

القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في ظل التضخم وأثره على مؤشرات  
التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

Accounting Measurement according to Adjusted Historical Cost Model in Periods of  
Inflation and its Impact on Financial Balance Indicators Case Study of Maintenance  
Directorate of Sonatrach Laghouat -

أحمد يوسف السعيدى<sup>1</sup>، عموري إسماعيل<sup>2</sup>

amouriismail

Ahmed Youcef Essaidi

<sup>1</sup> جامعة يحي فارس المدية ، الجزائر ، youcef.ahmed@gmail.com

<sup>2</sup> جامعة يحي فارس المدية ، الجزائر ، amouriismail5@gmail.com

تاريخ النشر: 2023-04-06

تاريخ القبول: 2023-04-06

تاريخ الاستلام: 2023-01-03

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نموذج من نماذج محاسبة التضخم وهو التكلفة التاريخية المعدلة وإظهار أهميته في تعديل القوائم المالية في فترات التضخم، وهذا من خلال إتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم التطرق في الجانب النظري لمختلف المفاهيم المتعلقة بالدراسة وإظهار العلاقة بينهم.

أما في الجانب التطبيقي تم تعديل القوائم المالية لمديرية الصيانة سوناطراك الأغواط خلال فترة (2017-2019)، حيث أثبتت الدراسة أن هناك فروق بين مؤشرات التوازن المالي وفق التكلفة التاريخية وبين مؤشرات التوازن المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، وهذا من شأنه أن يزيل التظليل الذي يشوب القوائم المالية للمؤسسة ..

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية المعدلة، مؤشرات التوازن المالي

**تصنيف JEL :** M41, D63, L63

**Abstract:**

This study aims to identify the adjusted historical cost model as one of the inflation accounting models and its importance in adjusting financial statements in periods of inflation. The theoretical part includes different study concepts using a descriptive-analytical approach. The financial statements of the maintenance directorate of Sonatrach Laghouat from 2017 to 2019 are adjusted in the practical framework. Findings show that financial balance indicators depending on the historical cost model are different with the adjusted historical cost model. Therefore, there will be no misleading financial statements

**Keywords:** Accounting Measurement, Adjusted Historical Cost, Financial Balance Indicators. ;

**JEL Classification Codes :** M41, D63, L63

\* المؤلف المرسل

# القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

## 1. مقدمة:

ساهمت المشاكل الاقتصادية في ظهور نماذج جديدة في عملية التقييم والقياس المحاسبي بديلة عن القياس بالتكلفة التاريخية، فكان ظهور أول لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة، ثم نموذج التكلفة الجارية، ثم نموذج القيمة العادلة، وأصبحت هذه النماذج تجتمع في بديل محاسبي واحد وهو ما يعرف بمحاسبة التضخم. كما تناولت العديد من الهيئات المهنية والمنظمات الدولية المحاسبية مشكلة التضخم في المحاسبة، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) عام 1949 البيان رقم 33 بعنوان "إعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار " حيث طالب المؤسسات وشركات المساهمة بإصدار ملحقات معدة على أساس وحدة نقد ثابتة ترفق مع قوائمها المالية المعدة وفقا لمدخل التكلفة التاريخية.

ورغم الاهتمام الكبير بمعالجة مشكلة التضخم في العمل المحاسبي للعديد من دول العالم، إلا أنه في الجزائر لم يحظى بأي قدر من الاهتمام، لأنه لا يوجد قانون يلزم المؤسسات الاقتصادية بإعادة تقييم أصولها بشكل دوري وفقا للظروف المحيطة بها وكلما دعت الضرورة لذلك، بالرغم من أثرها الكبير على القوائم المالية . ومن خلال ما سبق ذكره سنحاول معرفة أهمية القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة وانعكاس ذلك على مؤشرات التوازن المالي .

### -طرح الإشكالية والتساؤلات الفرعية:

يمكن صياغة إشكالية الدراسة التي سوف نعالجها من خلال هذه الدراسة على النحو التالي:

ما أثر القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم على مؤشرات التوازن المالي ؟ من خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات التالية :

هل نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يعالج مشكلة التضخم في العمل المحاسبي؟

ما أثر تعديل القوائم المالية وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، على مؤشرات التوازن المالي لمديرية الصيانة سوناطراك الأغواط ؟

### -الهدف من الدراسة :

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى تحقيق النقاط التالية :

-معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظروف التضخم وإبراز أثر التغيرات في المستوي العام للأسعار على مؤشرات التوازن المالي ؛

- التعرف على طريقة تعديل القوائم المالية وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية ؛

- معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في القوائم المالية المعدلة وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة ، ثم مقارنة ذلك مع القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية للمؤسسة محل الدراسة.

-**فرضيات الدراسة :**

- يؤدي استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال تحقيق الجودة في المعلومات المالية ؛
- يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم على مؤشرات التوازن المالي.

-**تقسيمات الدراسة :** تم تقسيم هذا الدراسة إلى المحاور التالية :

المحور الأول تم التطرق فيه إلى التأصيل المعرفي لمتغيرات الدراسة، أما المحور الثاني تم تعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة ، ومن ثم مقارنة مؤشرات التوازن المالي قبل وبعد تعديل القوائم المالية.

## 1. المحور الأول: التأصيل المعرفي لمتغيرات الدراسة

اهتم الفكر المحاسبي في بداية الأمر بإزالة آثار التقلب في وحدة القياس (وحدة نقد) الناتج عن التغير في المستوى العام للأسعار، وذلك عن طريق تعديل المعلومات التاريخية باستخدام الأرقام القياسية ومع أن التعديل يحقق التجانس للمعلومات المالية ويعكس الظروف الجارية.

### 1.2. مفهوم القياس المحاسبي :

لقد تعددت تعريفات القياس المحاسبي باختلاف أفكار ومرجعيات الباحثين، ولقد تم تعريف القياس المحاسبي كالتالي :

عرف هندريكس (Handrekson) القياس المحاسبي على أنه تخصيص الأعداد للتعبير عن الأشياء أو الأحداث الخاصة بالمؤسسة بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع أو التجربة، مع ذلك فإن القياس يتضمن عملية التويب. (Ampell, 1975, p. 258)

كما تعرفه جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) كما يلي: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بالاعتماد على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة. (الحيالي، 2007، صفحة 100)

يمكن تعريف القياس المحاسبي على أنه منح قيم نقدية للأحداث الاقتصادية الخاصة في المؤسسة والتي تشكل البنود التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية.

### 2.2. مفهوم التكلفة التاريخية المعدلة :

## القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

ظهرت الكتابات الأولى لمشكلة التغيرات السعرية في مستويات الأسعار من قبل أر فنج فيشر الذي نشر كتاب 1911 بعنوان "التغيرات في القوة الشرائية" حيث أيد استخدام الأرقام القياسية للتغير في مستويات الأسعار لتعديل البيانات المالية . (بدر، 2015، صفحة 34)

وتعرف التكلفة التاريخية المعدلة على أنها الطريقة التي تهدف إلى التعبير عن آثار التضخم على البيانات المالية ويمكن الاعتماد على هذا المقياس من التخفيف من آثار التضخم على البيانات . (بدر، 2015، صفحة 36)

كما تعرف على أنها من أقدم النماذج المقدمة في الفكر المحاسبي والتي تهدف إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية من خلال تعديل الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة . (حسين و مأمون ، 2007 ، صفحة 377)

### 3.2. إجراءات تعديل القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية المعدلة:

يمكننا تعديل القوائم المالية وذلك بإتباع الخطوات التالية :

إعداد القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي )، كالمعتاد طبقاً لمبادئ نموذج التكلفة التاريخية؛  
تحديد الرقم القياسي المناسب للمستوى العام للأسعار، وهنا نواجه بأحد الاختيارين الأساسيين وهما رقم قياسي عام للأسعار على مستوى الاقتصاد القومي يمثل كافة السلع والخدمات التي يتم التعامل بها بصفة عامة أو رقم قياسي عام للأسعار على مستوى المنشأة يمثل كافة السلع والخدمات التي تتعامل فيها المنشأة بصفة خاصة؛

تبويب عناصر قائمة المركز المالي إلى عناصر نقدية غير نقدية؛

تعديل أرقام العناصر غير النقدية باستخدام الرقم القياسي الذي سبق تحديده في الخطوة الثانية وذلك لإظهار أثر التغير في المستوى العام للأسعار؛

بالنسبة للعناصر النقدية فلا يتم تعديل أرقامها في القوائم المالية وإنما تحسب المكاسب والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بهذه العناصر خلال الفترة المحاسبية. (مهدي، 1990، صفحة 500)

وتعتمد هذه الطريقة على إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي للأسعار وهذا من أجل المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، وهذا يعني شراء نفس الأصول التي يمكن أن يشتريها رأس المال في نهاية الفترة، وتقتضي هذه الطريقة تعيين رقم قياسي يتم بواسطته تعديل التكلفة التاريخية ، تحديد التكلفة التاريخية المعدلة . عن طريق إضافة حاصل ضرب التكلفة التاريخية في معدل الزيادة العام للأسعار إلى التكلفة التاريخية وعليه تكتب على الشكل التالي. (بالرقي، 2006، صفحة 336) :

التكلفة التريخية المعدلة = القيمة المحاسبية بالتكلفة التريخية × الوقم  
القياسي للأسعار في تريخ إعداد القوائم المالية / الوقم القياسي للأسعار

يظهر عند اختيار الرقم القياسي المناسب لتعديل البيانات والمعلومات المحاسبية التاريخية نوع من الاختلاف يدور عادة حول إرجاع المستوى العام للأسعار إلى قوائم أسعار الجملة أو قوائم أسعار التجزئة "أسعار السلع الاستهلاكية" وإن كان من الأفضل استخدام الرقم القياسي الذي يعكس التغيرات في قوائم أسعار التجزئة (الخاصة)، حيث إنها تعبر إلى حد ما عن التضخم العائد السائد.

#### 4.4. مؤشرات التوازن المالي :

إن المؤشر الأساسي في هذا التحليل هو عبارة عن رأس المال العامل سيولة FR الذي يعرف على أنه ذلك الجزء من الأموال المتميزة بدرجة استحقاقية ضعيفة والذي يستخدم لتمويل عناصر الأصول التي تمتاز بدرجة سيولة مرتفعة.

تقتضي هذه القاعدة على أن الاستخدامات الأكثر سنة يجب أن تمول بموارد مدتها أكثر من سنة ، وكذا الاستخدامات أقل من سنة لا بد أن تمول بموارد أقل من سنة . (مراد ، فتيحة ، و محمد لخضر ، 2020، صفحة 43)

رأس المال العامل : من أعلى الميزانية

رأس المال العامل FR = (الأموال الدائمة - الأصول الثابتة )

رأس المال العامل FR = ( الأموال الخاصة + الديون الطويلة الأجل ) - الأصول الثابتة

يركز هذا لأسلوب على تحديد أصل رأس المال العامل والمتغيرات المحددة له .

من أسفل الميزانية :

رأس المال العامل FR = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل

رأس المال العامل FR = (قيم جاهزة + قيم محققة + المخزونات ) - الديون قصيرة الأجل

يبين هذا الحساب هدف رأس المال العامل هو تمويل جزء من دورة الاستغلال

➤ الاحتياج في رأس المال العامل : يعرف على أنه رأس المال العامل الذي تحتاج إليه المؤسسة فعلا لمواجهة

احتياجات السيولة عند مواعيد استحقاق الديون القصيرة الأجل وتتضمن تسير دورة الاستغلال بصفة عادية. (مراد

، فتيحة ، و محمد لخضر ، 2020، صفحة 44)

## القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

ويحسب بعلاقة التالية :

$$\text{احتياجات الدورة} - \text{موارد الدورة} = \text{BFR احتياج رأس المال العامل}$$
$$\text{احتياج رأس المال العامل BFR} = (\text{المخزونات} + \text{مدينو الاستغلال} + \text{مدينو خارج الاستغلال}) - (\text{ديون الاستغلال} + \text{ديون خارج الاستغلال})$$

➤ الخزينة : هي الفرق بين التدفقات النقدية الخارجة والداخلة (الأموال) من وإلى المؤسسة من خلال دورة استغلالية معينة.

وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{خزينة الصافية NT} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}.$$
$$\text{خزينة الصافية NT} = \text{خزينة الأصول} - \text{خزينة الخصوم} .$$

### 3. تعديل القوائم المالية لمديرية الصيانة (سوناطراك الأغواط) وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

سنقوم بتعديل القوائم المالية لمديرية الصيانة (سوناطراك الأغواط) لسنوات التالية (2017-2019) وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة ، وذلك بالاعتماد على قوائمها المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ، حيث تم التركيز على قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج .

#### 1.3. التميز بين العناصر النقدية وغير النقدية في القوائم المالية (الميزانية ، وجدول حسابات النتائج)

تعتبر عملية التميز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية إحدى الخطوات الرئيسية الواجب القيام بها في محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة ، لأن البنود النقدية يعبر عنها تلقائيا بوحدة القياس النقدي الجارية أو الحالية بتاريخ تعديل القوائم المالية .

بعد تصنيف عناصر الميزانية إلى عناصر نقدية وعناصر غير نقدية يتم تعديل العناصر غير نقدية لأن العناصر النقدية لا تعدل لأنها تكون مدونة بالقيم الجارية ولا تحتاج إلى أي تعديل فهي تعبر عن قيمة ثابتة من الوحدات النقدية ولا تتأثر بالقوة الشرائية للنقود أما العناصر غير النقدية فهي تحتاج إلى تعديل لأنها في فترات التضخم تتعرض لخسائر القوة الشرائية العامة ، ويعتبر التميز بين العناصر النقدية وغير النقدية مسألة اجتهادية بين المهنيين والاكاديميين. وتم الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية المعدلة باعتبارها الطريقة الوحيدة التي يمكن تطبيقها على البيئة المحاسبية الجزائرية .

#### 2.3. تعديل جداول حسابات النتائج لسنوات (2017-2019) وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

سيتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنوات التالية (2017-2019) ثم بعد ذلك سيتم تعديل جداول حسابات النتائج لسنوات التالية (2017-2019) وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

### 1.2.3 حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2017

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2017 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2016 ، ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية ، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية الفترة وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نتحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة ، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة ، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2016 بناء على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2017 وتكون تفصيل حسابها وفق الجدول التالي :

الجدول (01) حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2017

الوحدة : دج

البيان	القيمة التاريخية	معدل التحويل	القيمة التاريخية المعدلة
صافي المركز النقدي في بداية الفترة	24337038495,88	179.5/186.4	25272556967,31
تضاف إليه المصادر النقدية			
المبيعات	64 383 257 028,8	184.61/186.4	65007524566,21
إيرادات مختلفة	27 063 435 921,23	184.61/186.4	27325846138,98
إيرادات مالية	1123958771,08	184.61/186.4	1134856805,86
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	92570651721		93468227511,0
تطرح منه الاستخدامات النقدية			
المشتريات	9786372983,6	184.61/186.4	9881262793
مصاريف الخدمات	11422343589,06	184.61/186.4	11533095959,05
مصاريف المستخدمين	4121523377,66	184.61/186.4	4161486146,99
الضرائب والرسوم	1200036701,87	184.61/186.4	1211672397,10
مصاريف مالية	77634912,15	184.61/186.4	78387669,27
مصاريف مختلفة	87956649316,22	184.61/186.4	88809487202,99
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	114564560880,56		115675392168,01
صافي المركز النقدي في نهاية الفترة	2343129336,42		3065392310,35
أرباح /خسائر القوة الشرائية من العناصر النقدية			722262973,93

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة

تم تحديد صافي المركز النقدي في بداية الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين الخصوم والأصول النقدية الظاهرة قيمتها في نهاية الفترة السابقة (2016/12/31) ، ويمكن الحصول عليها من ميزانية 2017 .

القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات  
التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

تم إعادة عرض صافي المركز النقدي في بداية الفترة باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوبا إلى الرقم القياسي بداية العام أي وفق المعادلة التالية :

القيمة التاريخية \* (الرقم القياسي في ديسمبر 2017 / الرقم القياسي في ديسمبر 2016)

تم تحديد مصادر والاستخدامات النقدية خلال السنة ، وتم تعديلها باستخدام الرقم القياسي في نهاية سنة 2017 منسوبا إلى متوسط الرقم القياسي خلال نفس السنة

يتم حساب مكاسب أو خسائر القيمة الشرائية من خلال الفرق بين صافي المركز النقدي التاريخي والمعدل ، فإذا كان صافي المركز النقدي التاريخي أقل المعدل بالأرقام القياسية ، تكون المؤسسة قد تحملت خسائر في القوة الشرائية ، أما إذا زاد صافي المركز النقدي التاريخي تكون المؤسسة قد حققت مكاسب في القوة الشرائية وبالرجوع إلى صافي المركز النقدي التاريخي نهاية سنة 2017 سنجد (2343129336,42 دج) ، وهو أقل من صافي المركز النقدي المعدل (3065392310,35 دج) ، وبالتالي فالمؤسسة قد حققت خسائر في القوة الشرائية تقدر بـ (722262973,93 دج) أي أن مجموع الأصول نقدية أكبر من الخصوم النقدية ، يعود ذلك إلى السياسة التمويلية للمؤسسة التي تعتمد على أموالها الخاصة في التسيير وتتجنب الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية وذلك لأن مديرية الصيانة تابعة للشركة الوطنية سوناطراك فهي تتلقى تمويل من الشركة الأم .

### 2.2.3 تقديم جدول حسابات النتائج المعدل لسنة 2017

الجدول رقم (02) تعديل جدول حسابات لسنة 2017

الوحدة : دج

المبلغ المعدل	معدل التعديل	القيم التاريخية	البيان
65007524566,21	184.61/186.4	64 383 257 028,84	رقم الأعمال
-1773239248,15	184.61/186.4	- 1 756 210 824,04	تغير مخزونات
1545801936,43	184.61/186.4	1 530 957 593,80	الإنتاج المثبت
64780087254,49		64158003798,60	1.انتاج السنة المالية
10554564863	184.61/186.4	10246913728,47	المشتريات المستهلكة
19964702716,15	184.61/186.4	19772981590,28	الخدمات الخارجية الاستهلاكات الأخرى
22125448179		21912977405,06	2.استهلاك السنة المالية
42654639075,61		42 245 026 393,54	3. القيمة المضافة (1-2)
4161486146,99	184.61/186.4	4 121 523 377,66	مصاريف المستخدمين
1211672397,10	184.61/186.4	1 200 036 701,87	الضرائب الرسوم
37281480532		36923466314	4.الفائض الخام للاستغلال
8942777991,86	186.4/184.61	8 856 900 456,42	المنتجات العملياتية الأخرى



4424190955,22	186.4/184.61	430,49 705 381 4	الأعباء العملياتية الأخرى
7312576420,07	186.4/184.61	7 242 353 717,32	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
441758527,3	186.4/184.61	437 516 318,27	استرجاع خسائر القيمة
34929249676		34593823940,89	5. النتيجة العملياتية
1134856805,86	186.4/184.61	1 123 958 771,08	المنتجات المالية
78387669,27	186.4/184.61	77 634 912,15	الأعباء المالية
1056469136,58		1046323858,93	6. النتيجة المالية
35985718812		35640147799,82	7. النتيجة الجارية قبل الضرائب (5+6)
-83310807,78		- 59 709 782,00	الضرائب المؤجلة على الدخل العادي
		74 576 379 344,37	مجموع الأنشطة العادية
		38 995 941 326,55	مجموع أعباء الأنشطة العادية
35902408005		35 580 438 017,82	8. نتيجة الصافية على الأنشطة العادية
			عناصر غير عادية (منتجات )
			عناصر غير عادية (أعباء)
0.00		0.00	9. النتيجة غير العادية
35902408005		35 580 438 017,82	10. صافي نتيجة السنة المالية
722262973,93			11. خسائر قوة الشرائية
35180145031			النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج لسنة 2017 أن صافي نتيجة السنة المالية كانت نتيجة دورة بقيمة ( 35 580 438 017,82 ) أصبحت بعد التعديل (35902408005 دج) أي زادت نتيجة السنة المالية وهذا راجع إلى نسبة الزيادة في قيمة الإيرادات بعد تعديلها أكبر من نسبة الزيادة في المصاريف بعد تعديلها ، ولكن بعدما طرحنا خسائر القوة الشرائية المقدرة بـ (722262973,93 دج ) أصبحت النتيجة بعد خسائر القوة الشرائية أقل من الربح التاريخي وهي (35180145031 دج) وقد ساهمت هذه الخسائر في انخفاض نتيجة السنة المالية للمؤسسة بنسبة 1.12 % وهذا ما يساهم في تحقيق أرباح وهمية ودفوع ضرائب إضافية .

تم تعديل جداول حسابات النتائج لكل من سنة 2018 و 2019 بنفس الطريقة

المعتمدة في سنة 2017، حيث تم حساب المكاسب والخسائر ثم تعديل جداول حسابات النتائج .

3.3. تعديل تعديل الميزانيات لسنوات (2017-2019) وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة :

القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

تم تعديل الميزانيات باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة ، ويستلزم تعديل عناصر الميزانية معرفة التغيير الذي حصل على مستوى الأسعار منذ تاريخ اقتنائها إلى سنة 2017 ، ونظرا لعدم توفير المعلومات التفصيلية عن سعر شراء وتاريخ الحصول على جميع عناصر الميزانية فإنه وحسب طريقة باركر (Parker)) يتم معرفة تاريخ الحيازة عن طريق الاهتلاك المتراكم .

### 1.3.3 تحديد عمر التثبيتات من خلال ميزانية سنة 2017

الجدول رقم (03) تحديد عمر التثبيتات من خلال ميزانية سنة 2017

الوحدة : دج

الرقم	الأصول غير جارية	الاهتلاك المجمع	القسط السنوي	عدد سنوات الاستخدام	تاريخ الحيازة
20400	البرمجيات المعلوماتية	986004,9046	178859,48	5	2010
20800	تثبيتات معنوية أخرى	144443183,7	10317370,26	14	2001
2110	أراضي	0.00	0.00	22	1993
2130	مباني	974386403,9	69599028,85	14	2001
21350	تركيبات عامة وتجهيزات	764022830,9	54573059,35	14	2001
2150	معدات أدوات صناعية	3056091324	218292237,4	14	2001
20151	معدات أدوات أخرى	462996910,7	30866460,72	15	2000
2154	معدات مراقبة تقنية	2376959919	216087265,3	11	2004
21820	معدات نقل ذات وزن ثقيل	509348554	63668569,25	08	2007
21821	معدات نقل ذات وزن خفيف	339565702,6	48509386,09	07	2008
21830	تجهيزات مكتب	2722132,813	544426,56	05	2010
21840	معدات الإعلام آلي	1959935,625	326655,94	06	2009
201841	معدات الإعلام آلي 2	1088853,125	217770,63	05	2010

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة

يبين الجدول كيفية حساب تاريخ حيازة التثبيتات بطريقة تقريبية ، وذلك بقسمة الاهتلاك المجمع على القسط السنوي (لأن الطريقة المعتمدة في حساب الاهتلاكات هي طريقة الخطية ) ، فنحصل بذلك على عدد سنوات استخدام الأصول التي تمكننا من تحديد تاريخ الشراء التثبيتات ، ومنه معرفة الرقم القياسي الذي يمكن استخدامه في تعديل التكلفة التاريخية لتلك الأصول .

### 2.3.3 تقديم الميزانية المعدلة لسنة 2017

الجدول رقم (04) : تعديل ميزانية 2017/12/31 وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

الوحدة : دج

الأصول	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
--------	------------------	--------------	----------------

232979,78 مهتلكة كليا	143.1/186.4 /	178 859,4 مهتلكة كليا	الأصول غير الجارية التثبيتات المعنوية : البرمجيات المعلوماتية تثبيتات عينة أخرى التثبيتات المادية
89708805,96	84.32/186.4	40580721,67	أراضي
944693722,33	100/186.4	506809936,87	مباني
277816909,78	100/186.4	149043406,54	تركيبات عامة وتهيئة
354842987,28	100/186.4	190366409,48	معدات وأدوات صناعية
259052301,1	98.86/186.4	137003089,26	معدات وأدوات أخرى
779368146,9	186.4/110.9	463690598,11	معدات مراقبة تقنية
149726170,7	186.4/123.7	99362271,02	معدات نقل ذات وزن ثقيل
94471447,69	186.4/130.7	66241514,02	معدات نقل ذات وزن خفيف
2127486,61	186.4/143.1	1633279,688	تجهيزات مكتب
880530,25	186.4/138.3	653311,875	معدات اعلام آلي
850994,64	143.1/186.4	653311,875	معدات اعلام آلي 2
913224803,6	179.5/186.4	878 929 880,73	
31 834 590 328,26	186.4/186.4	31 834 590 328,26	
227 003 622,56	186.4/186.4	227 003 622,56	
51304725,58	179.5/186.4	49 378 045,97	
35979895963		34 646 118 587,40	مجموع الأصول غير الجارية
6707408177	186.4/184.61	6 642 996 907,13	الأصول الجارية
1 701 550 173,07	186.4/186.4	1 701 550 173,07	المخزونات والجاري إنجازها
241083119,7	179.5/186.4	232029569,06	مواد قابلة للاستهلاك
			خدمات جاري تقديمها
			منتجات مصنعة (قطع غيار)
			الديون الدائنة
2 941 911,56	186.4/186.4	2 941 911,56	حسابات قابلة للدفع
25 366 651,97	186.4/186.4	25 366 651,97	الزبائن
7 922 394,00	186.4/186.4	7 922 394,00	هيئات اجتماعية
			البنوك
210 448,26	186.4/186.4	210 448,26	الصندوق

القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

440 000,00	186.4/186.4	440 000,00	
35 003 108,51	186.4/186.4	35 003 108,51	
2 667 768,75	186.4/186.4	2 667 768,75	
379 286,00	186.4/186.4	379 286,00	
8724973039		8 651 508 218,31	مجموع الأصول الجارية
44704869001,84		43 297 626 805,71	مجموع الأصول

القيمة المعدلة	معدل التعديل	القيمة التاريخية	الخصوم
35180145031	جدول حسابات	35 580 438 017,82	الأموال الخاصة
3 176 462 808,38	النتائج	1 368 927 625,43	النتيجة الصافية
	متمم حسابي		حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمات
0.00		0.00	فارق إعادة التقييم
38 356 607 839,38		36 949 365 643,25	مجموع رؤوس الأموال
3 435 234 976,56		3 435 234 976,56	الخصوم غير جارية
3 435 234 976,56	186.4/186.4	3 435 234 976,56	مؤونات للأعباء
			الخصوم الجارية
2 313 929 041,31	186.4/186.4	2 313 929 041,31	الموردون والحسابات الملحقه
351 326 752,99	186.4/186.4	351 326 752,99	أجور مستحقة
153 061 055,78	186.4/186.4	153 061 055,78	هيئات اجتماعية وحسابات
94 709 335,82	186.4/186.4	94 709 335,82	دولة وجماعات عمومية وهيئات دولية
2 913 026 185,90		2 913 026 185,90	مجموع الخصوم الجارية
44704869001,84		43 297 626 805,71	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة

بالنسبة للأصول فقد تم تعديل القيم التاريخية للأصول غير جارية بالاعتماد على الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية ، وقسمته على الرقم القياسي في تاريخ الحياة ، كما تم تعديل المخزونات بالاعتماد على القيمة

المعدلة لمخزون آخر المدة الظاهرة ، حيث تم تعديل التكلفة التاريخية للمشتريات من تموينات بالرقم القياسي في نهاية سنة 2017 مقسوما على المتوسط السنوي للرقم القياسي خلال نفس السنة.

كما تم تعديل التثبيات جاري إنجازها بالرقم القياسي لشهر ديسمبر 2017 مقسوما على متوسط الأرقام القياسية لسنة 2017 ، أما باقي العناصر فإنها تعتبر من البنود النقدية لذا تبقى على حالها ولا تعدل.

وتم تعديل حساب الارتباط بين شركات في شكل مساهمات كتم حسابي وهذا مثل ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع " نلاحظ من خلال جدول أعلاه أن القيم التاريخية لعناصر الميزانية أقل من القيم التاريخية المعدلة وهذا مما يؤدي إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة .

خضعت المؤسسة إلى برنامج إعادة الهيكلة في سنة 1993 لذلك فقد تم أخذ الرقم القياسي المقابل لهذه السنة كأساس في تعديل التكلفة التاريخية للأراضي .

تم إعادة تقييم المباني في المؤسسة في سنة 2001 ، لذلك فقد تم أخذ الرقم القياسي المقابل لهذه السنة كأساس في تعديل القيمة المحاسبية الصافية .

ومما سبق يمكن القول أن تعديل القيم المحاسبية الصافية للبنود غير النقدية من شأنه أن يزيل التضليل الذي يشوب قيمتها في الميزانية والناجم عن ارتفاع مستوى العام للأسعار ، كما يساهم هذا التعديل في الإفصاح عن القيم المحاسبية الصافية بقيم قريبة من القيمة الجارية عند تاريخ إعداد القوائم المالية.

وقد استطاعت طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أن تحقق بعض الميزات منها تحقيق الهدف من الاهتلاكات وهو إحلال الأصول المهتلكة ، مما يجعلها تحضي بقبول من قبل الكثير من الأوساط المهنية ، ولكنها في نفس الوقت كانت عرضة للعديد من الانتقادات من قبل البعض منهم .

تم تعديل الميزانيات لكل من سنة 2018 و 2019 بنفس الطريقة المستخدمة في سنة 2017.

**4. المقارنة بين مؤشرات التوازن المالي قبل وبعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة خلال سنوات الدراسة.**

إن مقارنة قيم مؤشرات التوازن المالي قبل وبعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة سيمكننا أكثر من معرفة أثر استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة على الوضعية المالية للمؤسسة على اعتبار أن هذه المؤشرات تحمل دلالات واضحة عن الوضعية المالية .

القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

الجدول رقم (05)المقارنة بين مؤشرات التوازن المالي قبل وبعد التعديل خلال سنوات الدراسة

الوحدة : دج

2019	2018	2017	البيان
6228495658,81	5727857085,01	5738482032,41	قبل التعديل FRNG
9436516634,81	6037444202,15	5811946853,10	قبل التعديل FRNG
3208020976	309587117,1	73464820,69	الفارق في FRNG
6212320163,83	5720230324,69	3317647366,08	قبل التعديل BFR
9420341139,83	6029817441,83	5808899798,35	بعد التعديل BFR
3208020976	309587117,1	2491252432	الفارق في قبل التعديل BFR
16175494,98	7626760,32	3047054,75	قبل التعديل TN
16175494,98	7626760,32	3047054,75	بعد تعديل TN
0	0	0	الفارق في TN

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة والقوائم المالية المعدلة .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفارق بين رأس المال العامل الصافي الإجمالي سجل قيم موجبة في ثلاث سنوات الأولى أي أن مؤشر رأس المال العامل الصافي الإجمالي المعدل أكبر من قيمته قبل التعديل.

كما نرى أن استخدام مبدا التكلفة التاريخية في إعداد الميزانية يؤدي إلى نتائج مضللة غير صحيحة ،نتيجة انحياز قيم عناصر ميزانية والتي لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات المستوى العام للأسعار ، حين بعد تعديل الميزانية وفق أحد أساليب محاسبة التضخم (نموذج التكلفة التاريخية المعدلة ) ، حيث تصبح العناصر غير نقدية في الميزانية متضمنة لآثار التغيرات العامة للأسعار والتي تعتبر قيما فعلية حقيقية تعبر عن حقيقة العنصر ، فإن نتائج هذا المؤشر تكون صحيحة وبالتالي يكون استخدامها كأساس لاتخاذ القرارات سليم ، كما أنها تصبح معبرة بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدلول الفارق الموجب في قيم رأس المال العامل الصافي الإجمالي في سنوات الأولى هي أن القيم قبل التعديل كانت منحازة بقيمة ذلك الفارق.

أما فيما يتعلق بالفروق المسجلة في مؤشر احتياجات رأس المال العامل والتي كانت هي الأخرى موجبة مدلولها لا يخرج عن ذات المدلول المشار إليه عند تحليل الفروق المتعلقة بمؤشر رأس المال العامل الصافي الإجمالي ، حيث يتضح أن عدم استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أدى إلى التوصل لقيم احتياجات رأس المال العامل غير صحيحة ومتضمنة لتحيز .أما مؤشر الخزينة الصافية لم يسجل أي فارق في القيمة بعد تعديل الميزانية ، وهذا دليل عدم تأثره بنموذج التكلفة التاريخية المعدلة ، وتفسير ذلك أن كافة البنود التي تدخل في حساب مؤشر الخزينة الصافية هي بنود نقدية يتم تقييمها بوحدات نقدية جارية ، لذا لا يتم تغييرها وفقا لهذا النموذج وبالتالي فإنه المؤشر الوحيد الذي يحتفظ بسلامة قيمه من التحيز .

في الأخير يمكن القول أنه في ظل اقتصاد يشهد حالة التضخم مستمر في الارتفاع فإن قيم مضخمة بحسب معدلات انخفاض المستوى العام للأسعار ، لذا فإن استخدام أساليب محاسبة التضخم في تعديل القوائم المالية من شأنه أن يزيل تحيز القياس ويظهر الوضعية السليمة للمؤسسة الصيانة سوناطراك الأغواط .

## 5. الخاتمة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن تعديل القوائم المالية وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يؤثر بشكل كبير على مؤشرات التوازن المالي ، ذات الطبيعة الغير نقدية وعلى العموم يعتبر هذا التأثير إيجابيا من حيث مصداقية القيم وصحتها بغض النظر عن الزيادة في القيم أو النقص فيها ، وبالتالي فإن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يعمل على تقديم الصورة الصحيحة والوضعية الحقيقية للمؤسسات في ظل ظروف التضخم ، من خلال إزالة تحيز القياس الذي يشوب القوائم المالية ، مع ذلك فإن هذا المدخل يتضمن العديد من النقائص كعدم إقراره بالاعتراف بالمكاسب وخسائر القوة الشرائية الناتجة عن حيازة البنود النقدية.

## نتائج الدراسة :

➤ وجود ثبات نسبي في المستوى العام للأسعار ، أصبح هذا الافتراض غير حقيقي خاصة بعد موجة التضخم التي سادت دول العالم؛

➤ الاستمرار في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى الإفصاح عن

البيانات المالية بصورة مبالغ فيها وذلك نتيجة مقابلة إيرادات حديثة مع مصاريف قديمة بأسعار منخفضة نسبيا

➤ يعتبر نموذج التكلفة التاريخية المعدلة من أفضل نماذج محاسبة التضخم لأنه يعتمد على الأرقام القياسية التي يمكن الحصول عليها بسهولة ، كما أنه يتم إعدادها من طرف جهات مختصة ؛

➤ هناك فروق بين القيم المحاسبية الصافية المفصح عنها وفق التكلفة التاريخية وبين القيم المحاسبية الصافية

المفصح عنها وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، وهذا من شأنه أن يزيل التظليل الذي يشوب ميزانية مديرية الصيانة (سوناطراك ) الأغواط ؛

➤ إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يؤثر على مؤشرات التوازن المالي تأثيرا متباينا وهو ما من شأنه التأثير على الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة.

## 6. قائمة المراجع :

تيجاني بالريقي. (2006). دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية. أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس: سطيف ، الجزائر. 2006/2005

## القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في فترات التضخم وأثره على مؤشرات التوازن المالي -دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك الأغواط -

حسين , ا , مأمون , ح .(2007). *نظرية المحاسبة . دار الثقافة للنشر والتوزيع : عمان ، الأردن.2007.*

الشيرازي عباس مهدي. (1990). *نظرية المحاسبة . دار السلاسل للطباعة والتوزيع ، الكويت، 1990.*

عبد القادر بدر. (2015). *تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. رسالة الماجستير ، تخصص المحاسبة : كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، دمشق ، سوريا.2015/2014.*

سعداوي مراد، مسعود ، مختاري فتيحة ، و بوساحة ،محمد لخضر . (2020). *مدى مساهمة التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية. مجلة المعيار، المجلد 11 ، العدد 04 ، .*

وليد ناجي الحياي. (2007). *نظرية المحاسبة. الجزء الأول: منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.*

التقرير السنوي لمديرية الصيانة سوناطراك الأغواط لسنة 2016.

التقرير السنوي لمديرية الصيانة سوناطراك الأغواط لسنة 2017.

التقرير السنوي لمديرية الصيانة سوناطراك الأغواط لسنة 2018.

التقرير السنوي لمديرية الصيانة سوناطراك الأغواط لسنة 2019.

الديوان الوطني للإحصائيات ، تقرير الجزائر بالأرقام [/https://www.ons.dz](https://www.ons.dz)

**Ampell, N.** ( 1975). *Foundations of science, Dover publication". Carrington A.S, and battersby G.B, Accounting An Information System White comb, and tombs company, neuzaland.*