائر من خلال الوساطة المالية الغير رسمية، وجود السوق الغير رسمي في الجزائر يؤدي إلى انخفاض قيمة الدينار مما يولد ضغوطا تضخمية.

2- الأسباب الخارجية للتضخم في الجزائر

وتتمثل فيما يلي: ¹

1-2- التضخم المستورد

يحدث التضخم المستورد نتيجة للعلاقات الاقتصادية المتبادلة بين دول العالم، خاصة بين الدول المتقدمة والمتخلفة فهو ينتج عن تأثير ارتفاع أسعار السلع التي يتم استيرادها، والتي تؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع المحلية لاحقا بالإضافة إلى هيكل وطبيعة الواردات والتي تعكس درجة التبعية إلى الخارج، فإذا غلب على هذه الواردات أنواع السلع الاستهلاكية الغير ضرورية فان ارتفاع أسعارها في الأسواق العالمية يجعل من السهل الضغط أو التقليل من حجمها بسبب مرونتها المنخفضة، أما إذا طغت السلع التجهيزية والوسيطة الموجهة للعملية الإنتاجية على الواردات فان الأثر الذي يحدثه ارتفاع أسعارها على الأسعار في السوق المحلية يتمثل في ارتفاع التكاليف الإنتاجية بشكل غير مباشر ويأخذ وقتا يسمح للسلطات باتخاذ التدابير اللازمة لمواجهة النتائج المترتبة عن هذا الارتفاع.

¹/ادبوب سارة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المبحث الثاني: تقديم عام لمؤسسة باك.ام.سي وتعديل قوائمها

تعد مؤسسة باك.ام.سي والتي هي محل الدراسة مؤسسة إنتاجية ذات مسؤولية محدودة من المؤسسات الجزائرية التي تحاول مواكبة التطور الاقتصادي الحاصل ، والتي تعاني قوائمها المالية من عدة اختلالات وذلك بسبب عدم أخذها بعين الاعتبار لظاهرة التضخم الذي اثر على مصداقية قوائمها المالية ، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال عرض قوائمها وقياسها بالتكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية كأسلوب مناسب لعكس اثر التضخم، كما سنتطرق للانتقادات الموجهة لها وإيجاد طريقة قياس بديلة التي يمكن استخدامها بدلا من التكلفة التاريخية المعدلة.

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة باك.ام.سي لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني

ميلة

1- تعريف المؤسسة ونشأتها

مؤسسة باك.ام.سي مؤسسة إنتاجية لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني وهي شركة ذات مسؤولية محدودة انشأت بموجب القانون الأساسي رقم 2016/36 المؤرخ في 20/03/2016 برأسمال يقدر ب 100.000.00 مائة ألف دينار جزائري.

التسمية: شركة ذات مسؤولية محدودة لإنتاج مواد التجميل والتنظيف البدني _ميلة_.

المقر: حدد المقر الاجتماعي للمؤسسة بالمنطقة الصناعية شراك بن زكري ميلة، بلدية ميلة، ولاية ميلة.

المباني: تتكون من:

✓ محلات إدارية؛

✓ معمل صيانة؛

ملاحق خارجية: حجابه الأمن؛

موضوعها: يتمثل موضوع المؤسسة في:

✓ إنتاج وتوزيع مواد التنظيف.

✓ نقل البضائع إلى كل المسافات.

وبصفة عامة كل العمليات الصناعية والتجارية المرتبطة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع المؤسسة أو بموضوع آخر مماثل والتي من شأنها أن تسهل تحقيق الغرض الاجتماعي للمؤسسة وتطويرها وتوسيع مجال نشاطها.

✓ مكونة من شريكين.

✓ تم تعديلها بموجب قانون رقم 2017/023 بتاريخ 2017/01/22 حيث تم رفع رأسمالها من 100.000.00 إلى 25100.000.00 دينار جزائري؛

✓ السجل التجاري الخاص بها رقم: 16ب 0324155. 43/00؛

✓ دخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في أواخر سنة 2018 بطاقة إنتاجية أولية تقدر ب 1 طن يوميا.

تصنيفها:

أ/ من حيث النشاط: تعتبر مؤسسة باك.أم.سي لصناعة مواد التجميل والتنظيف البدني مؤسسة اقتصادية إنتاجية .

ب/ من حيث الحجم: يمكن تصنيف المؤسسة كمؤسسة صغيرة حيث تشغل 34 عاملا.

ج/ من حيث الشكل القانوني: تعتبر المؤسسة شركة ذات مسؤولية محدودة يقدر رأسمالها ب 25100.000.00.

2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة البناء أو الشكل الذي يحدد التركيب الداخلي للعلاقات السائدة في المؤسسة ويوضح مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية والفرعية التي تقوم بمختلف الأعمال والأنشطة لتحقيق أهداف المؤسسة، كما يبين أشكال وأنواع الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المؤسسة، ومن أجل السير الحسن للمؤسسة تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام، بما يكفل استمرار النشاط وتبادل المعلومات، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

2-1- المديرية العامة: وتمثل المدير العام الذي يتحمل كل المسؤولية في تسيير وتوجيه الإدارة والإنتاج ويتمثل دوره فيما يلي:

✓ مراقبة ومتابعة التنفيذ؛

✓ ترأس الاجتماعات؛

✓ يمضي على الوثائق المهمة (الشيكات...).

2-2- الأمانة العامة: تشرف عليها السكرتيرة إذ تعتبر اليد اليمنى للمدير داخل المؤسسة ومن مواصفاتها:

✓ التذكير بمواعيد العمل؛

✓ كتابة وتسجيل المراسلات الصادرة والواردة.

2-3- مراقبة التسيير: تحتاج المؤسسة في مختلف أشكالها إلى رقابة داخلية تعرف باسم مراقب التسيير التي يتم من خلالها التأكد من صحة العمليات وتحقيق الأهداف واكتشاف مناطق الخلل ومعرفة أسبابها والعمل على حلها.

أ- الوقاية والأمن: تحرص على امن المؤسسة ومن بين مهامها:

✓ التأكد من هوية الزوار والمتعاملين مع المؤسسة؛

✓ توفير الاستقرار والهدوء بالمؤسسة؛

✓ حراسة ممتلكات المؤسسة.

2-4- مصلحة الموارد البشرية والوسائل العامة: تقوم هذه المصلحة بتطبيق النصوص القانونية المعمول بها على المستوى الوطني والخاصة بقانون العمل، كما تقوم بتنظيم عمل المصالح وتوفير الشروط الحسنة للعمال وتسيير شؤونهم، وتتكون هذه المصلحة من قسمين:

أ/ قسم المستخدمين: يعمل هذا القسم على تحديد سياسة إدارة الموارد البشرية وتسيير شؤون عَمال المؤسسة من ترقية وتوظيف وغيرها من المهام التي يمكن ذكر بعضها من خلال النقاط التالية:

✓ توظيف العمال وإعداد عقود عملهم وتعديلها؛

✓ دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف جميع المصالح؛

✓ متابعة ملفات تقاعد العمال وملفات الضمان الاجتماعي؛

✓ متابعة الغيابات؛

✓ مسك مختلف الدفاتر الخاصة بالعمال كدفاتر المنح العائلية، العطل السنوية، حوادث العمل... الخ؛

✓ متابعة أجور ورواتب العمال شهريا مع حفظ ملفاتهم.

ب/ قسم الوسائل العامة: يعمل هذا القسم على تسيير وسائل وتجهيزات المؤسسة والمحافظة عليها، وتتمثل عموما إبراز مهام هذه المصلحة في:

✓ تموين مصالح المؤسسة؛

✓ مراقبة معدات وآلات المؤسسة؛

✓ تسيير استهلاك الأدوات المكتبية وأدوات النظافة.

2-5- مصلحة المحاسبة والمالية: تقوم هذه المصلحة بجميع العمليات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ومعالجة البيانات المحاسبية لجميع الإيرادات والمصاريف وكل العمليات التي من شأنها التأثير على المركز المالي وتتكون هذه المصلحة من قسمين:

أ/ قسم المحاسبة: يقوم هذا القسم بالتقيد المحاسبي وإعداد القوائم المالية وغيرها من المهام والتي يمكن توضيح بعضها من خلال ما يلي:

✓ التسجيل المحاسبي لجميع العمليات المنفذة؛

✓ مراجعة جميع الوثائق والبيانات والأدلة والاحتفاظ بها؛

✓ إعداد جداول المراقبة البنكية؛

✓ إعداد القوائم المالية؛

✓ القيام بأعمال نهاية الدورة وإجراءات الجرد.

ب/ قسم المالية: يتكفل هذا القسم بالمتابعة اليومية لحركة النقود من دخول وخروج وذلك بالتنسيق مع المصلحة التجارية وتمثل مهامها فيما يلي:

✓ تسديد ثمن المشتريات.

✓ تحصيل الإيرادات.

✓ مراجعة كل الوثائق والأوراق الخاصة بحركة النقود.

2-6- مصلحة الإنتاج: هي عبارة عن عملية تقنية تتميز بفترة زمنية التي تتعلق بتحويل السلع والخدمات وحتى يتم الوصول إلى تحقيق الأهداف المتعلقة بإدارة الإنتاج والعمليات من جودة وتكلفة وفي الوقت المناسب.

أ/ مشرف إنتاج: هو يقوم بالإشراف على الإنتاج والإعداد من بداية تحويل المواد الأولية إلى خروج المنتج التام.

ب/ مسؤول قسم الكيمياء: يقوم بإعداد العينات ومراقبة المنتوجات والبحث عن كيفية انتاج منتج جديد باقل التكاليف وبالتالي معرفة ان كان هذا المنتج قابل للتسويق او غير قابل ومطابق للمواصفات او غير مطابق.

ج/ مكتب مهندس الصيانة: يقوم بكل انواع الصيانة واصلاح الاعطال في الاجهزة والآلات الخاصة بالإنتاج، كما تعتمد طريقة الصيانة الوقائية من خلال تقادي العطل قبل حدوثه.

د/ عمال متعددي المهام: يقومون بجميع المهام المسندة اليهم داخل ورشات الانتاج كالتعبئة والتغليف....الخ

2-7- المصلحة التجارية: تتمثل مهامها في تسيير الامور التجارية للمؤسسة كالتموين بالمواد الاولية ونقلها الى المراكب وكذلك تسويق المنتجات وبيعها في ضوء برامج التموين والنقل المسطرة ونظرا لكثرة المهام تنقسم الى عدة اقسام:

أ/ قسم المشتريات: توفير المواد الاحسن جودة والاقل تكلفة مثل المواد الاولية وغيرها لكي لا تتوقف المؤسسة عن الانتاج والتذبذب في العملية الانتاجية.

ب/ خلية الاعلام والاتصال ومتابعة الزبائن: تقوم هذه المصلحة بمتابعة الزبائن والبحث عن اسواق جديدة وزبائن جدد، واعلام ايضا الزبائن بمنتجات جديدة التي تنتجها المؤسسة.

ج/ مكلف بالتسويق وتطوير الانتاج: ايصال المنتجات للزبائن والعمل على تسويق المنتج لمختلف الاماكن، والعمل على تحسين مختلف المنتجات.

د/ مكلف بالبيع: يقوم ببيع المنتج وتسليمه للزبائن وتحصيل المبيعات.

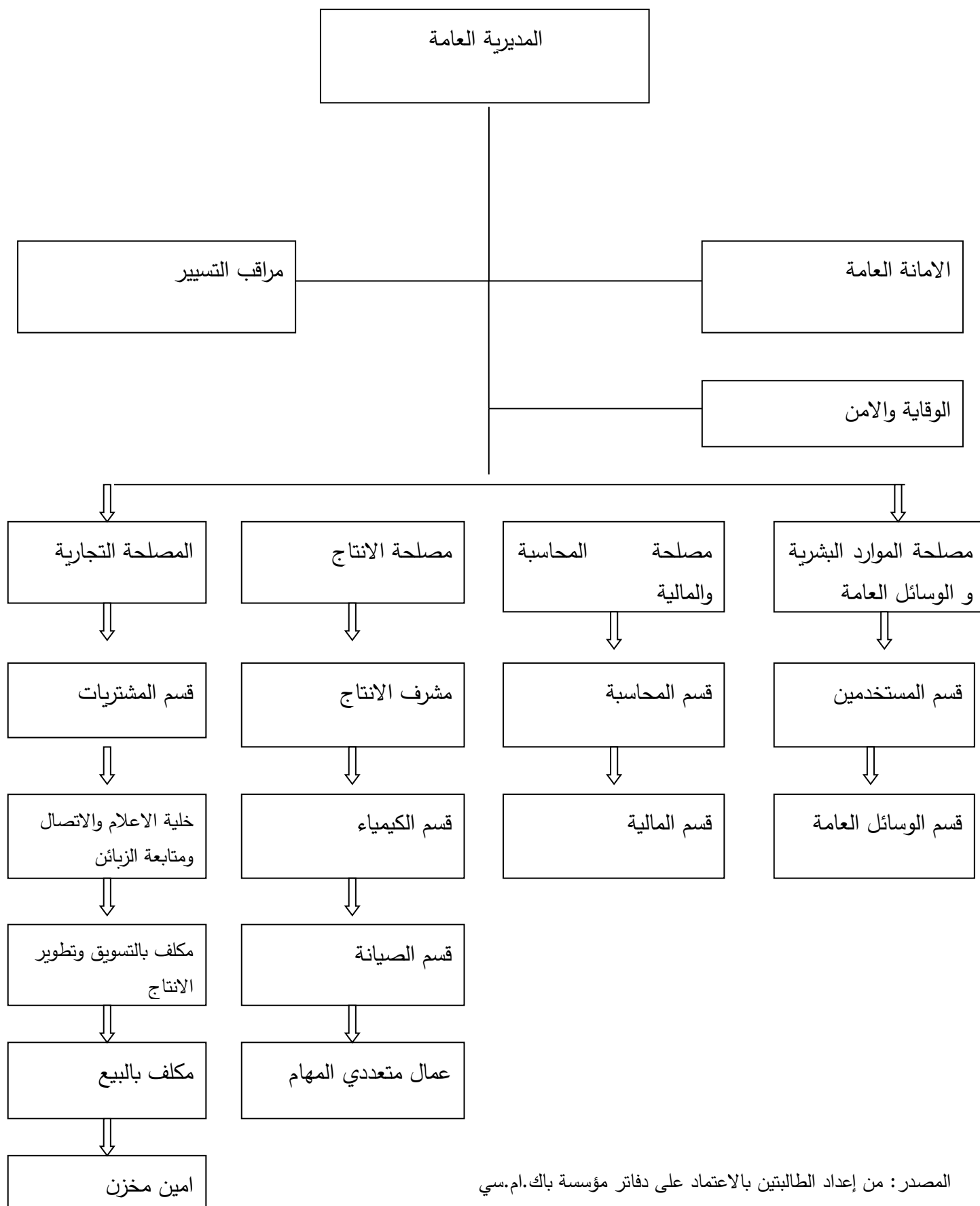
هـ/ امين المخزن:

✓ استلام المواد الاولية بغرض تخزينها؛

✓ تسليم المواد الاولية بغرض تصنيعها؛

✓ استلام منتجات تامة لغرض تخزينه.

الشكل رقم 2.3 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة باك.ام.سي



3- مهام وأهداف المؤسسة

3-1- مهام المؤسسة: وتتمثل فيما يلي:

- أ/ كسب وتحقيق الأرباح: يعد هذا الهدف وهذه المهمة من أهم المهام للمؤسسات التجارية وتعد من أول وأهم هدف يتم النظر فيه بل الإقدام على بدء المشروع التجاري.
- ب/ توسيع وتنمية رقعة المستثمرين في العمل التجاري: ويعد هذا الهدف من مهمة الهدف الثاني في المؤسسة التجارية فهو مهم لزيادة دخل المؤسسة بزيادة عدد المستثمرين فيها والمساهمين.
- ج/ تنظيم عملية التجديد التجاري: يعني تطوير المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة التجارية للمستهلك حيث أنها تطور منتجاتها بشكل مستمر.
- د/ ترويج المنتجات عالية الجودة: من أهم أهداف العمل التجاري أن يكون مفيد ونافع للمجتمع و/تقديم الأعمال والخدمات بشكل عادل ومباح: ويجب على المؤسسة ضمان جودة ومشروعية ما تقدمه للمستهلك.
- هـ/ التعامل الحسن مع الموظفين: ويتم هذا بتقديم الرواتب للعاملين.

3-2- أهداف المؤسسة

- ✓ تحقيق الاكتفاء الذاتي وتلبية حاجيات المواطنين من مواد التنظيف المتمثلة في سائل تنظيف الأواني، معطر الجو، ملمع الأرضيات...الخ؛
- ✓ توفير المواد الأولية الجيدة من أجل الوصول إلى منتجات عالية الجودة وبكميات وفيرة؛
- ✓ تحسين الوضع الاجتماعي للعمال وتحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- ✓ تحقيق الربح؛
- ✓ مضاعفة وتحسين قيمة الإنتاج الوطني.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة باك. ام. سي -ميلة-

سنتناول من خلال هذا المطلب إلى تقديم قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج لسنوات 2018، 2019، 2020.

1- تقديم ميزانية الأصول: سنقوم بعرض ميزانية الأصول لكل سنة في الجدول كما يلي:

1-1- ميزانية الأصول لسنة 2018 ولسنة 2019:

الجدول رقم (3-3): ميزانية الأصول لسنة 2018 و2019

2018	2019			
المبلغ صافي	المبلغ الصافي	الامتلاك	المبلغ الخام	الأصول
				الأصول الثابتة
454740,63	373362,49	168228,44	541590,93	التثبيات المعنوية
65729612,07	60919791,71	7255714,89	68175506,60	التثبيات المادية
352310,35	352310,35	-	352310,35	تثبيات مادية أخرى
-	-	-	-	تثبيات جاري انجازها
-	-	-	-	ضريبة
66536663,05	61645464,55	7423943,33	69069407,88	مجموع الأصول الثابتة
				الأصول الجارية
27166015,24	26625399,58	-	2662539,58	مخزونات
-	586413,75	-	586413,75	زبائن
7093502,62	6873237,49	-	6873237,49	مدينون آخرون
-	83,97	-	83,97	ضريبة
601803,49	571630,89	-	571630,89	استثمارات الأصول المالية
18628906,21	10877148,27	-	10877148,27	الآزينة
53490227,56	45533913,95	-	45533913,95	مجموع الأصول الجارية
12002698,61	107179378,50	7423943,33	114603321,83	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد طالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

1-2- ميزانية الأصول لسنة 2020

الجدول رقم (3-4): ميزانية الأصول لسنة 2020

الأصول	المبلغ الخام	الاهتلاك	المبلغ الصافي
الأصول الثابتة			
التثبيات المعنوية	562012,43	281226,54	280785,89
التثبيات المادية	68175506,60	12065553,25	56109971,35
الأراضي			
مباني			
معدات وأدوات			
تثبيات مادية أخرى	352310,35	-	352310,35
تثبيات جاري انجازها			
ضريبة			
مجموع الاصول الثابتة	69089829,38	12346761,79	56743067,59
الاصول الجارية			
المخزونات	19262188,78	1481387,05	17780801,73
زبائن	2345709,82	-	2345709,82
مدينون اخرون	4752863,22	-	4752863,22
الضريبة	200,74	-	200,74
استثمارات المالية	555409,28	-	555409,28
الخزينة	2513796,58	-	2513796,58
مجموع الاصول الجارية	29433168,42	1481387,05	27951781,37
مجموع الاصول	98522997,80	13828148,84	84694848,96

المصدر: من اعداد الطالبتان لسنة 2020 بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

1-3- تقديم ميزانية الخصوم: سيتم استعراض ميزانية الخصوم لكل سنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): ميزانية الخصوم لسنوات 2018.2019.2020

الخصوم	2018	2019	2020
الاموال الخاصة			
راس المال	25100000	25100000	25100000
راس المال الغير المطلوب	-	-	-
الاحتياطات			
فارق اعادة التقييم			
حسابات الادماج			
النتيجة الصافية	-9421814,69	-13967501,27	-12763291,41
الترحيل من جديد	-254345,57	-9676160,26	-23643661,53
مجموع الاموال الخاصة	15423839,74	-1456338,47	-11306952,94
الخصوم الغير جارية	-	-	-
الديون والقروض المماثلة	10000000	13000000	3000000
الضرائب المؤجلة	-	-	-
الديون الغير جارية اخرى	-	-	-
المؤونات والمنتوجات المعينة مسبقا	-	-	-
مجموع الخصوم الغير جارية	10000000	13000000	3000000
الخصوم الجارية	-	-	-
الموردون	200000,64	1235665,04	1492599,17

الضرائب	40758,49	27804,36	14282,62
الديون الاخرى	94362291,74	91459570,63	91494920,11
خزينة الخصوم	-	-	-
مجموع الخصوم الجارية	94603050,87	92723040,03	93001801,90
مجموع الخصوم	120026890,61	107179378,50	84694848,96

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.أم.سي لسنة 2018 و2019 و2020

2- تقديم جدول حساب النتائج: سنقوم بعرض جدول حساب النتائج لسنتي 2019 و2020 في الجدول التالي:

جدول رقم (3-6): حسابات النتائج لسنوات 2019 و2020

البيان	2019	2020
المبيعات	3712355,54	15233259,74
تغيرات المخزون	1741336,62	-5809060,42
إنتاج مثبت	-	-
إعانات الاستغلال	-	-
إنتاج السنة	5453692,16	9424199,32
مشتريات مستهلكة	4620022,94	4883280,88
خدمات خارجية	1183307,35	1040811,58
استهلاك السنة	5803330,29	5879092,46
القيمة المضافة للاستغلال	-349638,13	3545106,86
مصاريف المستخدمين	9757233,48	11901525,98
الضرائب والرسوم المماثلة	33761,31	48487,72
الفائض الإجمالي للاستغلال	-10140632,92	-8404906,84
الإيرادات الأخرى	1058270,05	1544909,11
مصاريف أخرى	-	31,37

6404205,51	4917696,90	الاهتلاكات وخسائر القيمة
-	-	استرجاع خسائر القيمة للمؤونات
-13264234,61	-14000059,77	النتيجة العملياتية
-13264234,61	-14000059,77	النتيجة العادية قبل الضرائب
10000	10000	الضريبة على النتائج
10969108,43	6511962,21	مجموع الإيرادات العادية
24243343,04	20522021,98	مجموع المصاريف العادية
-13274234,61	-14010059,77	نتيجة الأنشطة العادية
510943,20	42558,50	أنشطة غير عادية (دخل)
-	-	أنشطة غير العادية (نفقات)
510943,20	42558,50	النتيجة الغير العادية
-12763291,41	-13967501,27	نتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي لسنتي 2019 و2020

المطلب الثالث: تعديل القوائم المالية لسنتي 2019 و2020 والمقارنة بينهما لمؤسسة

باك.أم.سي

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعديل القوائم المالية لسنتي 2019 و2020 وذلك بعد ما قمنا بتوفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة من الديوان الوطني للإحصاء ONS، وتوفير مجموعة من القوائم المالية المراد تعديلها، وهذا باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة والتي تعتمد على الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلك.

1- تعديل القوائم المالية لسنة 2019

1-1- حساب مكاسب او خسائر القوة الشرائية لوحدة النقود: ولحساب ذلك نتبع الخطوات التالية:

أ/ حساب صافي النقدية في بداية الفترة: لحساب صافي النقدية في بداية الفترة 2019/1/1 سنستخدم على الميزانية الختامية لسنة 2018 وذلك بحساب الفرق بين مجموع الاصول النقدية والخصوم النقدية، والجدول التالي يوضح الاجراءات المتبعة:

الجدول رقم (3-7): العناصر النقدية في بداية الفترة لسنة 2019

البيان	الاصول النقدية	الخصوم النقدية	الرصيد
الزبائن	-	-	
الحسابات الدائنة	7093502,62	-	
الضرائب	-	-	
الخزينة	18628906,21	-	
القروض والديون		10000000	
المؤونات والمنتجات		200000,64	
الضرائب		40758,49	
مدينون اخرون		94362291,74	
المجموع	25722408,83	104603050,9	-78880642,07

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

-تتمثل الاصول النقدية في حسابات الزبائن، الضرائب، خزينة الأصول.

-والخصوم النقدية تتمثل في القروض والديون والمؤونات والمنتجات، الموردون، الضرائب، مدينون آخرون.

ب/ تعديل صافي العناصر النقدية أول فترة

بعد حساب صافي النقدية أول فترة سوف نقوم بتعديل هذا الحساب على أساس صافي القوة الشرائية لوحداث النقود في نهاية الفترة (ديسمبر 2019).

صافي النقود النقدية أول فترة المعدلة = صافي العناصر النقدية أول فترة * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2019 / متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك بين شهري جانفي وديسمبر).

الجدول رقم (3-8): حساب صافي العناصر النقدية المعدلة لبداية الفترة لسنة 2019

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة التاريخية المعدلة
صافي العناصر النقدية اول فترة	-78880642,07	218,25/219,4	-79298709,47

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

- متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك بين جانفي وديسمبر يساوي :

$$218,25 = 2 / (219,4 + 217,1)$$

ج/ تعديل جميع المقبوضات النقدية: الجدول التالي يوضح كيفية تعديل المقبوضات النقدية

الجدول رقم (3-9): حساب المقبوضات النقدية المعدلة في بداية الفترة لسنة 2019

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة التاريخية المعدلة
المبيعات	3712355,54	219,2/219,4	3715696,66
الايرادات الاخرى	1058270,05	219,2/219,4	1059222,49
استرجاع خسائر القيمة عن المؤونات	-	-	-
المجموع	4770625,59	-	4774919,15

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

- تم افتراض أن جميع المقبوضات النقدية قد حدثت على مدار السنة بصفة متكررة ومتساوية، لذلك تم تعديلها بالعلاقة التالية:

عنصر المقبوضات المعدلة = عنصر المقبوضات التاريخية * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2019 / متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك خلال السنة).

د/ تعديل المدفوعات النقدية

من المعلومات المقدمة من إدارة المؤسسة تبين أن الضرائب والرسوم المماثلة يتم تسديدها خلال شهر ماي من كل سنة وعليه يتم تعديل هذا العنصر بالعلاقة التالية:

الضرائب والرسوم المماثلة المعدلة = الضرائب والرسوم المماثلة بالقيمة التاريخية (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2019 / رقم القياسي لأسعار المستهلك في ماي)

أما باقي المدفوعات النقدية فقد تم افتراض أنها تتم خلال السنة بصفة متكررة ومتساوية، لذلك تم تعديلها بالعلاقة التالية:

عنصر المدفوعات النقدية = عنصر المدفوعات النقدية بالقيمة التاريخية (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2019 / متوسط الرقم القياسي خلال السنة).

الجدول رقم (3-10): حساب المدفوعات النقدية المعدلة في بداية الفترة لسنة 2019

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة التاريخية المعدلة
استهلاكات السنة	5803330,29	219,2/219,4	5808553,29
مصاريف المستخدمين	9757233,48	219,2/219,4	9766014,99
الضرائب والرسوم المماثلة	33761,31	222/219,4	33365,91
مصاريف أخرى			
المجموع	15594325,08		15607934,19

المصدر: من اعداد الطالبان باعتماد على دفاتر المؤسسة باك ام .سي

هـ/ حساب صافي العناصر النقدية اخر الفترة المعدلة 2019

وذلك بالعلاقة التالية:

صافي العناصر النقدية اخر الفترة المعدلة = صافي العناصر النقدية اول الفترة المعدلة + مجموع المقبوضات المعدلة - مجموع المدفوعات النقدية المعدلة.

والجدول التالي يوضح الطريقة:

الجدول رقم (3-11): حساب صافي العناصر النقدية اخر الفترة المعدلة 2019

البيان	المبالغ
صافي العناصر النقدية معدلة اول الفترة	79298709,47-
مجموع المقبوضات النقدية المعدلة	4774919,15
مجموع المدفوعات النقدية المعدلة	16507934,19
صافي العناصر النقدية المعدلة اخر الفترة	90131724,51

المصدر: إعداد الطالبتان باعتماد على جدول حساب صافي العناصر النقدية المعدلة لبداية الفترة 2019 و جدول حساب المقبوضات النقدية المعدلة في بداية الفترة و جدول حساب المدفوعات النقدية المعدلة في بداية الفترة

و/ حساب صافي العناصر النقدية اخر الفترة الفعلية

وذلك انطلاقا من الميزانية ختامية لسنة 2019 حيث لدينا:

الجدول رقم (3-12): حساب صافي العناصر النقدية الفعلية اخر الفترة 2019

البيان	الاصول النقدية	الخصوم النقدية	الرصيد
الزبائن	586413,75		
حسابات المدينة الاخرى	6873237,49		
الضرائب	83,97		
الخزينة	10877148,27		
قروض والديون المالية		13000000	
المؤونات والمنتجات		1235665,04	
الموردون		27804,36	
الضرائب		91459570,63	
الديون الاخرى			
المجموع	18336883,48	105723040	-87386156,52

المصدر: اعداد الطالبتان باعتماد على دفاتر المؤسسة ام باك سي

1-2- حساب مكاسب او خسائر القوة الشرائية

وذلك بحساب الفرق بين صافي العناصر النقدية اخر الفترة المعدلة وصافي العناصر النقدية اخر الفترة الفعلية (التاريخية) كالتالي:

الجدول رقم (3-12): حساب مكاسب او خسائر القوة الشرائية لسنة 2019

البيان	المبالغ
صافي البنود النقدية اخر الفترة المعدلة	-90131724,51
صافي البنود النقدية اخر الفترة الفعلية (التاريخية)	-87386156,52
الفرق	-2745567,99

المصدر: من اعداد الطالبان باعتماد على جدول حساب صافي العناصر النقدية المعدلة في اخر الفترة وجدول صافي العناصر النقدية الفعلية في اخر الفترة

بما ان الفرق بين صافي العناصر النقدية اخر الفترة المعدلة وصافي العناصر النقدية اخر الفترة الفعلية (التاريخية) سالب، فهذا يعني تحقيق مكاسب القوة الشرائية بمقدار 2745567,99-.

1-3- تعديل جدول حساب النتائج

من المعلومات المقدمة من إدارة المؤسسة تبين إن ضرائب والرسوم المماثلة يتم تسديدها خلال شهر ماي من كل سنة، وعليه يتم تعديل هذا العنصر بالعلاقة التالية:

الضرائب والرسوم المماثلة المعدلة= الضرائب والرسوم المماثلة بالقيمة التاريخية (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2019/الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ماي).

بما ان اهتلاك يتم اعتراف به في جدول حساب النتائج في اخر الفترة فهذا يعني ان قيمته لا تتأثر بالتضخم، وعليه لا يتم تعديله.

اما باقي المصاريف فقد تم افتراض انها تتم خلال السنة بصفة متكررة ومتساوية وبذلك تم تعديلها بالعلاقة التالية:

العنصر المصاريف المعدلة= العنصر المصاريف بالتكلفة التاريخية (رقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر/متوسط الرقم القياسي خلال السنة)

تم افتراض ان جميع الايرادات قد حدثت على مدار السنة بصفة متكررة ومتساوية لذلك تم تعديلها بالعلاقة التالية:

عنصر الإيرادات المعدلة = عنصر الإيرادات التاريخية (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2019/الرقم القياسي لأسعار المستهلك خلال السنة).

الجدول التالي يبين طريقة تعديل عناصر جدول حساب النتائج:

الجدول رقم (3-13): جدول حساب النتائج المعدل لسنة 2019

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
المبيعات	3712355,54	219,2/219,4	3715696,66
تغيرات المخزون	1741336,62	219,2/219,4	1742903,82
إنتاج المثبت	-	-	-
إعانات الاستغلال	-	-	-
إنتاج السنة	5453692,16	-	5458600,48
مشتريات مستهلكة	4620022,94	219,2/219,4	4624180,96
خدمات خارجية	1183307,29	219,2/219,4	1184372,33
استهلاك السنة	5803330,29	219,2/219,4	5808533,29
القيمة المضافة للاستغلال	-349638,13	-	-349952,81
مصاريف المستخدمين	9757233,48	219,2/219,4	9766136,06
الضرائب والرسوم المماثلة	33761,31	222/219,4	33365,91
الفائض الاجمالي للاستغلال	-10140632,92	-	-10149454,78
ايرادات اخرى	1058270,05	219,2/219,4	1059222,49
مصاريف اخرى	-	-	-
اهتلاكات وخسائر القيمة	4917696,90	-	4917696,90
استرجاع خسائر القيمة للمؤونات	-	-	-

النتيجة العملياتية	-14000059,77	-14007929,19
نتيجة العادية قبل الضرائب	-14000059,77	-14007929,19
ضريبة على النتيجة	10000	10000
مجموع الإيرادات العادية	6511962,21	6517822,97
مجموع المصاريف العادية	20522021,98	20535732,16
نتيجة أنشطة العادية	-14010059,77	-14017929,19
أنشطة غير عادية (الدخل)	42558,5	42558,5
الأنشطة الغير عادية (نفقات)	42558,50	42558,5
مكاسب القوة الشرائية		2745567,99
النتيجة الصافية للسنة المالية	-13967501,27	-11229802,7

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي، وجدول حساب صافي العناصر النقدية الفعلية

4-1- تعديل قائمة الميزانية

تبين أن المؤسسة قامت بإجراء عملية إعادة التقييم لمختلف أصولها لنهاية سنة 2017 وعليه سيتم تعديل مختلف العناصر انطلاقاً على هذا الأساس.

وسيتم حساب الأرباح المحتجزة التي تمثل متمماً حسابياً كما يلي:

الأرباح المحتجزة = مجموع الأصول المعدلة - مجموع الأصول الفعلية

المخزونات المعدلة = المخزونات التكلفة التاريخية * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك لسنة 2019/الرقم القياسي لأسعار المستهلك لجانفي 2019).

✓ تعديل ميزانية الأصول

الجدول التالي يبين كيفية تعديل عناصر ميزانية الأصول 2019

الجدول رقم (3-14): ميزانية الاصول المعدلة لسنة 2019

الاصول	التكلفة التاريخية	الاهتلاكات	التكلفة التاريخية الصافية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة	الاهتلاك المعدل	التكلفة التاريخية الصافية المعدلة
الاصول الثابتة							
الاصول ثابتة الغير ملموسة	541590,93	168228,44	373362,49	/219,4 208,6	569631,11	176983,25	392692,86
الاصول الثابتة الملموسة	68175506,60	7255714,89	60919791,71	/219,4 208,6	71705206,89	7631370,31	64073836,54
الات والمعدات							
مساهمات اخرى							
اوراق مالية اخرى	352310,35		352310,35	/219,4 208,6	370550,77		370550,77
ضريبة							
اجمالي الاصول الغير جارية	69069407,88	7423943,33	61645464,55		72645388,77	7808353,56	64837080,17
الاصول المتداولة							
المخزونات	266253999,58		266253999,58	/219,4 217,1	269074746,69		269074746,69
الزبائن	586413,75		586413,75	/219,4 219,4	586413,75		586413,75
مدينون اخرون	6873237,49		6873237,49	/219,4 219,4	6873237,49		6873237,49
ضرائب	83,97		83,97	/219,4 219,4	83,97		83,97
استثمارات اصول	571630,89		571630,89		571630,89		571630,89

							مالية
10877148,27		10877148,27	/219,4 219,4	10877148,27		10877148,27	خزينة الاصول
45533913,95		45533913,95		45533913,95		45533913,95	مجموع الاصول المتداولة
352820341,2 3	7808308,5 6	118461397,4		107179378,5 0	7423943,3 3	114603321,8 3	مجموع الاصول

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

✓ تعديل ميزانية الخصوم

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

الخصوم	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
الأموال الخاصة			
رأس المال			
راس المال الغير المطلوب	25100000		25100000
الأقساط والاحتياطات			
فارق إعادة التقييم			
النتيجة	-13967501,27		-13967501,27
الترحيل من جديد	-9676160,26		-9676160,26
الأرباح المحتجزة	-		245640962,73
مجموع الأموال الخاصة	1456338,74		247097301,2
الخصوم الغير جارية			
الديون والقروض المماثلة	13000000	219,4/219,4	13000000
الضرائب المؤجلة			
الديون الغير الجارية الأخرى			

			المؤونات والمنتجات المعاينة المسبقة
13000000		13000000	مجموع الخصوم الغير الجارية
			الخصوم الجارية
1235665,04	219,4/219,4	1235665,04	الموردون
27804,36	219,4/219,4	27804,36	الضرائب
91459570,63	219,4/219,4	91459570,63	الديون الأخرى
			خزينة الخصوم
92723040,03		92723040,03	مجموع الخصوم الجارية
352820341,23		98723040,03	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.أم.سي

2- تعديل القوائم المالية لسنة 2020

سنقوم بنفس الخطوات تعديل قوائم المالية لسنة 2019 كما يلي:

2-1- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقود

ولحساب ذلك نتبع الخطوات التالية:

أ/ حساب صافي العناصر النقدية في بداية الفترة

لحساب صافي النقدية في بداية الفترة 2020/1/1 سنعتمد على الميزانية الختامية لسنة 2019 التي تعد ميزانية افتتاحية لسنة 2020، وذلك عن طريق حساب الفرق بين مجموع الأصول النقدية والخصوم النقدية والجدول التالي يوضح الإجراءات المتبعة :

الجدول رقم (3-16): العناصر النقدية في بداية الفترة لسنة 2020

البيان	الأصول النقدية	الخصوم النقدية	الرصيد
الزبائن	586413,75		
حسابات المدينة الأخرى	6873237,49		
الضرائب	83,97		
الخزينة	10877148,27		
القروض والديون المالية		13000000	
المؤونات والمنتجات		1235665,04	
الموردون		27804,36	
الضرائب		9145950,63	
الديون الأخرى			
المجموع	18336883,47	23409420,03	-5072536,56

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي

ب/ تعديل صافي العناصر النقدية لأول فترة

بعد حساب صافي النقدية أول فترة، سنقوم بتعديل هذا الحساب على أساس القوة الشرائية لوحداث النقود في نهاية الفترة (ديسمبر 2020)، وذلك بالعلاقة التالية:

صافي العناصر النقدية لأول الفترة المعدلة = صافي العناصر النقدية لأول فترة * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2020 / متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك بين جانفي وديسمبر 2020).

متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك بين جانفي وديسمبر = $\frac{220,2 + 225,5}{2}$ بالتقريب

1,012

الجدول رقم (3-17): حساب صافي البنود النقدية المعدلة في بداية الفترة لسنة 2020

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة التاريخية المعدلة
صافي النقدية أول الفترة	5072536,56	222,8/225,5	-5132856,16

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول بنود نقدية في بداية الفترة لسنة 2020

ج/ تعديل جميع المقبوضات النقدية

لقد تم افتراض أن جميع المقبوضات النقدية قد حدثت على مدار السنة وبصفة متكررة ومتساوية، ولذلك تم تعديلها بالعلاقة التالية:

عنصر المقبوضات المعدلة = عنصر المقبوضات التاريخية * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2020 / متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك خلال نفس السنة).

والجدول التالي يبين كيفية تعديل هذه المقبوضات النقدية:

الجدول رقم (3-18): حساب المقبوضات النقدية لسنة 2020

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة التاريخية المعدلة
إنتاج السنة	9424199,32	223,77/225,5	9497059,24
الإيرادات الأخرى	1544909,11	223,77/225,5	1556853,04
استرجاع خسائر القيمة عن المؤونات	-	-	-
المجموع المقبوضات	10969108,43	-	11053912,28

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة باك.ام.سي

د/ تعديل المدفوعات النقدية لسنة 2020

توضيح حول كيفية تعديل المدفوعات النقدية:

من المعلومات المقدمة من إدارة المؤسسة، تبين أن الضرائب والرسوم المماثلة يتم تسديدها خلال شهر ماي من كل سنة . وعليه يتم تعديل هذا العنصر بالعلاقة التالية:

الضرائب والرسوم المماثلة المعدلة = الضرائب والرسوم المماثلة بالقيمة التاريخية * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2020/ رقم القياسي لأسعار المستهلك لشهر ماي).

أما باقي المدفوعات النقدية فقد تم افتراض أنها تتم من خلال السنة وبصفة متكررة ومتساوية، وبذلك تم تعديلها بالعلاقة التالية:

عنصر المدفوعات النقدية = عنصر المدفوعات النقدية بالقيمة التاريخية * (الرقم القياسي لأسعار المستهلك في ديسمبر 2020/الرقم القياسي خلال السنة).

والجدول التالي يبين كيفية تعديل المدفوعات النقدية

الجدول رقم (3-19): حساب مدفوعات النقدية لسنة 2020

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة التاريخية المعدلة
استهلاك السنة	5879092,46	223,77/225,55	5924412,24
مصاريف المستخدمين	11901525,98	223,77/225,55	11993270,51
الضرائب والرسوم	48487,72	225,6/225,5	48466,23
مصاريف أخرى	31,37	223,77/225,55	31,61
مجموع المدفوعات النقدية	17829137,53	-	-17966180,59

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة باك.ام.سي

هـ/ حساب صافي العناصر النقدية لآخر الفترة المعدلة

ويحسب ذلك بالعلاقة التالية:

صافي العناصر النقدية لآخر الفترة المعدلة = صافي العناصر النقدية لأول فترة + مجموع المقبوضات النقدية المعدلة - مجموع المدفوعات النقدية المعدلة

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (3-20): صافي العناصر النقدية المعدلة لأخر الفترة لسنة 2020

البيان	المبالغ
صافي العناصر النقدية اول الفترة المعدلة	-5132856,16
مجموع المقبوضات النقدية المعدلة	11053912,28
مجموع المدفوعات النقدية المعدلة	-17966180,59
صافي العناصر النقدية المعدلة اخر الفترة	-1779412,15

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على جدول صافي البنود النقدية وجدول المقبوضات وعلى جدول المدفوعات

و/ حساب صافي العناصر النقدية اخر الفترة الفعلية (التاريخية).

وذلك انطلاقا من الميزانية الختامية 2020 حيث لدينا:

الجدول رقم (3-21): حساب صافي البنود النقدية الفعلية آخر فترة لسنة 2020

البيان	الأصول النقدية	الخصوم النقدية	الرصيد
الزبائن	2345709,82		
الحسابات المدينة الأخرى	4752863,22		
الضرائب	200,74		
الخزينة	2513796,58		
القروض والديون		3000000	
المؤونات والمنتجات		-	
الموردون		1492599,17	
الضرائب		-	
الديون الأخرى		91494920,11	
المجموع	9612570,36	95897519,28	-86374948,92

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة باك.أم.سي

هـ/ حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية

ويتم حساب ذلك عن طريق الفرق بين صافي العناصر النقدية آخر الفترة المعدلة و صافي العناصر النقدية آخر الفترة الفعلية (التاريخية).

الجدول رقم (3-22): حساب صافي العناصر النقدية المعدلة لآخر الفترة لسنة 2020

البيان	المبالغ
صافي العناصر النقدية آخر الفترة المعدلة	-1779412,15
صافي العناصر النقدية آخر الفترة الفعلية (التاريخية)	-86374948,92
الفرق	84595536,77

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على جدول صافي العناصر النقدية آخر الفترة المعدلة و جدول صافي العناصر النقدية لآخر الفترة الفعلية (التاريخية)

بما أن الفرق بين صافي العناصر النقدية آخر الفترة المعدلة و صافي العناصر النقدية آخر الفترة الفعلية (تاريخية) موجب، فهذا يعني تحقيق خسارة في القوة الشرائية.

2-2- تعديل جدول حساب النتائج

يتم تعديل جدول حساب النتائج بنفس الطريقة التي تمت في السنة السابقة والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (3-23): جدول حسابات النتائج المعدل لسنة 2020

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
المبيعات	15233259,74	223,77/225,5	15351030,39
تغيرات المخزون	-5809060,42	223,77/225,5	-5853971,15
الإنتاج المثبت	-	-	-
إعانات الاستغلال	-	-	-
إنتاج السنة	9424199,32	223,77/225,5	9497059,24
مشتريات المستهلك	4838280,88	223,77/225,5	4875686,36
خدمات خارجية	1040811,58	223,77/225,5	1048858,25

5924544,62	223,77/225,5	5879092,46	استهلاك السنة
3572514,62		3545106,86	القيمة المضافة للاستغلال
11993538,49	223,77/225,5	11901525,98	مصاريف المستخدمين
48466,23	225,6/225,5	48487,72	الضرائب والرسوم المماثلة
-8469490,1	-	8404906,84	فائض الاجمالي للاستغلال
1556853,03	223,77/225,5	1544909,11	الايرادات الاخرى
31,61	223,77/225,5	31,37	مصاريف اخرى
6404205,51	-	6404205,51	الاهتلاكات وخسائر القيمة
-	-	-	استرجاع خسائر القيمة للمؤونات
-13316842,58	-	-13264234,61	النتيجة العماليقية
-13316842,58	-	-13264234,61	النتيجة العادية قبل الضرائب
10000	-	10000	الضريبة على النتيجة
11053912,27	-	10969108,43	مجموع الايرادات العادية
24380786,46	-	24243343,04	مجموع المصاريف العادية
-13326842,58	-	-13274234,61	نتيجة الأنشطة العادية

510943,20	-	510943,20	الأنشطة الغير عادية (الدخل)
-	-	-	الأنشطة الغير العادية (النفقات)
510943,20		510943,20	النتيجة الغير عادية
84595536,77		0	خسائر القوة الشرائية
-97411436,15		-12763291,41	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.ام.سي وجدول مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.

3-2 تعديل قائمة الميزانية

✓ تعديل ميزانية الاصول

سيتم اتباع نفس خطوات المتبعة في تعديل السنة السابقة والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (3-24): ميزانية الاصول المعدلة لسنة 2020

الأصول	التكلفة التاريخية	الاهتلاكات	التكلفة التاريخية الصافية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة	الاهتلاك المعدل	التكلفة التاريخية الصافية
الأصول الثابتة	562012,43	281226,54	280785,89	/225,5 208,6	607544,13	304010,47	303534,12
الأصول التشبيات الغير ملموسة	68175506,6 0	12065535,2 5	56109971,3 5	/225,5 208,6	73698833,84	13043040,2 6	60655793,5 7
الأصول التشبيات الملموسة	-	-	-	-	-	-	-
آلات ومعدات							
أوراق مالية أخرى	352310,35		352310,35	/225,5 208,6	380853,23	-	380853,23

61340180.9 2	13347050.7 3	74687231.2		56743067.5 9	12346761.6 9	69089829.3 8	إجمالي الأصول الغير جارية
-	-	-	-	-	-	-	الأصول المتداولة
18208768.3 4	1517042.59	19725810.94	/225.5 220.2	17780801.7 3	1481387.01	19262188.7 8	المخزونات
2345709.82	-	2345709.82	/225.5 225.5	2345709.82	-	2345709.82	الزبائن
4752863.22	-	4752863.22	/225.5 225.5	4752863.22	-	4752863.22	المدينون الآخرون
200.74	-	200.74	/225.5 225.5	200.74	-	200.74	الضرائب
558409.28	-	558409.28	/225.5 225.5	558409.28	-	558409.28	استثمارات الأصول المالية
2513796.58	-	2513796.58	/225.5 225.5	2513796.58	-	2513796.58	الخزينة الأصول
28379747.9 8	1517042.59	29896790.58	-	27951781.3 7	1481387.05	29433168.4 2	مجموع الاصول المتداولة
89719928.9	14864093.3 2	104584021.7 8	-	84694848.9 6	13828148.8 4	98522997.8 0	مجموع الاصول

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة بأك.ام.سي

✓ تعديل ميزانية الخصوم

جدول رقم (3-25): ميزانية الخصوم المعدلة لسنة 2020

الخصوم	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة التاريخية المعدلة
الأموال الخاصة	25100000		25100000
رأس المال الغير المطلوب			
الأقساط والاحتياطات			
الفارق وإعادة التقييم			
النتيجة	-12763291,41		-12763291,41
الترحيل من جديد	-23643661,53		-23643661,53
الأرباح المحتجزة			5025079,94
مجموع الأموال الخاصة	-11306952,94		-6281873
الخصوم الغير الجارية			
الديون والقروض المماثلة	3000000	225,5/225,5	3000000
الضرائب المؤجلة			
الديون الغير جارية الأخرى			
المؤونات و المنتوجات المعايينة مسبقا			
مجموع الخصوم الغير جارية	3000000		3000000
الخصوم الجارية			
الموردون	1492599,17	225,5/225,5	1492599,17
الضرائب	14282,62	225,5/225,5	14282,62
الديون الأخرى	91494920,11	225,5/225,5	91494920,11
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية	93001801,90		93001801,90
مجموع الخصوم	84694948,96		89719928,9

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر مؤسسة باك.أم.سي

المطلب الثالث: التحليل والمقارنة بين نتائج القوائم المالية المعدلة بالتكلفة التاريخية لسنتي

2019 و 2020

يتم من خلال هذا المطلب تحليل نتائج المتحصل عليها من استخدام التكلفة التاريخية المعدلة كأساس للقياس المحاسبي للقوائم المالية لسنتي 2019 و 2020 على التوالي:

1- تحليل نتائج 2019

الجدول رقم (3-26): التغير في عناصر جدول حساب النتائج لسنة 2019 باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	التغير في عناصر جدول حساب النتائج
مجموع الإيرادات	6511962,21	6517822,97	5860,76
مجموع المصاريف	20522021,98	20535732,16	13710,18
مكاسب القوة الشرائية	0	2745567,99	2745567,99
نتيجة السنة المالية	-13967501,27	-11229802,07	2737698,57

المصدر : من اعداد الطالبتان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة بأك.ام.سي والقوائم المعدلة

ونلاحظ من الجدول اعلاه ان نتيجة السنة المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة ظهرت بمبلغ (11229802,07-) بعد ما كانت بالتكلفة التاريخية بمبلغ (13967501,27-). على الرغم من زيادة المصاريف بمبلغ (13710,18) في حين الزيادة في الإيرادات كانت بمبلغ (5860,76) لان المؤسسة حققت مكاسب في القوة الشرائية بمبلغ (2745567,99)، ويمكن القول انه في هذه الحالة كان التضخم مفيدا للمؤسسة اذا ساهما في تخفيض خسارتها بمبلغ (2737698,57).

جدول رقم (3-27): التغير في عناصر الميزانية لسنة 2019 باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	التغير في عناصر الميزانية
الاصول الثابتة	61645464,55	64837080,17	3191615,62
الاهتلاكات	7423943,33	7808353,56	384410,23
المخزون	266253999,58	269074746,69	2820747,11
حقوق الملكية	1456338,47	247097301,2	245640962,73

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة بأك.ام.سي والقوائم المعدلة

يوضح الجدول التغير في عناصر الميزانية واعتمادا على البيانات المعروضة فيه يمكن ملاحظة مايلي:

✓ ارتفاع قيمة الأصول الثابتة المعدلة عن قيمتها التاريخية، وزيادة مخصصات الاهتلاك المعدل بصفة مستمرة عن الاهتلاك التاريخي، وهذه الزيادة تمثل مقدار النقص في مخصصات الاهتلاك التاريخي خلال فترة حياة المؤسسة الاصول القابلة للاهلاك وبذلك تكون مخصصات الاهتلاك وفق التكلفة التاريخية وفي ضل ظروف التضخم منخفضة.

✓ ارتفاع قيمة المخزونات المعدلة عن قيمتها التاريخية هذه الزيادة تقدر مقدار النقص في قيمة المخزونات التاريخية، وبالتالي الابتعاد القيمة السوقية للمخزون عن التكلفة التاريخية له ما يعني خلق صعوبات كبيرة بإعادة تجديده في فترات التضخم وبالتالي انخفاض كميته المادية ومن ثم امكانية حدوث خسائر مادية مهمة تلحق بالمؤسسة.

✓ ارتفاع في قيمة الحقوق الملكية للتكلفة التاريخية المعدلة عن قيمته بالتكلفة التاريخية، وهذه الزيادة تعبر عن مقدار نقص في حقوق الملكية نتيجة للتضخم وانخفاض القوة الشرائية لوحدات النقود، وبالتالي عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال لفترات التضخم.

2. تحليل نتائج 2020

تتمثل نتائج استخدام التكلفة التاريخية المعدلة كأساس لقياس المحاسبي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-28): التغير في عناصر جدول حساب النتائج لسنة 2020 باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	التغير في عناصر جدول حساب النتائج
مجموع الايرادات	10969108,43	11053912,27	84803,84
مجموع المصاريف	24243343,04	24380786,46	137443,42
خسائر القوة الشرائية	0	-8495536,77	-8495536,77
نتيجة السنة المالية	-9424199,32	-97411436,15	-87987236,83

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة والقوائم المعدلة

نلاحظ أن نتيجة السنة المالية ظهرت بمبلغ (15,97411436-) بالتكلفة التاريخية المعدلة بعدما كانت بالتكلفة التاريخية بالمبلغ (32,9424199-)، وهذا راجع لأثر التضخم على عناصر جدول حساب النتائج إذ

يلاحظ زيادة في المصاريف بمبلغ (137443,42)، في حين أن الزيادة في الإيرادات كانت بمبلغ (84803,84)، بالإضافة إلى تحمل المؤسسة لخسائر في القوة الشرائية مما أدى إلى تخفيض النتيجة الصافية، وهذا الانخفاض في نتيجة السنة المالية يمثل مقدار الزيادة في نتيجة السنة بالتكلفة التاريخية. وبالتالي ظهور ارباح صورية للمؤسسة بمقدار (87987236,83) مما يؤدي إلى توزيع ارباح غير حقيقية وعدم المحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال.

الجدول رقم (3-29): التغير في الميزانية باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2020

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية المعدلة	التغير في عناصر الميزانية
الاصول الثابتة	56743067,59	61340180,92	4597113,23
الاهتلاكات	12346761,69	13347050,73	1000289,04
المخزون	17780801,73	18208768,34	1053420,44
حقوق الملكية	-11306952,94	-6281873	5025079,94

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على دفاتر المؤسسة وجدول القوائم المالية

-يوضح الجدول ارتفاع في قيمة الاصول الثابتة المعدلة عن قيمتها التاريخية، وزيادة مخصصات الاهتلاك المعدل بصفة مستمرة عن الاهتلاك التاريخي، وهذه الزيادة تمثل مقدار النقص في مخصصات الاهتلاك التاريخي خلال فترة حياة المؤسسة للأصول القابلة للاهلاك، وبذلك تكون مخصصات الاهتلاك وفق التكلفة التاريخية وفي ظل ظروف ارتفاع مستوى العام للأسعار منخفضة ولا تكفي بالقيام بعملية استبدال الاصول والحفاظ على القدرة الانتاجية للمؤسسة.

-ارتفاع قيمة المخزونات المعدلة عن قيمتها التاريخية وهذه الزيادة تمثل مقدار نقص في قيمة المخزونات التاريخية، وبالتالي ابتعاد القيمة السوقية للمخزون عن التكلفة التاريخية له، وهذا يخلق عدة صعوبات منها اعادة تجديده في فترات التضخم، وبالتالي انخفاض كميته المادية وهذا ما قد يؤدي إلى حدوث خسارة مالية للمؤسسة.

-ارتفاع في قيمة حقوق الملكية وفق القيمة التاريخية المعدلة عن قيمتها بالتكلفة التاريخية وهذه الزيادة تمثل مقدار نقص بالحقوق الملكية، وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقود وبالتالي عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على نفس القوة الشرائية بوجود التضخم.

3. المقارنة بين نتائج 2019 و2020

الجدول رقم (3-30) : المقارنة بين عناصر جدول حساب النتائج في سنة 2019 وسنة 2020

البيان	2019	2020
مجموع الإيرادات	6517822,97	110533912,27
مجموع المصروفات	20535732,16	24380786,46
مكاسب او خسائر القوة الشرائية	2745567,99	-8495536,77
نتيجة السنة المالية	-11229802,07	-97411436,15

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (3-25) و (3-24)

نلاحظ من الجدول اعلاه ان نتيجة السنة المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة لسنة 2020 والتي ظهرت بمبلغ (97411436,15 -) منخفضة عن نتيجة السنة المالية لسنة 2019 (11229802,07 -)، بينما اظهرت القوائم المالية الغير المعدلة ان نتيجة السنة المالية لسنة 2020 اكبر من نتيجة السنة المالية 2019 وهذا ما يدل على ان المؤسسة لم تأخذ بعين الاعتبار حالة التضخم في اعداد قوائمها مما ادى الى اعطاء نتائج مضللة لمستخدميها .

الجدول رقم (3-31): المقارنة بين نتائج الميزانية لسنة 2019 و2020

البيان	2019	2020
الاصول الثابتة	64857080,17	61340180,92
الاهتلاكات	7808353,56	12347050,73
المخزون	269074746,69	18208768,34
حقوق الملكية	247097301,2	-6281873

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على جدول (3-26) و جدول (3-28)

يوضح الجدول ان الاصول الثابتة انخفضت بقيمة (3496899,25) حيث كانت في سنة 2019 بمبلغ (64857080,17) بينما كانت في سنة 2020 بمبلغ (61340180,92)، وهذا يدل على ارتفاع قيمة الاهتلاكات في سنة 2020 ، بينما حقوق الملكية انخفضت لسنة 2020 وهذا ما يدل على ان انخفاض القوة الشرائية في وحدة النقود، وهذا يدل على عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على القوة الشرائية لسنة 2019 وهذا لوجود التضخم.

المبحث الثالث: الانتقادات الموجهة للطريقة المعتمد عليها في التعديل

تسعى اغلب المؤسسات الاقتصادية للمحافظة على ثبات القوة الشرائية للقيم النقدية المعروضة في القوائم المالية، لهذا ظهرت عدة محاولات في مهنة المحاسبة للوصول للقوة الشرائية الموحدة للنقود عن طريق تعديل القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة وفق الارقام القياسية و التي لم تعطي نتائج تمثل الواقع لهذا تم التطرق الى القيمة العادلة كأسلوب بديل للتكلفة التاريخية المعدلة التي ربما تكون نتائجها اكثر دقة .

المطلب الأول: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية المعدلة

لقد وجهت العديد من الانتقادات للتكلفة التاريخية المعدلة نذكر أهمها فيما يلي:¹

1- يمكن تعريف التكلفة التاريخية بأنها تعني إثبات تكلفة العنصر عند اقتنائه أو تحمله، ولهذا فهي تعكس بشكل صحيح قيمة العناصر في لحظة الاعتراف الأولى بكونها القيمة العادلة في تلك اللحظة، مع صرف النظر عن أي تغيرات في تلك العناصر وما يجب الانتباه له أن نقطة الانطلاق في التعديل لعكس اثر التضخم هي التكلفة التاريخية وبرغم من انه أساس القياس الوحيد الذي يتمتع بالقبول العام.

2- ان التكلفة التاريخية المعدلة تعتبر المفهوم النظري لتعديل التكلفة التاريخية بالأرقام القياسي، ولا ينظر اليها كأساس قياس يتمتع بالقبول العام، ولم يتم ادراجه ضمن الادبيات المحاسبية كذلك، لذلك فهو اساس قياس اجتهادي نظري لم يتم تحقيقه واقعيا الا في ضوء الجهود الرامية لعكس اثر التضخم، ومعنى ذلك انه تؤخذ التكلفة التاريخية ويتم تعديلها اجتهاديا عن طريق اساليب إحصائية.

3- يتم احتساب التكلفة التاريخية المعدلة وفقا لأرقام قياسية لكل من المصروفات والإيرادات في جدول حساب النتائج حسب الرقم القياسي السائد بتاريخ الاعتراف بالإيرادات او المصروفات وتجاوزا يتم استخدام رقم قياسي يمثل المتوسط خلال السنة، ولكن قد يختلف ذلك عن الرقم السائد في تاريخ الاعتراف بالإيراد او المصروف، علاوة على الاهمية النسبية المختلفة بحجم الايراد او المصروف.

4- كذلك لا يتم احتساب التكلفة التاريخية المعدلة للأرباح المحتجزة، وينظر اليها على انها المتمم بين جانبي قائمة الميزانية ، والسؤال الذي يطرح نفسه لماذا لم يتم التعامل مع الارباح المحتجزة كقيمة تراكمية تخص اكثر من سنة كما تم التعامل مع مجمع الاهتلاك للأصول غير المتداولة.

5- ان الاصول القابلة للاهلاك تتحول جزئيا وسنوياً الى مصروف الاهتلاك، ولكن يتم تعديل الاصل حسب الرقم القياسي السائد في تاريخ حيازته والذي يكون اكثر من رقم قياسي حسب تاريخ

¹/ وادي رقية، مرجع سبق ذكره، ص316-318

حيازة الاصل، وكذلك مصروف الاهتلاك فيتم تعديله وفق الرقم القياسي السائد بتاريخ الاعتراف به وربما يتضمن مزيجا من الارقام القياسية حسب تاريخ حيازة الاصل ذات العلاقة، وكذلك الامر بالنسبة لمجمع الاهتلاك.

6- يزيد استخدام التكلفة التاريخية المعدلة في الفجوة بين وجهتي النظر المحاسبي والاقتصادي عن القياس كونها مستندة الى التكلفة التاريخية وذلك لان الاقتصاديين يرون في تبني مفهوم التكلفة التاريخية افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود، وهو افتراض منفي لواقع الاسعار انخفاضاً وارتفاعاً، لذلك فالقوائم المالية اذا ما تم النظر اليها، فإنها تحتوي ارقاما مختلفة عن القوة الشرائية سواء كان ذلك على مستوى العناصر المختلفة او على مستوى ذات العنصر.¹

المطلب الثاني: مزايا القيمة العادلة كأساس قياس بديل لمحاسبة التضخم

تتميز القيمة العادلة بمزايا تجعلها اساس افضل من التكلفة التاريخية المعدلة لعكس التضخم في القوائم المالية وهي:²

1. لا تتعامل القيمة العادلة مع تقسيم عناصر القوائم المالية إلى عناصر نقدية وغير نقدية، ولكن القيمة العادلة للعناصر كاملة يتم تحديدها وفقا لواقعها وما تساويه في تاريخ القياس.
2. يتم إثبات الإيرادات بقيمتها العادلة أما المصروفات فحسب شروط الاعتراف به.
3. وفق مفهوم القيمة العادلة، يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر إعادة التقييم بالقيمة العادلة بقائمة الدخل او قائمة الدخل الشامل او قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وبالتالي يتم التخلص من الانتقادات في كيفية تعديل الارباح المحتجزة.
4. ينبغي ان يحقق مفهوم القيمة العادلة تجانس القوة الشرائية بين قيم العناصر المعروضة في القوائم المالية، وبمعنى اكثر وضوحا عرض عناصر القوائم المالية بالقوة الشرائية السائدة عند اعداد هذه القوائم، او عرض عناصر القوائم في تاريخ الابلاغ (تاريخ اعداد القوائم المالية) على اعتبار ان هذا التاريخ هو تاريخ القياس.
5. ان القيمة العادلة لا تعني القيمة السوقية وبذلك ينتفي الاعتماد فقط على اسعار سوقية سائدة لعناصر القوائم المالية في السوق، بل يعتبر هذا فقط اسلوب قياس من بين الاساليب المتاحة للقيمة العادلة.
6. عندما تم طرح مفهوم القيمة العادلة، فكان الهدف منها الوصول الى قياس عنصر معين بقيمة يعتقد انها عادلة، والعدالة امر نسبي وحتما لا يعني المساواة.

¹ وادي رقية، مرجع سبق ذكره ص 325

² وادي رقية، مرجع سبق ذكره، ص 326-328

7. تعتبر القيمة العادلة اساس قياس معترف به في المعايير المحاسبية الدولية والامريكية والبريطانية، وتطرق له الادبيات المحاسبية وكذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري.

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لمؤسسة باك.أم.سي ميلة وذلك بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة على مختلف قوائمها المالية.

في حين ان هذه المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم لأصولها، مما جعل من هذه القوائم لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ويظهر جليا ان استعمال التكلفة التاريخية المعدلة لوحدة النقد الثابتة في التعديل لم يشمل جميع عناصر الميزانية حيث توجد استثمارات بليغة الاهمية في سيرورة النشاط التشغيلي للمؤسسة ولكنها محاسبيا مهتلكة القيمة ويعتبر هذا من اهم القيود في نظام القياس المحاسبي القائم على اساس التكلفة التاريخية التقليدية، كما اننا نلاحظ عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لم تتمكن من معالجة هذه الحالة التي تعاني منها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عامة كانت او خاصة والتي تؤثر سلبا على تصوير الوضعية المالية الحقيقية لها، ولهذا تم التطرق الى بديل اخر وهو القيمة العادلة التي ربما تخرج نتائج اكثر دقة.

خاتمة

خاتمة:

التضخم ظاهرة اقتصادية عرفها الانسان منذ عهود قديمة وبالرغم من الحدة التي ظهر بها قبل الحرب العالمية الثانية وبعدها وما خلفه من اثار مدمرة على اقتصاديات العالم، ورغم التطور الذي عرفه الفكر المالي لاسيما في ميدان المحاسبة والادارة المالية، لا تزال هذه الظاهرة تشكل هاجسا على الحكومات ورجال الاقتصاد وحتى المفكرين، لا نه حتى اليوم لم يتم التوصل الى حلول دائمة تساهم في استقرار الوضع الاقتصادي خصوصا بعد ان تبين ان للتضخم تأثير على عناصر القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا من خلال قيام هذه الأخيرة بقياس النشاط وعرضها للنتيجة حيث تكون هذه النتيجة مضللة في ظل تطبيق النموذج التقليدي القائم على التكلفة التاريخية، هذا الأخير يعتريه قصورا واضحا في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار، ويتجلى هذا القصور من خلال عدم ملائمة وموثوقية البيانات المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي، وكون التضخم واقع لا يمكن التملص منه، صار من الضروري اعتماد إحدى طرق أو بدائل القياس المحاسبي في ظل الظروف التضخمية، إذ تساعد هذه البدائل على تقليل من حدة اثار ه على البيانات المالية، كالتكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الارقام القياسية العامة، أو التكلفة الجارية التي تعتمد على الأرقام القياسية الخاصة، بالإضافة الى القيمة العادلة في ظل توفر اسواق مالية نشطة، اذ انه بموجب هذه الطرق يتم تعديل عناصر القوائم المالية على اساس القوة الشرائية للنقود في اطار ما يعرف بمحاسبة التضخم ما يجعل القوائم المالية الجديدة اكثر صدقا وملائمة للوضع الاقتصادي، ما يساهم في تمكين المؤسسة على التصدي لآثار التضخم والاستمرار في اداء مزاوله انشطتها.

1- اختبار الفرضيات

الفرضية الاولى: ولقد نصت على انه (لا يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على مصداقية وموثوقية البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية) تم اختبار الفرضية من خلال دراستنا حيث تم التوصل إلى ان التغير في مستوى العامل لأسعار من اهم المشاكل التي اهتم بها الاقتصاديون ويأخذ التغير شكلين، الشكل الاول يتمثل في انخفاض المستوى العام للأسعار الذي يصاحبه ارتفاع في القوة الشرائية للنقود وهو ما يعرف بالانكماش الاقتصادي، والثاني يتمثل في ارتفاع المستوى العام للأسعار الذي يصاحبه انخفاض في القوة الشرائية للنقود، وهذا ما يعرف بالتضخم الاقتصادي ويلاحظ ان العلاقة بين التغير في القوة الشرائية للنقود علاقة عكسية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن البيانات المعروضة في القوائم المالية تتخذ من النقود وحدة للقياس، وبالتالي عدم أخذ بعين الاعتبار هذا التغير في قيمة الوحدات النقدية الاصلية يؤدي الى قياس غير سليم للربح الدوري، كما يجعل الارقام المحاسبية بعيدة عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، وعدم قدرتها على الوفاء باحتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية من المعلومات، وهذا ما تم ملاحظته عند تعديل القوائم المالية لمؤسسة أم سي باك.

و بناءا على ذلك نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على مصداقية وموثوقية البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية.

الفرضية الثانية: والتي نصت على انه (لا تعبر القوائم المالية التي يتم اعدادها باستخدام اساس التكلفة التاريخية بعدالة ومصادقية على الميزانية ونتيجة الاعمال عند وجود التضخم)، وبالتطبيق على قوائم مؤسسة باك ام.سي، وعند الرجوع إلى مكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر غير النقدية نجد أن هناك فروق بين المعلومات المفصح عنها في القوائم المعدة وفق التكلفة التاريخية وتلك المعلومات المفصح عنها في ظل تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية، وهذا ما لاحظناه عند تعديل كلا من الميزانية وجدول حسابات النتائج، إذ تعتبر المعلومات المعدة وفق وحدة النقد الثابتة أكثر تعبيراً عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من تلك المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية.

وبناءا على ذلك تقبل الفرضية لا تعبر القوائم المالية التي يتم اعدادها باستخدام اساس التكلفة التاريخية بعدالة ومصادقية على الميزانية ونتيجة الاعمال عند وجود التضخم.

الفرضية الثالثة: ولقد نصت على ان (لا تأخذ مؤسسة باك ام سي اثر التضخم بعين الاعتبار عند اعداد قوائمها المالية)، وتم اختبار هذه الفرضية من خلال الدراسة الميدانية حيث نلاحظ انه بالرغم من وجود تضخم في الاقتصاد الجزائري حتى ولو كانت نسبه منخفضة نوعا ولكن هذه النسب لا يستهان بها إذ أنها تؤثر على القوة الشرائية سلبا وهذا بدوره يؤثر على عناصر القوائم المالية التي تتخذ النقود وحدة قياس، إلا أن المؤسسات الجزائرية أبقت على استخدام التكلفة التاريخية ولم تقم أيضا بالإفصاح عن أثر التضخم في القوائم المالية، والدليل على ذلك من خلال اطلاعنا على القوائم الأساسية لمؤسسة أم سي باك لم نجد ولو إشارة عن التضخم هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا توجد قوائم إضافية تفصح فيها عن مثل هذه الحالات الخاصة مثل التضخم.

وبناءا على ذلك تقبل الفرضية لا تأخذ مؤسسة باك ام سي اثر التضخم بعين الاعتبار عند اعداد قوائمها المالية

الفرضية الرابعة: والتي نصت على أن (لا يمكن استخدام نموذج القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة المبنية على الأرقام القياسية العامة في استبعاد آثار التضخم على بيانات القوائم المالية) وتم اختبار هذه الفرضية من خلال ما تم استنتاجه من دراستنا، حيث نلاحظ أن التكلفة التاريخية المعدلة تعتبر مفهوم نظري لتعديل التكلفة التاريخية للأرقام القياسية، ولا ينظر إليها كأساس قياس يتمتع بالقبول العام، ولم يتم إدراجه ضمن أدبيات المحاسبية لذا فهو أساس قياس اجتهادي نظري لم يتم تطبيقه واقعا إلا في ضوء الجهود الرامية لعكس اثر التضخم.

وبناءا على ذلك تقبل الفرضية لا يمكن استخدام نموذج القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية المعدلة المبنية على الأرقام القياسية العامة في استبعاد آثار التضخم على بيانات القوائم المالية.

الفرضية الخامسة: والتي نصت على أن (لا يوجد فرق بين القوائم المالية المعدة وفق النموذج التقليدي والقوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وفق النموذج المقترح (التكلفة التاريخية المعدلة)) وتم اختبار هذه الفرضية من خلال الدراسة الميدانية على قوائم مؤسسة باك.ام.سي، حيث نلاحظ أنه يوجد فرق كبير بين نتائج الموجودة في القوائم المالية بالقيمة التاريخية والنتائج المتحصل عليها بعد تعديلها بالتكلفة التاريخية المعدلة فمثلا في سنة 2020 نتيجة السنة المالية كانت (41،12763291-) وبعد التعديل أصبحت نتيجة السنة المالية (15،97411436-) إذا يوجد فرق بين القوائم المالية المعدة وفق النموذج التقليدي والقوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وفق التكلفة التاريخية المعدلة.

وبناء على ذلك نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة يوجد فرق بين القوائم المالية المعدة وفق النموذج التقليدي والقوائم المالية المعالجة من آثار التضخم وفق النموذج المقترح (التكلفة التاريخية المعدلة).

2- نتائج الدراسة

مكننا الدراسة النظرية والدراسة الميدانية لهذا الموضوع للنتائج التالية:

- ✓ إن للتضخم آثار وخيمة عن القوائم المالية وهذا ما يؤدي إلى تضليل مستخدميها وإعطاء نتائج لا تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة.
- ✓ القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة الجزائرية باستخدام التكلفة التاريخية لا تعبر بمصادقية عن المركز المالي للمؤسسة عن وجود التضخم.
- ✓ بالرغم من وجود تضخم في الاقتصاد الجزائري إلا أنه لا يصل إلى تضخم جامح أو نشط حسب ما نص عليه المعيار الدولي 29.
- ✓ عدم وجود افصاحات في القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة تتعلق بالتضخم، سواء نسب التضخم السنوية أو التراكمية أو مدى تأثيرها على العناصر غير النقدية أو أي معلوما أخرى؛
- ✓ يمكن اعتماد بدائل القياس المحاسبي لتقليل من حدة التضخم ولإزالة آثار قيود القياس المحاسبي الناجمة عنه، منها التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية العامة.
- ✓ اقتضت التكلفة التاريخية المعدلة على إعادة تقييم الأصول الثابتة، وهي الأكثر تأثرا بالتغير في الأسعار، ولم تتطرق لباقي عناصر القوائم المالية، لذلك يمكن اعتبارها بمثابة حل جزئي لمشكلة التضخم.
- ✓ الأرقام القياسية للأسعار العامة المنشورة من قبل الديوان الوطني للإحصائيات في الجزائر تتسم بعدم الشفافية والموضوعية، إذ أنها لا تعكس الأرقام الحقيقية في السوق، كما أن يتم حسابها انطلاقا من مجموعة من السلع والخدمات لا تغطي كافة السلع والخدمات الموجودة على كافة الاقتصاد الوطني.

- ✓ تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على عناصر الميزانية بين ان هناك ارتفاع في التكلفة التاريخية المعدلة للأصول الثابتة والمخزونات والاهتلاكات وحقوق الملكية عن تكلفتها التاريخية.
- ✓ استخدام التكلفة التاريخية المعدلة يزيد في الفجوة بين وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية عن القياس كونها مستندة الى التكلفة التاريخية ، وذلك يرون الاقتصاديين في تبني مفهوم التكلفة التاريخية افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود وهو افتراض منفي بواقع الاسعار ارتفاعا وانخفاضاً.
- ✓ يمكن ان تكون التكلفة العادلة التي تعتمد على الارقام القياسية الخاصة البديل الافضل لا نها تعطي نتائج اكثر دقة من التكلفة التاريخية المعدلة.
- ✓ القيمة العادلة هي القيمة التي يتم بموجبها تبادل اصل او تسوية التزام بين اطراف الراغبة في المعاملة اجريت في ظل السوق العادية وهو مفهوم يعارض التكلفة التاريخية.

3- التوصيات

- ✓ ضرورة الأخذ بعين الاعتبار البعد المحاسبي لظاهرة التضخم، وعدم الاستمرار في تجاهل تأثيرها على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.
- ✓ وجوب تقديم افصاحات اضافية تتعلق بالتضخم وأثره على عناصر القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بالعناصر غير النقدية كالتبittات لأنها الأكثر تأثراً بالتضخم.
- ✓ ضرورة اعداد نموذج لمحاسبة التضخم مبني على القيمة العادلة بدلا من النموذج المبني على الأرقام القياسية، لأن القيمة العادلة هي الأقرب للواقع وتعطي نتائج أكثر دقة.
- ✓ ضرورة إعادة النظر في برامج التعليم والتكوين في المجال المحاسبي، بحيث تشمل على برامج خاصة بمادة محاسبة التضخم، لتمكن الطلبة والمحاسبين اتقان المبادئ والطرق المحاسبية في ظل الظروف التضخمية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

اولا: المراجع باللغة العربية

✓ الكتب

1. احمد محمد عادل عبد العزيز-الفائدة والتضخم(بين النظرية والواقع)-دار التعليم الجامعي، مصر، 2015
2. خالد جمال الجعارات-المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية- دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017
3. خليفي عيسى-التغيرات في قيمة النقود الاثار والعلاج في الاقتصاد الاسلامي-دار النفائس للنشر والتوزيع، الاردن، 2011
4. سعود جايد العامري-المحاسبة الدولية -دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010
5. عبد الحسين الريني-الارقام القياسية -دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، 2012
6. محمد عمر طيباري وآخرون-مبادئ المحاسبة المالية -الجزء الاول، اثراء للنشر والتوزيع، الاردن، 2009
7. محمد مطر-التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية-دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية ، عمان، 2007
8. محمد مطر-التاصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية في مجالات القياس العرض والافصاح- دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، 2008
9. محمود السيد الناعي-اسس المحاسبة التاصيل والاطار التطبيقي-المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008
10. هادي رضا الصفار-مبادئ المحاسبة المالية-دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان، 2009
11. وضاح نجيب رجب-التضخم والكساد-دار النفائس للنشر والتوزيع، الاردن 2011

✓ الاطروحات

12. احمد حسن عبد الرحمان محمد-القياس والافصاح المحاسبي واهميتها في جودة المعلومات-دراسة حالة بنك، فيصل الاسلامي وبنك التنمية الصناعية، العلوم التكنولوجية، جامعة السودان، 2016
13. اسيا لعروسي-التاثير القياس المحاسبي على الافصاح في القوائم المالية في حالة التضخم-مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2013، 2014

14. بن فرح زوينة-المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية والنظرية وتحديات التطبيق-اطروحة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، فرحات عباس، سطيف، 2014
 15. تامر بسام جابر الاغا-اهمية القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- قدمت هذه الدراسة استكمالاً لماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2013
 16. رشيدة حسيب-معدل التضخم في الجزائر بين النظري والواقع-مذكرة نيل شهادة المستر الاكاديمي ، العلوم الاقتصادية، جامعة ام البواقي، 2015-2016
 17. طبيب اسامة-اثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الافصاح والتقييم في المؤسسات الاقتصادية- اطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2018، 2019
 18. عباس الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار النشر، ذات السلاسل ، الطبعة الاولى، الكويت 1990،
 19. فريد زعرات-معالجة القوائم المالية من اثار التضخم وفقا لمعايير المحاسبة الدولية-جامعة سعد حلب، حلب، 2009
 20. مدحت فوزي عليان وادي-اثر التضخم على الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية-قدمت هذه الدراسة لنس ماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية غزة، 2006
 21. مرابط سعد-التوقع بمعدل التضخم الاساسي في الجزائر-اطروحة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018
 22. وادي رقية-اهمية الافصاح عن المعلومات الاضافية والخاصة بالتضخم على القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2،
 23. وادي رقية-دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم-اطروحة الدكتوراه، جامعة قسنطينة، 2018-2019
- ✓ المجالات والملتقيات
24. ابراهيم خليل حيدر السعدي-مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الاصول-مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العدد 21، جامعة فيلادلفيا، الاردن، 2009
 25. ادبوب سارة-تشخيص واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2000-2019 -مجلة الارتقاء للبحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2021
 26. الامام احمد يوسف محمد-اثر التضخم على مدى كفاءة القوائم المالية للمؤسسات الحكومية، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة ام درمان الاهلية، السودان، المجلد 7، الاصدار 11،

27. بارقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، العدد 8، 2008
28. بريري محمد امين-القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصاد-الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، العدد 19 ، جانفي 2018
29. بوخالفة سميرة-تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي -مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، العدد 14، 2015
30. هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق نظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، العدد 2، 2016

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

31. Bemard Raffoumier, **les normes comptables IAS /IFRS**, 2édition, Marie-pierre Mairesse, Robert Obert, Comptabilité approfondie, 3édition, Dunod, par economica, paris, 2005.
32. Pascal Barneto, Norme IAS/IFRS "Application Aux Etats Financiers", 2ème édition, Dunod, , Paris, 2006
33. Campell. Norman. R , Foundations of science. Dover publication. carrington A.S. and battersby G.B . Accounting An information system white comb. And tombs company. Neuzaland. 1975 is, 2011.
34. Jean-François des robert, François Méchain, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004.

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم 1: الميزانية

الميزانية: اصول

بتاريخ.....

الاصول	ملاحظة	اجمالي	الاهتلاك والمؤنات	الصافي	ن-1
الاصول الغير جارية فارق الاقتناء تشييتات غير مادية تشييتات مادية اراضي مباني تشييتات مالية اخرى تشييتات جاري انجازها تشييتات مالية سندات موضوعة موضع المعادلة مساهمات اخرى وديون مماثلة مرتبطة بها سندات اخرى مثبتة قروض واصول اخرى غير جارية ضرائب مؤجلة عن الاصول					
مجموع الاصول الغير جارية					
اصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ ديون دائنة ومستخدمات مماثلة الزبائن					

					المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها الأصول الموظفة وغيرها من الأصول الجارية الخبزينة
					مجموع الأصول الجارية
					مجموع العام للأصول

الميزانية: خصوم

بتاريخ.....

الخصوم	ملاحظة	ن	ن-1
رؤوس الاموال الخاصة راس المال الصادر راس المال غير المطلوب علاوات واحتياطات فارق اعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة الصافية الترحيل من جديد			
المجموع			
الخصوم الغير جارية قروض وديون المالية الضرائب المؤجلة ديون مدينة واخرى غير جارية مؤونات ومنتجات غير ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم الغير جارية			
الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة ضرائب			

			ديون مدينة اخرى خزينة
			مجموع الخصوم الجارية
			مجموع العام للخصوم

والشكل التالي يبين محتوى عناصر الميزانية

الميزانية بتاريخ.....

الاصول	ن الاجمالي	ن الاهتلاكات / الارصدة
الاصول الغير جارية		
فارق الاقتناء	207	2807-2907
تثبيات غير مادية	20 باستثناء 207	290-2807 باستثناء 280
تثبيات مادية	22/21 باستثناء 222	2907 باستثناء
تثبيات مالية اخرى	23	292-29-282-281
تثبيات جاري انجازها		293
تثبيات مالية	26-265 باستثناء 269-265	
سندات موضوعة موضع المعادلة	273-272-271	
مساهمات اخرى وديون مماثلة مرتبطة بها	276/275/297	
سندات اخرى مثبتة		
قروض واصول اخرى غير جارية		
مجموع الاصول الغير جارية		
اصول جارية		
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	30-31-32-33-34-35-36-38-37	39

491	41 باستثناء 419 409 مدين (44-43- 42 باستثناء من 444 الى 489، 448-486-46- 45) 444-445-446 50 (خلج 509) 519 وغيرها من 59 المدينين 51/12/53/54	ديون دائنة ومستخدمات مماثلة الزبائن المدينون الاخرون الضرائب وما شابهها الاصول الموضفة وغيرها من الاصول الجارية الخزينة
		مجموع الاصول الجارية
		مجموع العام للاصول

الميزانية بتاريخ.....

الخصوم	ن
رؤوس الاموال الخاصة	108-101
راس المال الصادر	109
راس المال غير المطلوب	106-104
علاوات واحتياطات	105
فارق اعادة التقييم	107
فارق المعادلة	12
نتيجة الصافية	11
الترحيل من جديد	
المجموع	
الخصوم الغير جارية	
قروض وديون المالية	17-16
الضرائب المؤجلة	155-143
ديون مدينة واخرى غير جارية	229
مؤونات ومنتوجات غير ثابتة مسبقا	15(خارج 155) 132-131
مجموع الخصوم الغير جارية	
الخصوم الجارية	
الموردون والحسابات الملحقه	40 باستثناء 409
ضرائب	حسابات دائنة 447-445-444
ديون مدينة اخرى	419-509 دائن(44-43-42 باستثناء 444 الى 447)
خزينة	519 وغيرها من الديون 52-51
مجموع الخصوم الجارية	
مجموع العام للخصوم	

الملحق رقم 2 : جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)

البيان	الملاحظة	ن	ن-1
رقم الاعمال تغيرات المخزون انتاج مثبت اعانات الاستغلال			
1- انتاج السنة المالية			
مشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للسنة (1-2)			
مصاريف المستخدمين الضرائب والرسوم المماثلة			
4- فائج الاجمالي للاستغلال			
منتجات العملياتية الاخرى الاعباء العملياتية الاخرى مخصصات الاهتلاك استرجاع خسائر القيمة			
5- النتيجة العمالية			
منتجات مالية الاعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العمالية قبل			

			الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات حول النتائج العادية)
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع اعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر الغير عادية- المنتجات العناصر الغير عادية- الابعاء
			9- النتيجة الغير عادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
			11- النتيجة الصافية للمجمع الدمج
			منها حصة ذوي الاقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا يستعمل الا في تقديم القوائم المالية المدمجة

الملحق رقم 3: الأرقام القياسية لأسعار المستهلك

البيان	الرقم القياسي لسنة 2017	الرقم القياسي لسنة 2019	الرقم القياسي لسنة 2020	الرقم القياسي لسنة 2021
جانفي	204,5	217,1	220,2	228,6
فيفري	205	216,4	220	230,2
مارس	206,1	217,2	222,4	233
أفريل	207	218,3	223,4	236,2
ماي	205,8	222	225,6	237,3
جوان	205,8	218,9	225,4	234,7
جويلية	204	216,9	221,7	237
أوت	206,7	219,1	221,7	239,3
سبتمبر	209,3	221,9	224,6	245,2
أكتوبر	210,7	222,3	228,3	247,9
نوفمبر	209,3	221,1	226,5	248
ديسمبر	208,6	219,4	225,5	245,2

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء ONS

الملحق رقم 4: القوائم المالية لمؤسسة BAC MC

SARL PAC MC			
Adresse : Zone Industrielle CHERRAK BENZEKRI - MILA			
Activité : Fabrications des Produits Cosmétique et Détergents			
Article d'imposition : 43012026035			
Identifiant fiscal : 001643019007838			
BILAN			
Exercice clos le : 31/12/2020			
PASSIF	NOTE	Exe : 2020	Exe : 2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		25 100 000,00	25 100 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-12 763 291,41	-13 967 501,27
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-23 643 661,53	-9 676 160,26
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-11 306 952,94	1 456 338,47
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		3 000 000,00	13 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		3 000 000,00	13 000 000,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 492 599,17	1 235 665,04
Impôts		14 282,62	27 804,36
Autres dettes		91 494 920,11	91 459 570,63
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		93 001 801,90	92 723 040,03
TOTAL GENERAL PASSIF		84 694 848,96	107 179 378,50

SARL PAC MC

Adresse : Zone Industrielle CHERRAK BENZEKRI - MILA

Activité : Fabrications des Produits Cosmétique et Détergents

Article d'imposition : 43012026035

Identifiant fiscal : 001643019007838

**COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)****Période du : 01/01/2020 au : 31/12/2020**

	NOTE	Exe : 2020	Exe : 2019
Ventes et produits annexes		15 233 259,74	3 712 355,54
Variation stocks produits finis et en cours		-5 809 060,42	1 741 336,62
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		9 424 199,32	5 453 692,16
Achats consommés		4 838 280,88	4 620 022,94
Services extérieurs et autres consommations		1 040 811,58	1 183 307,35
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		5 879 092,46	5 803 330,29
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		3 545 106,86	-349 638,13
Charges de personnel		11 901 525,98	9 757 233,48
Impôts, taxes et versements assimilés		48 487,72	33 761,31
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-8 404 906,84	-10 140 632,92
Autres produits opérationnels		1 544 909,11	1 058 270,05
Autres charges opérationnelles		31,37	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		6 404 205,51	4 917 696,90
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-13 264 234,61	-14 000 059,77
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-13 264 234,61	-14 000 059,77
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		10 000,00	10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 969 108,43	6 511 962,21
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		24 243 343,04	20 522 021,98
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-13 274 234,61	-14 010 059,77
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		510 943,20	42 558,50
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		510 943,20	42 558,50
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-12 763 291,41	-13 967 501,27

SARL PAC MC

Adresse : Zone Industrielle CHERRAK BENZEKRI - MILA

Activité : Fabrications des Produits Cosmétique et Détergents

Article d'imposition : 43012026035

Identifiant fiscal : 001643019007838

BILAN**Exercice clos le : 31/12/2019**

ACTIF	N	Exe : 2019			Exe : 2018
		Brut	Amort-Prov	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		541 590,93	168 228,44	373 362,49	454 740,63
Immobilisations corporelles		68 175 506,60	7 255 714,89	60 919 791,71	65 729 612,07
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachée					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		352 310,35		352 310,35	352 310,35
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		69 069 407,88	7 423 943,33	61 645 464,55	66 536 663,05
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		26 625 399,58		26 625 399,58	27 166 015,24
Créances et emplois assimilés					
Clients		586 413,75		586 413,75	
Autres débiteurs		6 873 237,49		6 873 237,49	7 093 502,62
Impôts et assimilés		83,97		83,97	
Autres créances et emplois assimilés		571 630,89		571 630,89	601 803,49
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour					
Trésorerie		10 877 148,27		10 877 148,27	18 628 906,21
TOTAL ACTIF COURANT		45 533 913,95	0,00	45 533 913,95	53 490 227,56
TOTAL GENERAL ACTIF		114 603 321,83	7 423 943,33	107 179 378,50	120 026 890,61

SARL PAC MC

Adresse : Zone Industrielle CHERRAK BENZEKRI - MILA
 Activité : Fabrications des Produits Cosmétique et Détergents
 Article d'imposition : 43012026035
 Identifiant fiscal : 001643019007838

BILAN**Exercice clos le : 31/12/2019**

PASSIF	NOTE	Exe : 2019	Exe : 2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		25 100 000,00	25 100 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-13 967 501,27	-9 421 814,69
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-9 676 160,26	-254 345,57
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 456 338,47	15 423 839,74
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		13 000 000,00	10 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		13 000 000,00	10 000 000,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 235 665,04	200 000,64
Impôts		27 804,36	40 758,49
Autres dettes		91 459 570,63	94 362 291,74
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		92 723 040,03	94 603 050,87
TOTAL GENERAL PASSIF		107 179 378,50	120 026 890,61

SARL PAC MC

Adresse : Zone Industrielle CHERRAK BENZEKRI - MILA

Activité : Fabrications des Produits Cosmétique et Détergents

Article d'imposition : 43012026035

Identifiant fiscal : 001643019007838

**COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)****Période du : 01/01/2019 au : 31/12/2019**

	NOTE	Exe : 2019	Exe : 2018
Ventes et produits annexes		3 712 355,54	2 407 728,60
Variation stocks produits finis et en cours		1 741 336,62	6 519 434,52
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 453 692,16	8 927 163,12
Achats consommés		4 620 022,94	9 305 302,42
Services extérieurs et autres consommations		1 183 307,35	2 138 412,72
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		5 803 330,29	11 443 715,14
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		-349 638,13	-2 516 552,02
Charges de personnel		9 757 233,48	3 512 906,32
Impôts, taxes et versements assimilés		33 761,31	24 935,08
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-10 140 632,92	-6 054 393,42
Autres produits opérationnels		1 058 270,05	
Autres charges opérationnelles			31 350,55
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		4 917 696,90	2 506 246,43
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-14 000 059,77	-8 591 990,40
Produits financiers			16 000,00
Charges financières			875 776,97
VI - RESULTAT FINANCIER			-859 776,97
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-14 000 059,77	-9 451 767,37
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		10 000,00	10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 511 962,21	8 943 163,12
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		20 522 021,98	18 404 930,49
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-14 010 059,77	-9 461 767,37
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		42 558,50	39 952,68
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		42 558,50	39 952,68
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-13 967 501,27	-9 421 814,69

SARL PAC MC

Adresse : Zone Industrielle CHERRAK BENZEKRI - MILA

Activité : Fabrications des Produits Cosmétique et Détergents

Article d'imposition : 43012026035

Identifiant fiscal : 001643019007838

BILAN

Exercice clos le : 31/12/2020

ACTIF	N	Exe : 2020		Exe : 2019	
		Brut	Amort-Prov	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		562 012,43	281 226,54	280 785,89	373 362,49
Immobilisations corporelles		68 175 506,60	12 065 535,25	56 109 971,35	60 919 791,71
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachée					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		352 310,35		352 310,35	352 310,35
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		69 089 829,38	12 346 761,79	56 743 067,59	61 645 464,55
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		19 262 188,78	1 481 387,05	17 780 801,73	26 625 399,58
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 345 709,82		2 345 709,82	586 413,75
Autres débiteurs		4 752 863,22		4 752 863,22	6 873 237,49
Impôts et assimilés		200,74		200,74	83,97
Autres créances et emplois assimilés		558 409,28		558 409,28	571 630,89
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour					
Trésorerie		2 513 796,58		2 513 796,58	10 877 148,27
TOTAL ACTIF COURANT		29 433 168,42	1 481 387,05	27 951 781,37	45 533 913,95
TOTAL GENERAL ACTIF		98 522 997,80	13 828 148,84	84 694 848,96	107 179 378,50