

المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي

الأستاذ: بن يخلف كمال / أستاذ مساعد (أ) جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس

الدكتور: زعباط عبد الحميد / أستاذ التعليم العالي - جامعة الجزائر (3)

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي، ولذلك تم تقييم أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية والأساليب المحاسبة البديلة للتكلفة التاريخية (التكلفة التاريخية المعدلة، التكلفة الجارية، التكلفة الجارية المعدلة)، ثم بعد ذلك تمت المفاضلة بين هذه البدائل في ضوء أولاً معياري القياس المحاسبي والمتمثلة في أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت، ثانياً معياري الإفصاح عن المعلومات المالية والمتمثلة هي الأخرى في الموثوقية والملاءمة لاتخاذ القرارات.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن أسلوب التكلفة الجارية المعدلة يعتبر من أفضل البدائل المحاسبية المعالجة لأثر التضخم بالقوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن هذا الأسلوب يعترف أولاً بأول بجميع أنواع التغيرات في مستويات الأسعار عند حدوثها، وذلك بتقديمه معلومات عن أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية والناجمة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار، وكذلك أرباح وخسائر حيازة البنود غير النقدية الناجمة عن التغيرات في المستويات الخاصة للأسعار، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك تعارض في خاصيتي ملاءمة وموثوقية معلومات التي تقدمها القوائم المالية، حيث أن درجة إحداهما قد يكون على حساب الأخرى، فإعداد القوائم المالية بالتكلفة الجارية يعد أكثر ملاءمة من القوائم المالية المعدة بالتكلفة التاريخية والعكس بالعكس بالنسبة للموثوقية، ومن هنا يترتب على معدي القوائم المالية إجراء نوع من المبادلة بينهما، إذ لا يمكن قبول المعلومات المحاسبية في ظل غياب أحد هاتين الخاصيتين تماماً.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، بدائل القياس المحاسبي، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، الملاءمة والموثوقية، القوائم المالية، محاسبة التضخم.

Résumé

Cette étude porte sur les méthodes d'évaluation comptables adéquates dans le contexte d'une économie d'inflation, aussi une évaluation est faite entre la méthode de la comptabilité au coût historique et les méthodes comptables alternatives au coût historique (le coût historique ajusté , le coût actuel, le coût actuel ajusté).

Le choix entre ces différentes alternatives c'est fait à la lumière , d'une part , du critère d'estimation représenté par les erreurs de l'unité de mesure et les erreurs de synchronisation, et d'autre part , du critère de communication au tiers d'une information financière fiable et pertinente pour la prise de décision.

L'étude aboutit à la conclusion que la méthode du coût actuel ajusté est l'un des meilleurs traitements des alternatives comptables de l'impact de l'inflation sur les états financiers, en raison du fait que cette méthode intègre au fur et à mesure toutes les variations des niveaux des prix dès leurs apparitions, et que la présentation de l'information sur l'impact positif ou négatif du pouvoir d'achat des éléments monétaires résultant de l'évolution du niveau général des prix, ainsi que les gains et les pertes sur l'acquisition d'éléments hors trésorerie résultant de changements dans

les niveaux particuliers des prix. Comme l'étude a fait état également d'un conflit dans deux éléments : la pertinence et la fiabilité de l'information présentée dans les états financiers, puisque le degré de l'un ce fait au détriment de l'autre. Les états financiers établis selon le coût actuel sont plus appropriées que les états financiers établis au coût historique et vice versa pour la fiabilité. Il revient aux préparateurs des états financiers de combinées les deux car on ne peut pas accepter des informations comptables en l'absence totale de l'une ou de l'autre de ces caractéristiques.

Mots clés: estimation comptable, alternatives des estimations comptables, les caractéristiques qualitatives des informations financières, la pertinence et la fiabilité, les états financiers, la comptabilité de l'inflation.

مقدمة:

يؤدي الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار إلى انخفاض القوة الشرائية للوحدة النقدية وتطلق على هذه الظاهرة بالتضخم، ومن المعروف أن للتضخم آثاراً سلبية على كل من وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي، فالقياس المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية، يقوم على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس وهي النقد، وبقي هذا الافتراض قائماً ومقبولاً على اعتبار أنه ليس هناك أي تغير في قيمة تلك الوحدة، إلا أن هذا الافتراض أصبح موضع شك ونقد في الفترات التي شهدت زيادة كبيرة وسريعة في مستويات الأسعار.

كما أن آثار التضخم الاقتصادي من الناحية المحاسبية لا تقتصر على القياس المحاسبي فقط، بل له آثار أخرى، حيث أن المعلومات المحاسبية التي لا تعكس أثر التضخم تضعف من القدرة التنبؤية لهذه المعلومات، الأمر الذي يفضي إلى أن تقل درجة الملاءمة في هذه المعلومات، كما تتأثر أيضاً درجة الثقة في المعلومات المحاسبية، ومرد ذلك أن هذه الأخيرة لا تعكس أثر التضخم ولا تعبر بأمانة عن قيم الموجودات والأحداث التي تمثلها تمثيلاً دقيقاً.

إشكالية البحث:

تعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية لما لها من درجة موثوقية عالية أكثر من أي أساس آخر للقياس، ومع تزايد الموجات التضخمية في الاقتصاد العالمي زادت حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات مفيدة وملائمة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم أكثر من التكلفة التاريخية، فأصبح من الضروري التوجه إلى ملاءمة المعلومات التي توفرها المحاسبة أكثر من مدى موثوقيتها، لذا تم التوجه إلى بدائل القياس المحاسبي الأخرى بدلاً من التكلفة التاريخية.*

وعلى ضوء ما استعرضنا، يمكننا بلورة إشكالية هذا المقال بطرح السؤال الآتي:

ما هي أفضل الأساليب المحاسبية تحقيقاً لخصائص القياس والإفصاح المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي؟

* البديل هو حل أو قرار مقترح من بين حلول وقرارات أخرى مقترحة قصد المقارنة والتحليل، ليتم اختيار واحد منها ليصبح الحل أو القرار الأخير، للمزيد أنظر، مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 163.

أهداف البحث:

بالإضافة للإجابة على إشكالية المقال، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

1. استعراض مختلف أساليب القياس المحاسبي المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية لعلاج آثار التضخم الاقتصادي على القوائم المالية وتقييمها من خلال إبراز النقص والإيجابيات التي يحتويها كل نموذج؛
2. إبراز أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة بالتكلفة التاريخية والأساليب المحاسبية البديلة لها.
3. المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي وفقاً لمعايير الخلو من أخطاء المحاسبة (أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت) ومعايير الإفصاح عن المعلومات المالية (الموثوقية والملاءمة).

إطار البحث:

من العرض السريع السابق لأهداف البحث ومشكلاته، فإن الباحث يرى أن دراسة، اختبار والمفاضلة بين كل من أسلوب التكلفة التاريخية والأساليب المحاسبية البديلة للتكلفة التاريخية في مقابلة مشاكل التضخم ومشكلة الملاءمة والموثوقية في المعلومات التي تتولد عن هذه البدائل، تستلزم أن نقسم البحث إلى النقاط التالية:

- الإطار العام للقياس المحاسبي؛
- عرض وتقييم أساليب القياس المحاسبي؛
- إجراء اختبارات صلاحية الأساليب المحاسبية والمفاضلة بينها.

(1) الإطار العام للقياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات موثوقية وملائمة.

وسنحاول في هذا الجزء من البحث التطرق إلى "الإطار النظري للقياس المحاسبي" وذلك بالتطرق إلى كل من مفهوم، متطلبات وأسس القياس المحاسبي.

(1.1) مفهوم القياس المحاسبي

عرف Mc Donald القياس بأنه "عملية تحويل الوصف اللفظي إلى وصف رقمي، على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء الخاضع للقياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس، وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يُراد قياسها"¹.

أما القياس المحاسبي فقد قدمت بعض الجمعيات والاتحادات المهنية عدة تعاريف تتعلق بالقياس المحاسبي من أهمها:

- جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) لعام 1996 كما يلي: " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة"²
- أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: فالقياس المحاسبي «هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة الميزانية و قائمة الدخل ويتضمن ذلك إختيار أساس محدد للقياس من بين الأسس المختلفة كالتكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة المتحققة، القيمة الحالية»³.
- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: يعرف القياس المحاسبي على أنه «عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار»⁴.

ويختلف إطار عملية القياس تبعاً لاختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس، والشخص القائم بعملية القياس والوحدة المستعملة في عملية القياس.

2.1 متطلبات القياس المحاسبي

لقد حاولت مختلف الاتحادات والهيئات والجمعيات المهنية بوضع معايير القياس المحاسبي، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لسنة 1996 والمتمثلة فيما يلي:

1. **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجاتهم من المعلومات تبايناً شديداً، فإن الأمر يقتضي - تطبيقاً لهذا المعيار - افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب المستفيدون تحقيقها من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.
2. **القابلية للتحقق منها:** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساساً سليماً لاتخاذ القرارات، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.
3. **الموضوعية:** تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، وتعني الموضوعية من وجهة نظر جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح

مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية.

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

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

3.1 أسس القياس المحاسبي

يشمل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة معايير المحاسبة الدولية أربع أسس للقياس المحاسبي هي:

1. **التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دُفع مقابلها، وذلك في تاريخ شرائها، وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزامات تبعا لمجريات النشاط العادي للاستغلال.
2. **التكلفة الاستبدالية:** تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مماثل في الوقت الحالي، وتسجل الخصوم بالمبالغ غير المخصومة من النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد في الوقت الحاضر.
3. **القيمة القابلة للتحقق:** تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حالياً من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتسجل الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات النشاط العادي للاستغلال.
4. **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات النشاط العادي للاستغلال، وتسجل الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات النشاط العادي للاستغلال.

4.1 معايير اختيار بديل القياس

يمثل اختيار أو تحديد معايير القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية، يمثل المعيار مقياساً عاماً يتم الرجوع إليه للحكم على مدى صلاحية بديل القياس.⁵ فالبديل الذي ينسجم مع المعايير يعتبر بديلاً مناسباً، والبديل الذي لا ينطبق عليه كل أو بعض المعايير يكون بدلاً مرفوضاً.

غير أن تحديد هذه المعايير أمر لا يزال خاضعاً للجدل، فالأدبيات المحاسبية تحدثت عن أسس لمقارنة وتقييم بدائل القياس، للمفاضلة بينها. فأشارت إلى مقارنة البدائل المطروحة وفقاً لتجنب هذه البدائل أخطاء التوقيت الزمني وأخطاء وحدة القياس، كما أشارت إلى تقييم هذه النماذج على أساس قدرة البديل على تحقيق الموثوقية والملائمة في المعلومات المالية، وهذا يعني أن المعايير المستخدمة أربعة:

1. معيار احتواء (أو عدم احتواء) البديل على أخطاء وحدة القياس؛
2. معيار التوقيت؛
3. معيار الموثوقية؛
4. معيار الملائمة.

وفيما يلي شرح مختصر لهذه المعايير:

أ. **أخطاء وحدة القياس:** إن معايير تحديد أية وحدة قياس ينبغي تطبيقها على خواص بنود القوائم المالية سوف تكون لصالح وحدة القياس التي تجتنب أخطاء وحدة القياس. تنتج أخطاء وحدة القياس عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود. لذلك، تكون الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية.⁶

ب. **أخطاء التوقيت:** إن معايير تحديد أية خاصية أو خصائص بنود القوائم المالية والتي ينبغي قياسها والتقرير عنها في المحاسبة المالية سوف تكون لصالح بديل القياس المحاسبي الذي يتجنب أخطاء التوقيت. تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات. فبديل القياس المحاسبي التي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها سيتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى. ومن الناحية المثالية: ينبغي أن يخصص الدخل على كامل عملية نشاط المنشأة، فكل جزء من ذلك النشاط يساهم في زيادة القيمة وبالتالي في توليد ذلك الدخل.⁷

ج. **الموثوقية:** وهي نفس الخاصية التي يصطلح عليها بالتمثيل الصادق وفق التعديل الأخير الذي طرأ على الإطار المفاهيمي في سنة 2010، وتعني الموثوقية التي يحرص المحاسبون على توفيرها في النظام المحاسبي بتوفير معلومات يمكن التحقق منها ومراجعتها بعد ذلك، وهي تعني أيضاً عدم التحيز - أو الحياد - في قياس الأحداث التي تهتم المحاسبة بتسجيلها وكذا أن تعرضها بأمانة، وعليه يرتبط مفهوم التمثيل الصادق لدى المحاسبين بالدليل القابل للتحقق الموضوعي، فإذا كان دليل إثبات العمليات المالية قابلاً للتحقق فإن العملية المثبتة تصبح تمثل تمثيلاً صادقاً.

المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي

كما تكتسب المعلومات صفة الموثوقية، إذا خلت من الأخطاء والتشوهات المعتبرة، بحيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن حقيقة العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية.⁸

د. **الملاءمة:** إن ملائمة المعلومات المالية تتحدد في ضوء صلاحيتها للقرارات الاقتصادية التي يتم استخدام تلك المعلومات عند اتخاذها،⁹ وحتى تتحقق خاصية الملاءمة يجب أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب، وأن تمكن متخذي القرارات من التنبؤ بالأحداث المتوقعة وتساعدهم على تقييم إنجاز الوحدة الاقتصادية في الماضي والحاضر،¹⁰ كما تمكنهم من التعرف على مدى نجاحه في تنبؤاته السابقة، وبالتالي تصحيح قراراتهم وتعديلها في ضوء هذه المعلومات.

(2) عرض وتقييم أساليب القياس المحاسبي

تعد النقود وسيلة للتداول ومستودعاً للقيمة وأداة للقياس ويتم استخدامها في المحاسبة لإثبات كافة العمليات المالية على أساس افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي، ويطلق على النظام المحاسبي الذي يعتمد ذلك نظام التكلفة التاريخية.

وقد تعرض نظام التكلفة التاريخية إلى الكثير من الانتقادات في ظل ظاهرة ارتفاع المستوى العام للأسعار خلال فترات التضخم الاقتصادي، بسبب الآثار السلبية التي تنعكس على القياس المحاسبي لنتائج الأعمال والمركز المالي للوحدات الاقتصادية، مما أدى إلى ظهور في الأدبيات المحاسبية مجموعة من أساليب محاسبية بديلة تعمل على تلافي عيوب نظام التكلفة التاريخية وتحسين دقة القياس والحفاظ على رأس المال المستثمر وتوفير البيانات والمعلومات المفيدة لأغراض اتخاذ القرارات، هذه الأساليب منها ما يقوم على أساس تعديل وحدة القياس المحاسبي ومنها ما يقوم على تعديل أساس القياس المحاسبي وذلك وفق ما يلي:

- الأسلوب الأول يرى إنه يجب الاستفادة من القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية على أن تُعدل الأرقام الواردة فيها بالتغير العام بمستوى الأسعار ويطلق عليها محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة، ووجهة النظر هذه تعالج مشكلة وحدة القياس.
- أما الأسلوب الثاني فنرى أن إعداد المعلومات المالية يجب أن يقوم على أساس التكلفة الجارية، بمعنى أنه يتم إعداد القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستويات الخاصة للأسعار، ووجهة النظر هذه تعالج مشكلة أساس القياس.
- أما الأسلوب الأخير فيتمثل في دمج لأسلوبي التكلفة التاريخية المعدلة بأثر التغير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الجارية، أي أن التعديل في هذا الأسلوب يشمل تعديل كل من وحدة القياس وأساس القياس.

(1.2) عرض وتقييم أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية

يقوم نظام التكلفة التاريخية بتسجيل العمليات المالية الفعلية على أساس المستندات التي تؤيد وقوعها وتجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار بعد إثبات المعاملات انطلاقاً من الفرض المحاسبي المعمول به ألا وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.

المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي

كما يعتبر نظام التكلفة التاريخية الذي تعد على أساسه القوائم المالية الختامية القاعدة الرئيسية في النظام المحاسبي والمتداول محاسبيا في حسابات معظم الوحدات الاقتصادية، وتتوقف عملية استخراج نتائج الأعمال على أساس مبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات أو عن طريق مقارنة رأس المال في بداية الفترة بمثيله في نهاية تلك الفترة بالميزانية، وذلك بعد التأكد من عدم زيادة رأس المال خلال الفترة أو أن تكون هناك توزيعات تمت من أرباح نفس الفترة.

وعليه فإن أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية يعتمد على المقومات التالية:

1. التكلفة التاريخية هي أساس تقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي؛
2. فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي اعتماد وحدة قياس نقدية اسمية؛
3. اعتماد مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح والمكاسب بالبيع للغير وليس بالحياسة، أي مبدأ التحقق؛
4. تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل.

يستند مؤيدو نظام التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة، أهمها:

1. يحافظ مبدأ التكلفة التاريخية على رأس المال النقدي؛
2. إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية، وذلك لكونها تستند إلى أحداث فعلية وليست افتراضية، الأمر الذي يوفر درجة كبيرة من الموضوعية؛
3. اتساق أساس التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض الاستمرارية وفرض وحدة القياس والمبادئ مثل الموضوعية، الثبات، الحيطة والحذر وتحقيق الإيراد؛

على الرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر من المقومات الرئيسية التي يقوم عليها الفكر المحاسبي إلا أنه هناك عدة الاعتبارات أدت إلى الخروج عن هذا المبدأ، من أهمها:

1. أن الاعتماد على التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم سوف يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية لرأس المال الوحدات الاقتصادية؛
2. أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود؛
3. أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر الميزانية يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية الكثير من فائدتها في الاستخدام العملي.
4. أن الربح المحدد طبقاً للتكلفة التاريخية لا يعادل ربح التشغيل في حالة الارتفاع المستمر في الأسعار، وذلك لتضمينه مكاسب حياسة، كما أن إدراج هذه المكاسب ضمن الأرباح التشغيلية يعتبر مضللاً لمعظم مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية؛
5. أن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لم يعد لديها القدرة على إعطاء المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي والقياس غير السليم للأرباح.

مما تجدر ملاحظته أن نظام التكلفة التاريخية قائم على فلسفة مميزة على أساس أن سجلات التكاليف التاريخية ستقودنا إلى تحديد واقعي وفعلي لأرقام قد تمت بالفعل من خلال وحدات النقد القائمة على النظام النقدي المتاح وقت التعامل، وعلى هذا فإن تلك الفلسفة سوف تضعف وتفقد أهميتها عندما تكون القوة الشرائية لوحدة النقد المستعملة قابلة للتغير مما يطيء عليها دلالة معينة إذا تعدت الفترة لأكثر من سنة.

2.2 عرض وتقييم أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة

حيث تم تعريفه في المعيار رقم (33) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية على أنه "طريقة لتقدير عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية العامة"¹¹، وعليه يقوم هذا الأسلوب على تعديل وحدة القياس (النقود) وليس تعديل أساس القياس، وعليه يتم تعديل بيانات القوائم المالية التاريخية إلى بيانات معبر عنها بوحدتي نقد موحدتي ذات قوة شرائية متساوية وذلك باستخدام الرقم القياسي للتغير في المستوى العام للأسعار.

وتطبيقاً لهذا الأسلوب تصنف بنود الميزانية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية، ويتم تعديل البنود غير النقدية بالمؤشر العام لمستوى الأسعار. أما البنود النقدية فلا يطرأ عليها أي تعديل، لأنها تمثل القيم الجارية لتلك البنود متضمنة آثار التضخم. ولكن ينشأ عن الاحتفاظ بها أرباح أو خسائر تسمى أرباح القوة الشرائية أو خسائرها تضاف إلى صافي الربح التشغيلي أو تطرح منه حسب الحالة، وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) المتعلق بمحاسبة التضخم.

وعليه فإن أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة يعتمد على المقومات التالية:

1. التكلفة التاريخية هي أساس تقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي؛
2. استبعاد فرض وحدة قياس النقدي الاسمية واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس؛
3. تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل المحاسبي.

من أهم المزايا التي يتصف بها أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة ما يلي:

1. لا يتحقق الربح إلا بعد المحافظة على القوة الشرائية المستثمرة في الوحدة الاقتصادية؛
2. سهولة تطبيقه، حيث يعتمد على وحدة قياس ذات قوة شرائية عامة بدلاً من وحدة قياس متغيرة، وتسهل كذلك عملية التعديل للفترات السابقة عندما تتوفر الأرقام القياسية الأمر الذي يجعل معلوماتها في محل ثقة ويجعلها أكثر قبولا لاتخاذ القرارات بشكل سليم؛
3. يجتنب أحد الأخطاء الجسيمة في طريقة التكلفة التاريخية وهو الخطأ الناتج عن تجاهل ظاهرة التغير في القوة الشرائية للنقود، وتجنب مثل هذه الأخطاء القياسية يجعل الأرقام المحاسبية قابلة للتجميع كما أنها تصبح أكثر ملائمة لإجراء المقارنات؛
4. يتمتع هذا الأسلوب بقدر كبير من الموثوقية، فهو من ناحية لا يمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية بل أنه يعد التطبيق السليم له، ومن ناحية أخرى فإن الجهات الحكومية هي التي عادة تتولى إعداد الأرقام القياسية العامة، لذلك فإن القوائم المالية يمكن التأكد من صحتها والوثوق بها.

من أهم مآخذ هذا الأسلوب هو افتراضه لتساوي تأثير التضخم على كافة أصول والتزامات ومصروفات وإيرادات الوحدة الاقتصادية، وهذا الافتراض غير واقعي، كما أن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب وجود رقم قياسي خاص -الرقم القياسي للتغير في المستوى العام للأسعار- وهذا الرقم لا يدخل في إعداده كافة أسعار السلع ولذلك فهو لا يمثل المستوى العام للأسعار بدقة، ومن هنا تكمن أهمية البحث في محاسبة القيمة الجارية.

3.2 عرض وتقييم أسلوب محاسبة التكلفة الجارية

ويدعى هذا الأسلوب أيضا - التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات بالمستوى الخاص للأسعار -، فبخلاف أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة يقوم أسلوب التكلفة الجارية على تعديل موضوع (أساس) القياس متجاهلا التغيرات التي تطرأ على وحدة القياس. وذلك باعتماده على التكلفة الجارية للأصل لتحل محل التكلفة التاريخية بشكل أساسي، وهذا يعني تعديل القياس المستخدم في التكلفة التاريخية واعتماد أساس القياس المعبر عن أثر التغيرات التي تطرأ على قيم عناصر الأصول نتيجة التغيرات في أسعار هذه العناصر، ويتم ذلك من خلال إحدى طرق القيم الجارية (تكلفة الاستبدال، صافي القيمة البيعية، القيمة الحالية).

يقوم أسلوب التكلفة الجارية على استخدام وحدة النقد كوحدة للقيمة، وعليه فإن البنود النقدية تظهر في قائمة الميزانية بنفس قيمتها الفعلية، وبالتالي لا تظهر أرباح وخسائر القوة الشرائية على عكس المحاسبة عن المستوى العام للأسعار، أما البنود غير النقدية فيتم تقييمها بالتكلفة الجارية مما يؤدي إلى الاعتراف الفوري بكافة الأرباح سواء ما ارتبط منها بعمليات التشغيل أو بعمليات الحيابة المحققة منها وغير المحققة.

وعليه فإن أسلوب محاسبة التكلفة الجارية يعتمد على الخصائص التالية:

1. اعتماد التكلفة الجارية (التكلفة الاستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الحالية) أساساً لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل التشغيل الجاري، أي تعديل أساس القياس؛
2. اعتماد وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العام للنقود، بمعنى عدم تعديل وحدة القياس؛
3. عدم اعتماد القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، أي عدم اعتماد قاعدة التحقق بالبيع، أو ما يسمى بمبدأ التحقق.
4. الفصل الثنائي إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب (خسائر) الحيابة، وكذلك الفصل الثنائي للأخيرة إلى مكاسب (خسائر) حيابة محققة وغير محققة في جدول حسابات النتائج ثم إعادة التصنيف إلى محققة وغير محققة في قائمة الميزانية.

يتمتع أسلوب التكلفة الجارية بعدة مزايا أهمها:

1. لا يتحقق الربح إلا بعد تغطية التكاليف الجارية التي أنفقتها المنشأة خلال نشاطها، فالربح لا يتم توزيعه إلا بعد المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة؛

2. أن تقسيم الأرباح إلى أرباح العمليات ومكاسب الحيازة ملائمة لاتخاذ القرارات.

بالإضافة إلى صعوبة التطبيق العملي له، فإن لأسلوب التكلفة الجارية مآخذ كثيرة، وذلك لابتعاده كلياً عن محاسبة التكلفة التاريخية واعتماده في أغلب الأحوال في تحديد التكلفة الجارية على عنصر التقدير الشخصي، وهذا يحمل معه مخاطر التحيز وعدم موثوقية نتائج القياس، كما أن أسلوب التكلفة الجارية لا يركز على آثار التضخم الناتجة عن التغيير في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، حيث لا يغير وحدة القياس إلى وحدات ذات قوة شرائية جارية، بمعنى أنه لا يأخذ في الاعتبار أرباح حيازة العناصر النقدية وخسائرها، وإنما يقوم على تغيير أساس القياس المحاسبي من الأساس التاريخي إلى الأساس الجاري، ويهتم فقط بتعديل البنود غير النقدية وهذا ليس كافياً لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية.

4.2 عرض وتقييم أسلوب محاسبة التكلفة الجارية المعدلة

في إطار هذا الأسلوب - والذي يطلق عليه أيضاً أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة بكل من المستويين العام والخاص للأسعار- يتم الجمع بين أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة وأسلوب التكلفة الجارية، باعتبار أن أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة يأخذ في الاعتبار أثر التغيير في المستوى العام للأسعار، وأسلوب التكلفة الجارية يعكس أثر التغيرات في الأسعار الخاصة، حيث لا يختلف عن الأسلوب السابق في كيفية القياس باعتماده على التكلفة الجارية، بالإضافة إلى اعتماده على أسلوب التكاليف التاريخية المعدلة في تغيير وحدة القياس من وحدة النقد الاسمية بوحدة نقد متجانسة، بمعنى أنه في ظل تطبيق هذا النموذج يتم تعديل أساس القياس ووحدة القياس.

يقوم هذا الأسلوب في تعديل المعلومات المالية التاريخية بالجمع بين الأسلوبين الأول والثاني، إذ تعدل البنود غير النقدية إلى ما يعادل قيمتها بأسعار التكلفة الجارية أولاً ثم يتم التعبير عنها بوحدات لها قوة شرائية موحدة، أما البنود النقدية فتعالج وفق للنموذج الأول.

وعليه يجمع هذا الأسلوب بين خصائص نموذجي التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية على النحو الآتي:

1. التكلفة الجارية (التكلفة الاستبدالية أو القيمة البيعية أو قيمة الحالية) هي أساس التقويم؛
2. استخدام القوة الشرائية العامة لوحدة النقد كوحدة للقياس؛
3. تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات في طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة وعدم تطبيقه في الطرق الأخرى للتكلفة الجارية (القيمة البيعية والقيمة الحالية)؛
4. الفصل الثنائي لصافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية. وكذلك الفصل الثنائي لمكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية إلى محققة بالبيع أو الاستخدام وإلى غير محققة نتيجة استمرارية الاحتفاظ أو حيازة الأصول في نهاية الدورة المحاسبية؛
5. الفصل الثنائي لمكاسب الحيازة إلى مكاسب حيازة حقيقية يتم الاعتراف بها وإلى مكاسب حيازة وهمية يتم استبعادها.

يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة الجارية المعدلة إلى الإفصاح عن أرباح وخسائر العمليات الجارية، بشكل منفصل عن مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية، والتي بدورها تصنف إلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية ومكاسب (خسائر) حيازة غير حقيقية - وهمية - ناتجة عن التغيير في المستوى العام للأسعار وذلك نظرا لاستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية موحدة، بالإضافة إلى الإفصاح عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية.

وحتى مع هذه المزايا فإن هناك صعوبة في تطبيقه من الناحية العملية، نظرا لصعوبة الحصول على الرقم القياسي لكل أصل، فضلا عن أنه مكلف، إذ يحتاج تطبيقه إلى تعديل الأرقام مرتين.¹²

(3) المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي

إن المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي والتي تبناها الباحث ستتم أولاً بالمقارنة بينها على أساس خلوها من أخطاء وحدة القياس ومن أخطاء التوقيت، ثم سيتم تقييمها ثانياً على أساس موثوقيتها وأساس ملاءمتها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وتعد الخاصيتان الأخيرتان، الخاصيتين الرئيسيتين للمعلومات المحاسبية، وفقاً لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي كما تمثل تلك الخاصيتين ومعهما القابلية للفهم والقابلية للمقارنة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للجنة معايير المحاسبة الدولية.¹³

(1.3) إختبار صلاحية أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية

يتضح مما سبق، إن استخدام هذا النظام يحقق النتائج المرجوة في ظروف ثبات الأسعار، إلا أن هذا الأسلوب تعرض لانتقادات شديدة في ظل الظروف التضخمية نتيجة لما يلي:

1. يتضمن أخطاء وحدة القياس، وذلك لاعتماده وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية، وعليه فإن استخدام طريقة التكلفة التاريخية وبسبب عدم تجانس وحدة القياس المستخدمة خلال الفترات المالية المختلفة، تصبح المعلومات المحاسبية غير قابلة للتجميع، وإجراء المقارنات؛
2. يتضمن أخطاء توقيت، وذلك نتيجة تطبيق مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ تحقق الإيراد عند البيع وعدم الاعتراف بمكاسب الحيازة، مما يؤدي إلى تشوه الدخل المحاسبي المصرح به في جدول حسابات النتائج وذلك نتيجة التغيير في القيمة ينتج هذا التشويه عن الفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعه أو إعداد القوائم المالية، وذلك لعدم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الرأسمالية إلا في حالة التصرف بالبنود غير النقدية بالاستخدام أو البيع؛
3. المعلومات المالية موثوق فيها، إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات موثوق فيها، وذلك لاعتمادها على أدلة إثبات خارجية في قياس الأحداث والعمليات المحاسبية؛
4. المعلومات المالية غير ملاءمة، إن القوائم المالية التاريخية تتجاهل تغيرات القيمة في وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو من قبل المستفيدين من خارج المشروع، فنتائج القياس تكون خاطئة في مجال التحليل المالي وتحليل عائد الاستثمار وتخطيط الإنتاج وتسعيره، وفي مجال التمويل والتوسع وتحديد تكاليف الإنتاج وقياس الأرباح،¹⁴

وعليه فإن المعلومات المحاسبية للقوائم المالية التاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات المتوافقة مع رغبات واحتياجات كافة المستخدمين.

وعليه فإن القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية تتضمن: (1) أخطاء وحدة القياس؛ (2) أخطاء التوقيت؛ (3) موثوق فيها؛ (4) غير ملائمة لاتخاذ القرارات.

2.3 إختبار صلاحية أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة

طبقاً للخصائص الخاصة بأسلوب محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة، يتضح أنه يتميز بما يلي:

1. يقضي على أخطاء في وحدة القياس التي يقع فيها نموذج التكلفة التاريخية، وذلك نتيجة تعديل الأرقام المحاسبية التاريخية بتغيرات المستوى العام للأسعار؛
2. ولكن من ناحية أخرى فإن هذا النموذج يحتوي على الأخطاء التوقيت نفسها كما في نموذج التكلفة التاريخية وذلك نتيجة التالي:
 - دمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي اكتسبت في الدورة السابقة، ولكنها تحققت في الدورة الجارية، وهذا ما يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات؛
 - استبعاد مكاسب الحيازة غير المحققة التي اكتسبت في الدورة الحالية ولم تتحقق بعد وتأجيل الاعتراف بها للفترات القادمة.
3. الموثوقية، يتمتع هذا النموذج بدرجة كبيرة من الموثوقية، والمستمدة من الأرقام القياسية العامة المستخدمة في تعديل القوائم المالية والمعدة من قبل الهيئات الحكومية إضافة إلى عدم معارضته لمبادئ محاسبة التكلفة التاريخية.

وفي المقابل فإن كون تعديل المعلومات التاريخية على أساس المستوى العام للأسعار، لا يخرج إطلاقاً على مبدأ التقويم على أساس تاريخي، مما لا يعطي المعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية المرجوة منها، وخاصة في حال ابتعاد مستويات التغيرات الخاصة للأسعار عن مستويات التغيرات العامة؛
4. الملاءمة، إن محاسبة المستوى العام للأسعار تزود الإدارة بالمعلومات المفيدة لاستخداماتها وتقييمها، فمكاسب أو خسائر القوة الشرائية العامة الناجمة عن حيازة البنود النقدية تعكس تجارب الإدارة وسلوكها اتجاه ظاهرة التضخم، كما أنها من ناحية أخرى غير مقبولة من طرف كافة المستخدمين، كونها لا تقدم معلومات التي تهم الإدارة في العملية الإنتاجية وفي عملية الاستبدال والتي تهم أيضاً المستثمر في اتخاذ قرارات الاستثمار.

بصورة مختصرة، إن القوائم المالية التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار: (1) لا تتضمن أخطاء وحدة القياس؛ (2) لا تجتنب أخطاء التوقيت؛ (3) تتصف بالموثوقية؛ (4) تقدم معلومات ملائمة فقط بالنسبة للبنود النقدية.

(3.3) إختبار صلاحية أسلوب محاسبة التكلفة الجارية

بناء على الخصائص السابقة لأسلوب محاسبة التكلفة الجارية يتضح أنه:

1. يتضمن أخطاء وحدة القياس، وذلك لاعتماد وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية عند تغير مستويات الأسعار زيادة أو نقصان؛
2. لا يحتوي هذا النموذج على أخطاء توقيت الاعتراف بالإيرادات والأرباح والمكاسب وذلك في أغلب مداخلها، فهو يرفض رفضاً تاماً القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، حيث يعترف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي. كما أنه يعترف - من ناحية ثانية - بمكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية لكل دورة على حدة، دون تداخل بين نتائج الدورات، أي يحقق استقلالية نتائج الدورات؛
3. في ضوء المفهوم السابق للموثوقية يمكن القول بأن محاسبة القيمة الجارية لا تستند في بعض مداخلها إلى وسيلة موضوعية، حيث يغلب عليها عنصر التقدير الشخصي، كما في حالة صافي القيمة البيعية والتكلفة الاستبدالية حيث تعدد مفاهيم التكلفة الاستبدالية، كما يصعب توافر الظروف التي تمكن من الحصول على القيمة البيعية والتكلفة الاستبدالية، كما ينطبق هذا القول على القيمة الحالية؛
4. إن المعلومات المالية الناتجة عن تطبيق محاسبة التكلفة الجارية ملائمة لاستخدامات الإدارة، حيث أن فصل الأرباح التشغيلية الجارية عن مكاسب الحيازة وخسائرها، سواء المحققة أو غير محققة، يؤدي إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر، بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الفصل مفيد في تقييم الأداء السابق للإدارة، فالأرباح التشغيلية تنتج عن قرارات الإنتاج، ومكاسب وخسائر الحيازة عن قرارات الاستثمار.¹⁵

وعليه يمكن القول إن القوائم المالية وفق التكلفة الجارية: (1) تتضمن أخطاء وحدة القياس؛ (2) لا تتضمن أخطاء التوقيت؛ (3) غير موثوق فيها وذلك في أغلب مداخلها؛ (4) تقدم معلومات ملائمة.

(4.3) إختبار صلاحية أسلوب محاسبة التكلفة الجارية المعدلة

من الخصائص السابقة لنموذج التكلفة الجارية المعدلة، ونتيجة لاعترافه بالتغيرات في مستويات الأسعار الحاصلة أولاً بأول، سواء العامة أو الخاصة، فإن هذا النموذج:

1. يتجنب أخطاء القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود؛
2. باستثناء طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة والتي تحتوي على أخطاء في التوقيت، نظراً لاعتمادها على مبدأ التحقق كأساس لقياس الدخل، نتيجة لرفضه التام لمبدأ التحقق المحاسبي فإن باقي طرق التكلفة الجارية (طريقة القيمة البيعية والقيمة الحالية) تخلو من أخطاء التوقيت في الاعتراف بالتغيرات في القيمة؛
3. تعتبر موثوقية المعلومات المالية المبنية على أساس التكلفة الجارية المعدلة ضعيفة، فهناك من يرى بأنها غير موضوعية، وذلك لاعتمادها في أغلب الأحوال على عنصر التقدير الشخصي مثل تقدير

المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي

مصارييف البيع التي يتم خصمها عند تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية أو تقدير معدلات الفائدة والتدفقات النقدية المستقبلية عند تطبيق طريقة صافي القيمة الحالية، يضاف إلى ذلك صعوبة إيجاد الأرقام القياسية اللازمة أو المؤشرات المناسبة لاستخدامها في تقديرات التكلفة الاستبدالية. وبذلك تكون أرقام التكلفة الجارية أقل دقة وأقل قابلية للتحقق.

إلا أنه هناك من يرى بأن المعلومات المحاسبية لأسلوب التكلفة الجارية المعدلة بعيدة عن الموضوعية وغير قابل للتحقق، أمر غير صحيحة نوعاً ما، وذلك راجع إلى إمكانية إنشاء إجراءات للمراجعة والتحقق من القيمة الجارية مثل الأوراق المالية المحددة بصافي القيمة البيعية، والمخزون المقدر بسعر الاستبدال الحالي، والأصول المعدلة باستخدام أرقام قياسية خاصة، وهي بذلك لا تمثل مشاكل مستعصية للمراجع المهني، خاصة إذا أمكن تقدير القيم الجارية بدرجة كافية من الموضوعية.

4. فيما يخص معيار الملاءمة، إن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعدة وفق التكلفة الجارية المعدلة ملائمة لاتخاذ القرارات باعتبارها تراعي تغيرات القيمة الجارية، بالإضافة إلى ذلك فهي تستند في نفس الوقت إلى مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود ومفهوم المحافظة على الرأسمال المادي للوحدة الاقتصادية.

وبصورة مختصرة فإن القوائم المالية المعدة وفق تكلفة الجارية المعدلة: (1) لا تتضمن أخطاء وحدة القياس؛ (2) لا تتضمن أخطاء التوقيت (باستثناء التكلفة الاستبدالية المعدلة)؛ (3) ذات موثوقية ضعيفة؛ و(4) تقدم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

ومن تحليلنا لإختبارات صلاحيات أساليب القياس المحاسبي تبين أن الاختيار بين هذه الأساليب يمكن أن يؤثر على القياس المحاسبي وعلى الإفصاح على المعلومات المحاسبية، كما تبين لنا أيضاً أن أسلوب التكلفة الجارية المعدلة من أفضل البدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة أثر تغيرات الأسعار، لأنه يعترف أولاً بأول بجميع التغيرات في مستويات الأسعار، المستوى العام والمستوى الخاص، وهو بذلك يجنبنا الوقوع في كل من أخطاء القياس وأخطاء التوقيت، إلا أنه من جهة ثانية يعتبر أكثر البدائل المحاسبية إثارة للمشاكل عند التطبيق العملي، وذلك لصعوبة أو استحالة الحصول على الأرقام القياسية لجميع عناصر القوائم المالية أو أسعار السوق الجارية على أساس موضوعي.

كما يمكن النظر لمدى توفر معيار الملاءمة في المعلومات المالية التي تقدمها بدائل القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم، من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية أي الهدف من القوائم المالية ومن وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

فمن حيث الهدف من القوائم المالية فإن الوحدة الاقتصادية قد تهدف إلى التقرير عن العائد على رأسمال المساهمين، وفي هذه الحالة عليها أن تقيس ذلك عن طريق مقارنة رأسمالهم في بداية الفترة،

المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي

ورأسمالهم في نهاية الفترة في صورة المحافظة على القوة الشرائية العامة، ففي هذه الحالة فإن معلومات محاسبة المستوى العام للأسعار أكثر ارتباطاً بتحقيق هذا الهدف.

أما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تهدف إلى توضيح مدى قدرتها على إنتاج السلع وخدمات في نهاية الفترة، لا تقل عن تلك التي أنتجتها في الفترة السابقة، فإن الربح في هذه الحالة عبارة عن الفائض بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للشركة، ولتحقيق هذا الهدف فإن معلومات محاسبة التكلفة الجارية تكون أكثر ملاءمة لتوفير هذه المعلومات.

غير أنه من الملاحظ أن القوائم المالية للوحدات الاقتصادية تتأثر بمستخدمي هذه القوائم وقد أوضحت الأبحاث والدراسات التي أجريت لاختبار صلاحية هذه القوائم، أن معظم المساهمين والمديرين ينظرون إلى هدف الشركة من زاوية زيادة أرباح ملاك المشروع. وبناء على ذلك فإن مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي الحقيقي، يعتبر مفهوم ملائم بالنسبة للمساهمين، بعكس مفهوم رأس المال العيني الذي يعتبر غير ملائم، لأنه يحمل الربح بكافة التكاليف الاستبدالية، عندما ترتفع قيم هذه الأصول هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، فإن المديرين والموظفين قد يعتبرون المساهمين كغيرهم من المخاطرين، وأن الهدف من الوحدات الاقتصادية هو إنتاج سلع وخدمات شبيهة بتلك التي سبق إنتاجها، وبالتالي فهم ينظرون إلى أهداف الوحدات الاقتصادية من خلال مفهوم المحافظة على الطاقة التشغيلية، غير أن هذا المفهوم يعتبر ملائماً بالنسبة للمساهمين، كمؤشر لتوزيع التدفقات النقدية في الحاضر والمستقبل والقيمة الاقتصادية للفوائد التي يحصلون عليها.

مما سبق تتضح أهمية استخدام محاسبة التغيرات العامة والخاصة في مستوى الأسعار في توفير هذه المعلومات، من خلال الجمع بين كل من مفهوم المحافظة على القوة الشرائية لحقوق المساهمين، ومفهوم المحافظة على الطاقة التشغيلية، وبالتالي يمكن القول بأنها أكثر ملاءمة من غيرها من بدائل القياس المحاسبي.

النتائج العامة:

من خلال المفاضلة بين أسلوب التكلفة التاريخية وأساليب المحاسبة البديلة وفقاً لمعايير الخلو من أخطاء المحاسبة (أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت) بالإضافة إلى معايير الإفصاح عن المعلومات المالية (الموثوقية والملاءمة)، وتوصلنا إلى الاستنتاجات التالية:

1. أدت الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكلفة التاريخية خلال فترات التضخم الاقتصادي، والمتمثلة في عدم أخذها لتغيرات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، إلى ظهور ثلاثة بدائل محاسبية في محاولة لتجنب الوقوع في كل من أخطاء القياس وأخطاء التوقيت، وهي:
 - محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة، ترى أن المشكلة تتعلق بوحدة القياس؛
 - محاسبة القيمة الجارية، ترى أن المشكلة تتعلق بطريقة التقييم؛
 - محاسبة القيمة الجارية المعدلة، يعمل على دمج البديلين السابقين.

المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي

2. هنالك احتمال التعارض بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية، وأن هذا التعارض ناتج من تطبيق بدائل القياس المحاسبي مثل تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة الجارية، وذلك كون أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية لخلوها من التقدير الشخصي والتحيز، إلا أنها بالمقابل تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً للواقع الفعلي وبطبيعية المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، وعلى العكس من ذلك نجد أن استخدام محاسبة القيمة الجارية أكثر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنها في المقابل تقدم معلومات مالية أقل موثوقية من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

3. إن استخدام محاسبة القيمة الجارية المعدلة هو أفضل بديل لمحاسبة التكلفة التاريخية في ظل التضخم الاقتصادي للإفصاح عن أثر التضخم بالقوائم المالية وذلك من الناحية النظرية، إلا أن محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة هي أنسب بديل للتكلفة التاريخية، حيث يشير الواقع في معظم الدول ومنها الجزائر إلى توافر الأرقام القياسية العامة وانتشارها، خاصة الأرقام القياسية للاستهلاك، أما بالنسبة لمحاسبة القيمة الجارية فإن الأرقام القياسية الخاصة ليست متوفرة، وحتى إذا وجدت فمن الصعب إيجادها بالنسبة لجميع العناصر كما أن أسعار السوق الجارية لا تتوافر وإن وجدت فإنه يدخل فيها عنصر التقدير الشخصي بشكل كبير.

الهوامش والمراجع :

- 1 نواف فخر وآخرون، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007، ص65
- 2 وليد الحيايلى، نظرية المحاسبة، (على الخط)، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، متاح على www.ao-academy.org، ص 100. نقلا عن : A.A.A RESEARCH in accounting measurement, collected paper, 1996, P47
- 3 طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول (عرض القوائم المالي(1))، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص 101.
- 4 ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 185.
- 5 نواف فخر وآخرون، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007، ص65
- 6 رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 158
- 7 رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 157 وما بعدها
- 8 Ane le Manh, Catherine Maillet, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 2ème édition, Foucher, 2006, P11.
- 9 هاني أبو جباره، "تقويم هدفي الملائمة ومدى الفهم في القوائم المالية المحاسبية المنشورة"، (دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، 1985)، ص 279
- 10 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، الطبعة الثانية، ص 464

11 Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Standards N° 33, « Financial Reporting and Changing Prices”, Connecticut: FASB, September, 1979, P10

12 يوسف فرج جهماني، المحافظة على رأس المال المحاسبي في ظل التضخم بالتطبيق على الشركات المساهمة الأردنية، مجلة جامعة الملك سعود، م 11، العلوم الإدارية، الرياض، 1999، ص 237

13 عبد الحميد مانع الصيخ، " أثر التضخم على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية)", (المجلة العربية للمحاسبة، مجلة دورية علمية متخصصة ومحكمة، المجلد الثامن، العدد الأول، مايو 2005)، ص 57

14 رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 43

15 نواف فخر وآخرون، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2008، ص 236 بتصرف