

دراسة تحليلية لعلاقة التأثير والتأثر بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثر التضخم على القوائم المالية دراسة

حالة مؤسسة GAUFRETTIERE BIMO

Analytical study of the influence and vulnerability relationship between the historical cost principle and the impact of inflation on the financial statements - case study of GAUFRETTIERE BIMO -

حسين بن نابي

Bennabi Houcine

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر (الجزائر)، houcine.bennabi@univ-dbkm.dz

حسن بن نابي

Bennabi Hcen

جامعة امحمد بوقرة بومرداس مخبر الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات (الجزائر)، h.bennabi@univ-boumerdes.dz

تاريخ النشر : 2021.12.31

تاريخ القبول : 2021.12.16

تاريخ الاستلام : 2021.11.30

مستخلص : نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة الأثر الفعلي لتغيرات المستوى العام للنقود على مخرجات النظام المحاسبي المتمثل في جعل الأرقام المعدة على أساس التكلفة التاريخية تبتعد عن قيمها الحقيقية الجارية مما يؤدي إلى تضليل عملية اتخاذ القرارات المالية الملائمة و تقييم الأداء، وذلك من خلال تطبيق أحد النماذج المقترحة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة على المؤسسة محل الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة من أثر التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهذا ما يستدعي تقديم المؤسسة لقوائم مالية معدة على أساس القيمة الجارية، وضرورة العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكثر للقياس المحاسبي وفق تغيرات المستوى العام للأسعار، بهدف إعطاء الصبغة الحقيقية للأرقام المحاسبية وجعل القوائم المالية أكثر موضوعية تعكس الوضع الفعلي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية : التضخم، القوائم المالية، التكلفة التاريخية، الرقم القياسي للأسعار.

تصنيف JEL : E31، M40.

Abstract : We aim through this study to know the real impact of changes in the general level of currency on the outputs of the accounting system, tilting the figures prepared on the basis of historical cost of their current real values, which leads to a mismatch in the process of making decisions, and this through the application of one of the models suggested by the international accounting standards. The study concluded that there are substantial differences between the accounting figures of the financial statements treated the impact of inflation using the method of historical cost modified in the fixed currency unit and accounting figures of the traditional financial statements prepared on the basis of historical cost, and this calls for the need for the institution to provide financial statements prepared on the basis of current value, And the need to increase the accounting culture in order to improve the quality of accounting.

Keywords: Inflation, financial statements, historical cost, price index.

JEL Classification Codes : E31, M40.

المؤلف المرسل : حسين بن نابي، houcine.bennabi@univ-dbkm.dz

1. مقدمة

لقد عانت البيئة الاقتصادية لكثير من الدول من مشكلة التضخم، ظاهرة تعددت وتنوعت تفسيراتها وأسبابها، حيث أن أغلب المفكرين الاقتصاديين ردها إلى كونها ظاهرة تنتج عن الإفراط النقدي، تظهر نتائجها في ارتفاع المستوى العام للأسعار و تنعكس أثارها في انخفاض القوة الشرائية للنقود، مما يدفع إلى إضعاف ثقة الأفراد في العملة الوطنية ويسعون للتخلص منها بشتى الطرق، وإن ما يترتب عن ذلك كله عجز النقود عن أداء دورها في الاقتصاد كمخزن للقيمة، وتبقى في ظل كل هذه التأثيرات مجرد أداة للتبادل والوفاء بالديون.

رغم اعتبار التضخم ظاهرة اقتصادية كلية، إلا أن تأثيره يتعدى من الجانب الاقتصادي إلى الجانب المحاسبي من خلال التأثير على القوائم المالية المصحح عنها، وهذا نتيجة اعتماد القياس وفق مبدأ التكلفة التاريخية، إذ يستند الإطار العام للقياس المحاسبي على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود الذي يقضي بوجوب أن تركز القوائم المالية على وحدة قياس ثابتة، ويشق من هذا الفرض مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتطلب تسجيل جميع معاملات الوحدة المحاسبية بالقيمة الفعلية في تاريخ إتمامها حتى تعكس المحاسبة الأحداث المالية كما تمت بالفعل، ونتيجة ذلك فإن المحاسبة التقليدية لم تعط أهمية لمشكلة القيمة المتغيرة لوحدة القياس، مما يجعله يُعاني قصورا واضحا تنعكس آثاره على مخرجاته، وبالتالي يُقلل من ملاءمتها في اتخاذ القرارات خاصة في ظل الاقتصاديات التضخمية. وتأسيسا على ما سبق، فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عنها من خلال هذه الدراسة تتمثل في :

كيف تتأثر القوائم المالية بظاهرة التضخم في ظل اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كفرض أساسي للقياس المحاسبي ؟

وما هي الأساليب المتخذة للحد من هذه الآثار ؟

تهدف هذه الدراسة بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية إلى التعرف على مختلف الآثار الناجمة عن عدم أخذ أثر التضخم في الحسبان عند إعداد الميزانية وجدول النتائج؛ كما تهدف إلى محاولة الرقي بنوعية المحتوى الإعلامي المعروض في القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة من خلال معالجة أثر تضخمها وفق نموذج ذات بعد دولي.

وتنبع أهمية الدراسة أساسا في طبيعة الموضوع المتناول، كونه موضوع جدير بالدراسة بالنظر للظروف الاقتصادية الراهنة للبلاد، وضرورة مواصلة الجهود الساعية لمواكبة النظام المحاسبي المالي لمتغيرات البيئة الدولية في ظل التوجهات الاقتصادية للجزائر، إضافة إلى حداثة الموضوع في الساحة المحاسبية الجزائرية وعدم التطرق إليه بالشكل اللازم رغم أهميته، مما جعلنا نحاول تقديم قيمة مضافة والمساهمة في إثراء هذا الطرح قصد الاستفادة منه مستقبلا.

ولمعالجة الإشكالية محل الدراسة، تم اعتماد المنهج الاستقرائي والوصفي في دراسة هذا الموضوع في شقه النظري، من خلال التطرق لظاهرة التضخم والتكلفة التاريخية كمبدأ للقياس المحاسبي، إلى جانب إتباع المنهج التجريبي في دراسة الحالة التطبيقية، من خلال تطبيق أحد الطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة أثر التضخم المالي على القوائم المالية لمؤسسة SARL GAUFRETTERIE BIMO وتحليل النتائج المتوصل إليها.

2. الإطار النظري لإشكالية الدراسة

تتخذ المحاسبة من النقود -باعتبارها وسيلة للتبادل ومقياسا للقيم- وحدة للقياس وأساساً للتسجيل في السجلات المحاسبية، وتتمثل قيمتها في قوتها الشرائية التي تتغير من زمن إلى آخر، لأسباب عدة من أهمها التضخم، حيث أنه ورغم اعتبار التضخم ظاهرة اقتصادية كلية، إلا أن تأثيره يتعدى من الجانب الاقتصادي إلى الجانب المحاسبي من خلال التأثير على القوائم المالية، وهذا نتيجة اعتماد القياس وفق مبدأ التكلفة التاريخية.

1.2 التأسيس النظري لظاهرة التضخم

على الرغم من الأهمية الكبيرة التي يولها الفكر الاقتصادي المعاصر لمشكلة التضخم فإنه لا يبدو أن هناك إجماعاً من جانب الاقتصاديين على تعريف معين لهذا المصطلح، فهو مصطلح يصعب تعريفه، من هنا فضل بعض الاقتصاديين ترك مهمة تعريف التضخم، معللاً ذلك بأن التضخم أمر أصبح يدركه الرجل العادي، حيث أن التضخم والغلاء وارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة النقود، أصبحت من أكثر المصطلحات شيوعاً في الأوقات الراهنة. حيث حاول بعض الاقتصاديين تعريف التضخم كما يلي (مجلخ و بشيبي، 2021، صفحة 15):

"بيرو" التضخم هو ازدياد النقد الجاري دون زيادة السلع والخدمات، "كورتير" التضخم هو الحالة التي تأخذ فيها قيمة النقود بالانخفاض عندها تأخذ الأسعار بالارتفاع، "روبنس" التضخم هو ارتفاع غير منتظم للأسعار، "مارشال" التضخم هو الارتفاع المستمر في الأسعار، "بيجو" تتوفر حالة التضخم عندما تصبح الزيادات في الدخل النقدي أكبر من الزيادات في كمية الإنتاج المحققة بواسطة عناصر الإنتاج.

إذ نجد من بين أهم التعاريف الشاملة، التعريف الذي قدمه Emelegames عن التضخم على أنه حركة تصاعدية للأسعار تتصف بالاستمرار الذاتي، تنتج عن فائض الطلب الزائد على قدرة العرض (الشمرى، 1999، صفحة 388).

هناك عدة أنواع لظاهرة التضخم نذكر منها التضخم الجامح وفيه ترتفع الأسعار بمعدل كبير جداً، وتتناقص قيمة العملة بدرجة كبيرة، أيضاً التضخم المكبوت وهي الحالة التي يتم من خلالها منع الأسعار من الارتفاع من خلال سياسات تتمثل بوضع ضوابط وقيود تحول دون ارتفاعها (قسم البحوث والدراسات الاقتصادية، 2011، الصفحات 6-7)، كما نذكر التضخم الطليق والذي هو عكس المكبوت، حيث إن الحكومة لا تتدخل لمنع ارتفاع الأسعار (رجب، 2010، صفحة 31)، بالإضافة إلى التضخم الزاحف وهو ارتفاع المستوى العام للأسعار بمعدلات بسيطة في حين يبقى العرض مستقر (الأفندي، 2012، صفحة 283).

إن ارتفاع الأسعار لا يمثل سبباً للتضخم، ولكن يمثل نتيجة طبيعية له، وبالتالي يمكن إرجاع أسباب ظاهرة التضخم إلى عدة عوامل على غرار، التضخم عن طريق الطلب حيث يحدث عندما يكون الطلب الكمي على السلع والخدمات متجاوز العرض الكمي لهذه السلع والخدمات (جليد و بركان، 2010، صفحة 173)، كما يرجع كذلك إلى ارتفاع التكاليف الإنتاجية عن طريق زيادة أسعار عوامل الإنتاج بنسبة تفوق الإنتاج الحدي لها، لأن كل زيادة في تكاليف عوامل الإنتاج مع ثبات إنتاجيتها يؤدي إلى زيادة التكلفة الوحيدة للإنتاج، وبالتالي ارتفاع سعر البيع، بالإضافة إلى سبب رئيسي ألا وهو استيراد معظم السلع والخدمات من الخارج حيث أن الارتفاع المستمر والمتسارع في أسعار السلع والخدمات النهائية المستوردة من الخارج ينعكس على ارتفاع أسعار بيعها في الأسواق المحلية متسبباً في تضخم التكاليف، زيادة إلى ذلك الكوارث الطبيعية والحروب والحوادث الاستثنائية بصفة عامة، حيث يمكن أن تكون سبباً لظهور الضغوط التضخمية، إذ يؤدي ذلك إلى ضعف الإنتاج وقلة العرض وبالتالي حدوث تزايد في نسبة التضخم (كركاشة، 2012، صفحة 18).

2.2 قياس ظاهرة التضخم

باعتراف جميع الخبراء، فإنه ليس هناك مقياس دقيق لقياس التضخم ولا توجد كذلك طريقة موحدة لقياسه، ولذلك سوف نركز على طريقة الأرقام القياسية لأهميتها البالغة في الدراسة، ويذكر أن هناك أسلوب آخر لقياس التضخم، وذلك من خلال الفجوة التضخمية التي أوردتها كينز في تحليله للتضخم.

طريقة الأرقام القياسية : الرقم القياسي هو مؤشر إحصائي يستخدم في قياس التغير الذي يطرأ على ظاهرة اقتصادية أو اجتماعية، تعكس الارتفاعات في مستويات الأسعار المحلية، وتصور التدهور الذي يطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد، وتنقسم الأرقام القياسية الخاصة بحساب تغيرات الأسعار إلى عدة أنواع من أهمها ما يلي (هتهات، 2006، الصفحات 221-223):

■ الرقم القياسي المرجح بكميات فترة الأساس (لاسيبير La Speyres)

كلمة مرجح تشير إلى أن الرقم القياسي يأخذ الأهمية النسبية للسلعة بعين الاعتبار، وفي هذا الإطار اقترح لاسبير في 1864

م، ترجيح الرقم القياسي التجميعي للأسعار بكميات فترة الأساس، وبحسب كما يلي:

$$\text{La Speyres Index} = \frac{\sum P1. Q0}{\sum P0. Q0} \times 100$$

P0: أسعار فترة الأساس Q0: كميات فترة الأساس P1: أسعار فترة المقارنة

ومنه يعبر رقم لاسبير عن أثر تغير السعر، كما لو بقيت الكميات في فترة الأساس هي نفسها في فترة المقارنة.

■ الرقم القياسي المرجح بكميات فترة المقارنة (باش Paache Index)

استخدم كل من باش وولش سنة 1874 م رقما قياسيا لترجيح الأسعار، ولكن بكميات فترة المقارنة، أي كما يلي:

$$\text{Paache Index} = \frac{\sum P1. Q1}{\sum P0. Q1} \times 100$$

P0: أسعار فترة الأساس Q1: كميات سنة المقارنة P1: أسعار فترة المقارنة

ومنه فإن رقم باش يعبر عن أثر تغير السعر كما لو أن الكميات في سنة المقارنة قد اشترت في سنة الأساس.

■ الرقم القياسي الأمثل رقم فيشر (Fisher Index)

عبارة عن الوسط الهندسي لكل من رقمي لاسبير وباش، أي أنه الجذر التربيعي لحاصل ضرب رقم لاسبير وباش.

$$\text{Fisher Index} = \sqrt{\left[\frac{\sum P1. Q0}{\sum P0. Q0} \times 100 \right] \times \left[\frac{\sum P1. Q1}{\sum P0. Q1} \times 100 \right]}$$

3.2. التكلفة التاريخية كمبدأ للقياس المحاسبي

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري التكلفة التاريخية على أنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتناءها أو إنتاجها، مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط". إذ يستند القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبررات ومبادئ وفروض محاسبية يمكن ذكر بعضها فيما يلي (جربوع وحلس، الصفحات 14-15):

- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول لأول وآخر الفترة المحاسبية؛
- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي التغيرات في الأسعار؛
- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي "الحيطة والحذر" حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة الميزانية بقيم متحفظة؛
- فرض وحدة القياس يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

4.2. مزايا وعيوب استخدام التكلفة التاريخية

نلخص مزايا وعيوب هذه الطريقة في الجدول التالي :

الجدول 1. مزايا وعيوب طريقة التكلفة التاريخية

عيوب طريقة التكلفة التاريخية	مزايا طريقة التكلفة التاريخية
- غياب المصدقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق ؛ - تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بين المعلومة المحاسبية ؛ - انخفاض رأس المال وحقوق الملكية من خلال توزيع الأرباح الوهمية.	- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء أصل أو نشوء التزام ؛ - يستند الإثبات المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية ؛ - يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذه الطريقة إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل القوائم المالية أكثر موثوقية ؛ - تتلاءم طريقة التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض الاستمرارية وثبات وحدة النقد أو مبدأ الموضوعية.

المصدر: (موزارين و بيري، 2018، صفحة 59)

3. المعالجة الميدانية لأثر تضخم القوائم المالية لمؤسسة GAUFRETTERRIE BIMO

من خلال هذه الدراسة سنقوم بتطبيق وتعديل القوائم المالية لمؤسسة SARL GAUFRETTERRIE BIMO، وذلك باستخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة لسنة 2020، باعتبارها إحدى الطرق والاقتراحات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 29)، ونظرا لمزاياها وباعتبارها إحدى الطرق الشاملة في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية، من خلال تعديلها الشامل لجميع بنود القوائم المالية النقدية وغير النقدية وسهولة تطبيقها.

1.3 دراسة الإطار العام لمؤشرات التضخم في الجزائر وعلاقتها بالواقع التطبيقي

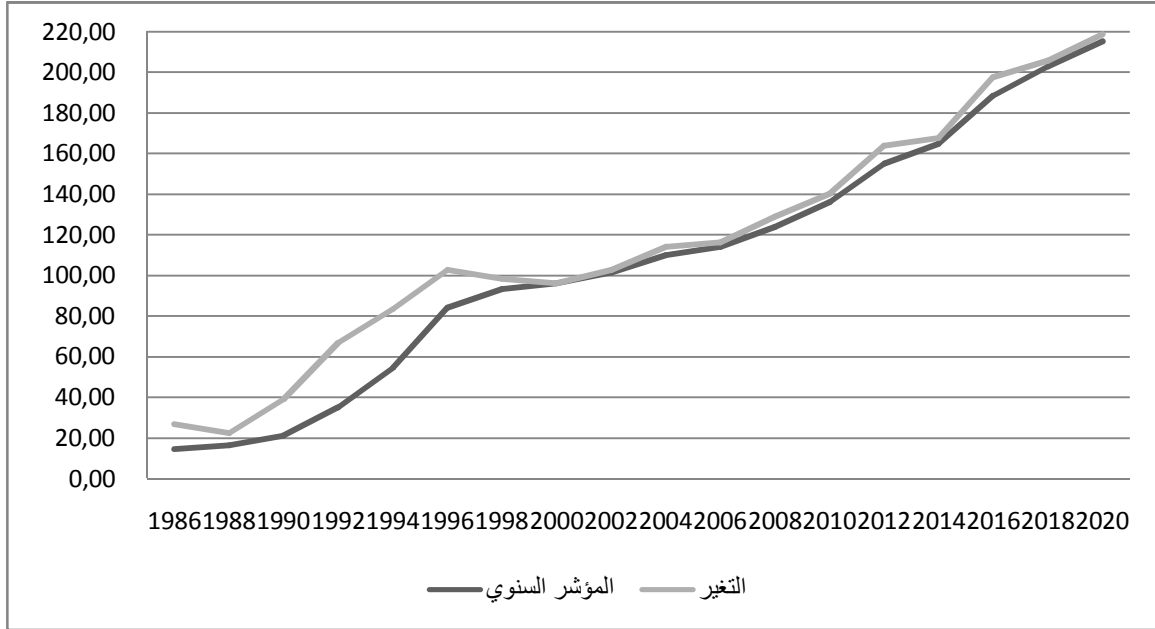
يتبع نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة التغير في المستوى العام للأسعار، إضافة إلى وجوب توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية من تاريخ نشأة البند المطلوب تعديله حتى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية، حيث تعتبر الأرقام القياسية إحدى الأدوات الرئيسية في استخدام هذا المدخل.

من بين الأرقام القياسية الأكثر استخداما على المستوى الدولي، الرقم القياسي لأسعار التجزئة ويسمى الرقم القياسي لأسعار المستهلك (CPI) Consumer Price Index، حيث يعتبر المؤشر الرئيسي لقياس التضخم ويقاس مجموع سعرة محددة من المنتجات والخدمات التي يشتريها الجمهور عادة مثل المواد الغذائية والمشروبات غير الكحولية، الملابس والأحذية، السكن والأعباء... إلخ، وفيما يلي عرض لأهم ملامح هذا المؤشر وفق الديوان الوطني للإحصاء كجهة رسمية مخولة بإصدار هذه التقارير.

- يتألف المسح للاستهلاك وإنفاق الأسر من مسح لعينة من 12150 أسرة موزعة على كامل التراب الوطني، يتكون المؤشر من 261 مادة ويمثله 791 صنف ؛
- تتكون فئة السكان المرجعية من جميع الأسر الجزائرية، من جميع الأحجام والفئات الاجتماعية والمهنية ؛
- تصنيف السلع والخدمات المستهلكة في مجموعات، مجموعات فرعية، و مواد هو مماثل لتوصيات منظمة الأمم المتحدة ؛
- صيغة حساب المؤشر المعتمدة هي لاسبير la speyres حيث يعبر عن أثر تغير السعر كما لو بقيت الكميات في فترة الأساس هي نفسها في فترة المقارنة ؛

- تم حساب المؤشر الوطني باستخدام نفس النهج لمراقبة الأسعار لعينة من 17 مدينة وقرية تمثل التراب الوطني موزعة حسب الطبقات الجغرافية من خلال مسح نفقات الاستهلاك. بعد عرض أهم ملامح هذا المؤشر، سنتطرق إلى عرض التطور السنوي له من خلال أخذ مدينة الجزائر العاصمة كعينة وهذا من سنة 1986 إلى غاية 2020.

الشكل 1. منحنى بياني يعكس اتجاه التضخم في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معطيات الديوان الوطني للإحصاء

يسجل المؤشر العام لأسعار الاستهلاك في الجزائر وتيرة متزايدة خلال الثلاث عقود الأخيرة، وهذا ما يعكس التغيرات السريعة وغير المتحكم فيها في الاقتصاد الجزائري بالموازاة مع السياسة المالية والنقدية المنتهجة من طرف السلطة، وهذا ما يؤكد أن ظاهرة التضخم تطرح نفسها بقوة في الجزائر.

شهدت الفترة بين 1986 و 1998 تذبذبات حادة في درجة تغير معدلات التضخم من سنة لأخرى ويمكن تفسيره بالأزمة الاجتماعية التي عاشتها البلاد سنة 1986 وللأزمات الاقتصادية والأمنية التي أعقبتها خلال التسعينات من انهيار لأسعار النفط وظروف اللأمن، وهذا ما يوضحه اتساع الفجوة في المنحنى بين المؤشر السنوي وتغيره.

واصلت النسب السنوية في الارتفاع منذ سنة 2000، مع تقلص فجوة التغير وتراجع متوسط معدلات التضخم عن فترة التسعينات حيث أصبحت الظاهرة أكثر استقرارا عند متوسط حوالي 3% تقريبا، وهذا راجع لارتفاع أسعار النفط وما صاحبه من استقرار اقتصادي واجتماعي، كل هذا لم يمنع من مواصلة المؤشرات السنوية الزحف نحو الأعلى حيث قارب الرقم القياسي درجة 215,21 وأواخر سنة 2020.

2.3. تعديل القوائم المالية لمؤسسة GAUFRETTIERE BIMO

بصرف النظر عن عيوب هذا النموذج سنقوم بتعديل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة المعدة وفق التكلفة التاريخية التقليدية والخاصة بسنة 2020، وهذا بالتركيز على قائمتي الميزانية وحسابات النتائج الذين يشملان جل البنود النقدية وغير النقدية الأساسية (الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصروفات)، ولما لهما من أهمية كبيرة لدى مستخدمي المعلومات المالية.

1.2.3. تصحيح أثر تضخم قائمة الميزانية لسنة 2020

كمرحلة أولى قبل البدء في عملية التعديل على قائمة الميزانية، يجب التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية، كون هذه الأخيرة فقط هي المعنية بالتعديل، في حين تعرف البنود النقدية مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، حيث تم تعريف البنود النقدية على أنها البنود التي يمكن التعبير عنها بصورة عدد محدد من وحدات النقد (ثابتة من حيث المقدار) والتي تحدد بقيمة ثابتة في عقد أو نظام أساسي بصرف النظر عن التغيرات التي قد تحدث في القوة الشرائية لهذه الوحدات، في حين تعد البنود غير النقدية أصولاً أو حقوق ملكية لا تمثل حقا في عدد معين أو محدد من وحدات النقد (غير ثابتة)، ومن أمثلتها المخزون، الأراضي، إهلاكات الأصول الثابتة، الأسهم العادية...

1.1.2.3. منهجية التصحيح : التقييم المحاسبي لعناصر الميزانية بأصولها وخصومها كان وفق نموذج التكلفة التاريخية ومن أجل تكيفه مع تغيرات المستوى العام للأسعار يجب التقيد بالمراحل التالية :

- حيازة الوثائق المحاسبية التي توضح الحسابات المفصلة لكل بند من البنود غير النقدية للميزانية، وهذا من أول تاريخ لتسجيل ذلك العنصر بالميزانية إلى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية (دورة 2020 في هذه الحالة). كما يجب احتواء هذه الوثائق على عدة بيانات في صورة تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم مع قيمته الدفترية، مخصص الاهتلاك السنوي، الاهتلاك المتراكم والقيمة المحاسبية الصافية، ولتبسيط عملية التصحيح أكثر نظرا لكثرة العمليات المحاسبية بالمؤسسة منذ تاريخ بدء النشاط سنة 1998، ارتأينا إلى تقسيم الحسابات حسب تواريخ الحيازة من أجل تسهيل عملية المعالجة، وذلك بالاعتماد على برنامج EXCEL، بحيث نأخذ بعين الاعتبار فقط البنود قيد الاهتلاك، ولتوضيح الفكرة أكثر نأخذ مثلا بند المباني حيث سجلت في ميزانية 2020 بقيمة إجمالية تقدر ب 408.141.431 دج كقيمة دفترية، ليتم طرح التساؤل التالي: كيف تم الوصول إلى هذه القيمة انطلاقا من مبلغ الصفر؟ بالبحث في تفصيل هذا الحساب نجد أن تراكم هذه القيمة يتضمن الحساب 212/ تهيئة المباني والأراضي بقيمة 78.713.769 دج متراكمة منذ سنة 2001، بالإضافة إلى الحساب 213/ مباني بقيمة 329.427.662 دج متراكمة منذ سنة 2001 ؛
 - بعد تسجيل كل بيانات وأرصدة الحسابات، يتم الانتقال إلى الخطوة الموالية المتمثلة في مقابلة كل تاريخ حيازة برقمه القياسي والذي يطلق عليه اسم الرقم القياسي لسنة الأساس، في مثالنا هذا كان الرقم القياسي لسنة 2001 يساوي 100 دج؛
 - تحديد الرقم القياسي لتاريخ إعداد القوائم المالية والذي بلغ نهاية سنة 2020 ما قيمته 215.21 دج ؛
 - كمرحلة أخيرة وبعد الانتهاء من عملية التصنيف، ننتقل إلى التعديل وفق العلاقة التالية : قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية × (الرقم القياسي لتاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسي لتاريخ الحيازة)
- والجدول الموالي يعرض تعديل القيم التاريخية للبنود غير النقدية.

التغير المادي ق.م.ص %	القائمة المحاسبية السابقة المعدلة	الأحداث المتراكمة المعدل	القائمة المدققة المعدلة	الرقم القياسي في تاريخ إصدار القوائم المالية	الرقم القياسي في تاريخ الصياغة	القائمة المحاسبية الصافية	الأحداث المتراكمة المعدلة	القائمة المدققة (التاريخية)	طرح الصياغة أو إعادة التقييم	البيان	المستويين المعدل بالاضمان على التوافق المحاسبية المتوسطة بين الدوائريه	
											2016	2015
115.21%	562,014,365.08	0	562,014,365.08	215.21	180,000	261,146,956.50	261,146,956.50	261,146,956.50	2016	البيان	211	2016
26.00%	302,128,745.94	257,470,106.42	559,598,852.36	215.21	239,789,235.95	164,659,753.00	404,448,988.95	404,448,988.95	2016	البيانات	274	2016
	93,080,135.96	195,620,862.43	289,508,990.30	215.21	123,900	54,083,264	112,689,532	166,702,79.6	2016			2016
	6,763,680.73	4,740,489.97	14,511,490.70	215.21	142,39	4,474,623	3,141,757	7,616,380	2011			2011
	41,439.72	200,306.56	249,746.28	215.21	155,10	20,865	1,501,125	179,980	2012			2012
	2,299,037.20	2,410,572.41	4,710,469.69	215.21	160,11	1,711,012	1,799,340	3,510,560	2013			2013
	12,232,013.09	6,605,797.02	10,910,610.91	215.21	164,77	9,365,739	5,110,869	14,484,548	2014			2014
	40,929,351.00	16,031,254.16	57,660,605.24	215.21	172,65	32,035,149	13,502,700	46,337,849	2015		213/212	2015
	3,712,195.102	14,067,661.47	51,029,613.29	215.21	180,33	3,240,573	12,950,166	45,443,539	2016			2016
	6,591,751.30	2,606,967.59	9,198,718.90	215.21	197,62	6,052,980	2,383,889	8,446,870	2017			2017
	3,902,2416.75	8,934,061.05	48,757,277.00	215.21	202,96	3,755,679	8,426,279	45,901,950	2018			2018
	3,601,5267.06	3,032,693.11	40,647,968.17	215.21	207,90	3,564,769	3,702,509	39,267,278	2019			2019
	25,630,711.15	766,639.05	26,397,427.00	215.21	215,21	25,630,781	766,640	26,397,421	2020			2020
20.89%	1,741,983,793.30	2,224,223,851.92	3,966,207,645.22	215.21	95,87	1,440,944,973.17	1,375,042,095.27	2,615,987,068.44	2000	التقييمات المتغيرة المادي		2000
	2,701,0549.76	254,957,423.10	20,275,972.06	215.21	180,000	12,405,307	113,694,020	1,26,100,13.5	2003			2003
	29,247,325.77	274,027,860.22	3,023,725,959	215.21	180,000	13,590,133	127,330,422	140,920,55.5	2001			2001
	3,175,033,92.97	302,638,648.15	41,430,695,1.12	215.21	181,43	14,964,143	180,339,367	195,383,51.0	2002			2002
	5,155,478.71	271,429,594.21	3,220,043,72.92	215.21	185,75	25,333,014	133,375,213	158,700,22.7	2003			2003
	1,034,680.36	9,723,660.75	1,075,026,1.11	215.21	189,95	520,574	4,967,703	5,496,356	2004			2004
	9,779,306	3,320,671.47	3,426,410.83	215.21	111,47	50,625	1,724,11.6	1,724,741	2005			2005
	2,28,247.67	6,316,166.94	6,544,413.71	215.21	114,05	120,959	3,347,23.6	3,461,196	2006			2006
	8,630,510.33	34,740,070.49	43,301,500.01	215.21	110,24	4,746,143	19,008,428	23,034,571	2007			2007
	7,60,583.75	3,600,141.47	4,360,735.23	215.21	123,90	442,770	2,074,000	2,516,770	2008			2008
	7,565,982.19	27,570,252.12	35,136,154.31	215.21	131,10	4,608,934	16,795,038	21,403,977	2009			2009
	29,456,937.06	84,103,773.44	113,640,710.50	215.21	136,23	18,046,524	53,289,138	71,935,683	2010		210/215	2010
	10,241,409.00	59,703,064.04	78,024,473.92	215.21	142,39	12,069,115	39,554,438	51,623,553	2011			2011
	20,108,853.77	36,556,843.56	56,665,687.33	215.21	155,10	14,492,278	28,346,203	40,838,482	2012			2012
	10,220,692.62	24,422,384.58	42,643,077.20	215.21	160,11	13,555,667	18,169,546	31,725,213	2013			2013
	61,480,363.94	64,725,355.89	126,213,719.63	215.21	164,77	47,076,804	48,555,303	96,632,207	2014			2014
	43,626,9383.99	276,307,703.91	712,577,687.01	215.21	172,65	349,992,543	221,665,092	571,667,545	2015			2015
	573,323,205.29	320,489,733.26	893,812,938.54	215.21	180,33	501,714,415	280,460,162	782,174,577	2016			2016
	83,489,724.44	53,292,747.06	136,702,472.30	215.21	187,62	76,592,384	40,938,912	1,25,529,21.6	2017			2017
	160,537,274.97	27,422,723.09	195,959,990.06	215.21	202,96	1,501,943,940	25,061,791	1,84,805,73.1	2018			2018
	9,202,689.18	7,034,054.48	9,905,567.23.67	215.21	207,90	89,668,778	6,795,139	96,464,988	2019			2019
	81,460,089.00	1,672,039.00	83,072,048.00	215.21	215,21	81,460,089	1,672,039	83,072,048	2020			2020
14.27%	51,708,450.59	51,708,450.59	51,708,450.59	215.21	180,33	45,250,000.00	45,250,000.00	45,250,000.00	2016	التقييمات المالية		2016
	20,560,284.75	-	20,560,284.75	215.21	180,33	25,000,000	0	25,000,000	2016			2016
	23,140,245.05	-	23,140,245.05	215.21	180,33	20,250,000	0	20,250,000	2016		274	2016

2.1.2.3. عرض الميزانية المعدلة لدورة 2020: الجدول الموالي يعرض ميزانية دورة 2020 وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

الجدول 3. الميزانية المالية المعدلة لدورة 2020

الأصول	القيمة الدفترية المعدلة	الاهتلاكات المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
التثبيتات العينية	5 766 965 497,00	3 160 838 593,00	2 606 126 904,00
الأراضي	562 014 365,00		562 014 365,00
البناءات	567 113 142,00	264 984 396,00	302 128 745,00
التثبيتات العينية الأخرى	4 637 837 990,00	2 895 854 197,00	1 741 983 793,00
التثبيتات المالية	51 708 450,60		51 708 450,60
السندات الأخرى المثبتة	28 568 204,75		28 568 204,75
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	23 140 245,85		23 140 245,85
مجموع الأصول غير الجارية	5 818 673 947,60	3 160 838 593,00	2 657 835 354,60
أصول الجارية	1 339 704 485,41		1 339 704 485,41
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	1 339 704 485,41		1 339 704 485,41
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة	340 159 582,10		340 159 582,10
الزبائن	128 715 090,53		128 715 090,53
المدينون الآخرون	156 976 551,17		156 976 551,17
الضرائب	54 467 940,40		54 467 940,40
الموجودات وما يماثلها	12 922,16		12 922,16
أموال الخزينة	12 922,16		12 922,16
مجموع الأصول الجارية	1 679 876 989,67		1 679 876 989,67
المجموع العام للأصول	7 498 550 937,27	3 160 838 593,00	4 337 712 344,27
الخصوم	القيمة الدفترية	القيمة الدفترية المعدلة	
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	1 268 000 000,00	1 268 000 000,00	1 268 000 000,00
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	119 968 283,46	119 968 283,46	119 968 283,46
فارق إعادة التقييم	-	-	670 704 188,45
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	8 579 734,74	8 579 734,74	8 579 734,74
المجموع I	1 396 548 018,20	1 396 548 018,20	2 067 252 206,52
الخصوم غير الجارية			
القروض والديون المالية	241 493 042,00	241 493 042,00	241 493 042,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	241 493 042,00	241 493 042,00	241 493 042,00
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقه	358 162 366,16	358 162 366,16	358 162 366,16
الضرائب	22 897 744,69	22 897 744,69	22 897 744,69
الديون الأخرى	117 066 914,65	117 066 914,65	117 066 914,65
خزينة الخصوم	1 530 840 070,12	1 530 840 070,12	1 530 840 070,12
مجموع الخصوم الجارية III	2 028 967 095,62	2 028 967 095,62	2 028 967 095,62
المجموع العام للخصوم	3 667 008 155,82	3 667 008 155,82	4 337 712 344,27

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة

على ضوء النتائج المتوصل إليها بعد عملية التعديل، نلاحظ ارتفاع في قيم الأصول غير النقدية حيث سجلت التثبيتات العينية زيادة معتبرة نسبتها 115.21% في صورة الأراضي، وما نسبته 26% فيما يتعلق بالمباني، و 20.89% فيما يتعلق بالتثبيتات العينية الأخرى، في حين عرفت التثبيتات المالية زيادة بنسبة 14.27%، هذا التفاوت في النسب من أصل إلى آخر كان نتيجة اختلاف تاريخ حيازة هذه الأصول كونه مؤثر رئيسي في معادلة التعديل، حيث نلاحظ أنه كلما كان تاريخ الحيازة أقدم كلما كانت نسبة التغير كبيرة، والعكس صحيح، وهذا راجع لاتساع فجوة تغير القوة الشرائية للنقود باتساع الفرق الزمني. باقي الأصول لم تعرف أي تغير كونها مصنفة كأصول نقدية مقيمة بقيم جارية نظرا لسيولتها أو سرعة تحولها لذلك، شأنها في ذلك شأن الخصوم الجارية وغير الجارية، في حين لا يتم إعادة تقييم حسابات رأس المال بصفة خاصة. كما تمت العملية على مختلف عناصر الميزانية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن إعادة تقييم بقية العناصر الأخرى من الميزانية، يؤدي إلى إعادة تقييم الأموال الخاصة بصفة آلية عن طريق رصيد فرق إعادة التقييم الذي يعتبر أحد فروع حساب الأموال الخاصة، فالزيادة التي تحدث في قيم عناصر الأصول ستقابلها زيادة بنفس المقدار في الأموال الخاصة، وهو ما تم تسجيله سنة 2020 بقيمة 670 704 188,45 دج، هذا المبلغ يعتبر كفارق تصحيح لفجوة القياس المحاسبي بين اعتماد ظاهرة تغير القوة الشرائية للنقد في القياس من تجاهلها.

3.1.2.3. تقييم نتائج اعتماد متغيرات التضخم في إعداد قائمة الميزانية من تجاهلها: تطرقنا فيما سبق إلى إبراز الأثر المحاسبي لظاهرة التضخم على قائمة الميزانية، وبأن مجمل بنود ومبالغ هذه القائمة تتغير بتغير حركية المستوى العام للأسعار، كون هذه الأخيرة تعد متغير أساسي في عملية الإفصاح، وفيما يلي سيتم مناقشة نتائج هذا الأثر في ضوء اعتماد هذه الظاهرة من عدمها:

- نشوء فارق كبير بين القيم الاسمية للأصول غير النقدية، وقيمتها الجارية (المعدلة)، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء و وقت القياس، يجعل أرقام قائمة الميزانية لا تعبر عن القيمة الاقتصادية لعناصرها، وهذا من شأنه تضليل مستخدمي القوائم المالية لأي غرض كان؛
- اختلاف فترات اقتناء الأصول يؤدي إلى اختلاف قيمة وحدات النقد المقيمة على أساسها، وهذا ما يجعل عملية المقارنة خاطئة، إضافة إلى عدم قابلية التجميع الرياضي لهذه العناصر، وهو ما يصعب على المنشأة إجراء المقارنة والتقييم سواء على المستوى الداخلي، أو على مستوى القطاع الذي تنتهي إليه والمنشآت المنافسة لها؛
- توصلنا فيما سبق إلى تغير أقساط الاهتلاك في حالة اعتماد ظاهرة التضخم، وهو ما يجعل الأقساط الحالية حسب التكلفة التاريخية غير قادرة على تلبية الغرض الذي وضعت من أجله، وهو استبدال الأصول الثابتة بأصول جديدة لها نفس القوة الإنتاجية للأصول القديمة وذلك لانخفاض القدرة الشرائية للنقود؛
- ظهور أقساط الاهتلاك بأقل من قيمتها الحقيقية يؤدي إلى خلق أرباح صورية تضخمية بمقدار الفرق بين القيمة الاسمية والحقيقية، كونها من الأعباء الواجبة الخصم قبل الوصول إلى الربح التشغيلي؛
- تأثر العناصر النقدية المدينة نتيجة تحصيل المؤسسة لحقوقها بوحدة نقدية منخفضة القيمة، والعكس يحدث لعناصرها النقدية الدائنة؛
- يتأثر المخزون في ظل التغيرات السعرية العامة، ويختلف أثره حسب دوران المخزون، فإن كانت مدة دوران المخزون سريعة يعاد تقييمه دون أن يؤثر عليه التضخم، أما إذا كانت المدة ضعيفة فالمخزون يتأثر بالتضخم ويؤثر سلبا على النتائج، وهذا من الأسباب التي أدت بمعايير المحاسبة الدولية لإلغاء طريقة LIFO في التقييم حسب IAS 02.

4.1.2.3 مكاسب وخسائر القوة الشرائية لدورة 2020: تنشأ مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقد عن حيازة العناصر النقدية خلال فترة التضخم الاقتصادي، إذ تتحقق خسائر في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الأصول، بينما تتحقق مكاسب في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الخصوم، والعكس يحدث في حالة الانكماش الاقتصادي، فإذا ما ارتفع الرقم القياس العام للأسعار، تكون المنشأة في حاجة إلى عدد أكبر من وحدات النقود لشراء أصل ترغبه مثلا، وهذا راجع إلى أن كمية النقود في السنوات الأولى تشتري كميات أقل من البضائع والخدمات في السنوات التالية، عكس ذلك يحدث في جهة الخصوم النقدية، حيث أن الالتزام بدفعها مستقبلا يعتبر أقل نسبيا في حالة التضخم. يتم حسابها كالتالي:

- تحديد صافي المركز النقدي لبداية سنة 2020، والذي يتم استنباطه من صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2019، أي الفرق بين الأصول والخصوم النقدية لتلك الفترة؛
 - إجراء التعديل على صافي أول المدة، وهذا بضره في نسبة الرقم القياسي لأسعار نهاية السنة على الرقم القياسي لأسعار بداية السنة؛
 - تحديد المتحصلات النقدية التي تمت خلال الفترة، لتعديلها فيما بعد بضره في نسبة الرقم القياسي لأسعار نهاية السنة على متوسط الرقم القياسي للفترة محل الدراسة، ثم يضاف الناتج إلى القيمة؛
 - تحديد المدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة، وتعديلها بنفس أسلوب المتحصلات، ثم طرح الناتج من القيمة؛
 - بعد عمليات الزيادة والطرح السابقة، يتم الوصول إلى صافي المركز النقدي لنهاية الفترة؛
 - يقارن صافي المركز النقدي الاسمي مع النتيجة التي توصلنا إليها، فإذا كان المركز النقدي الاسمي أقل من المعدل، نقول أن المؤسسة تحملت خسائر في القوة الشرائية، في حين سجل العكس أي المركز النقدي الاسمي أكبر من المعدل، فنقول أن المؤسسة حققت مكاسب في القوة الشرائية.
- بالرجوع إلى معطيات المؤسسة، سيتم حساب أرباح وخسائر القوة الشرائية وفق الجدول التالي:

الجدول 4. مكاسب وخسائر القوة الشرائية لدورة 2020

البيان	القيمة الاسمية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
الأصول النقدية نهاية 2019	1 733 563 920,72		1 766 645 948,38
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	1 363 599 603,54	211,18	1 389 621 510,93
الزبائن	190 117 141,62	211,18	193 745 193,90
المدينون الآخرون	109 789 152,81	211,18	111 884 286,28
الضرائب	70 029 923,23	211,18	71 366 321,52
أموال الخزينة	28 099,52	211,18	28 635,75
الخصوم النقدية نهاية 2019	2 394 861 006,59		2 440 562 729,56
القروض والديون المالية	493 500 000,00	211,18	502 917 582,16
الموردون والحسابات الملحقه	334 344 044,32	211,18	340 724 414,14
الضرائب	14 731 160,85	211,18	15 012 279,22
الديون الأخرى	29 532 464,76	211,18	30 096 040,07
خزينة الخصوم	1 522 753 336,66	211,18	1 551 812 413,97
صافي المركز النقدي لبداية المدة 2020	-661 297 085,87	-	-673 916 781,18
(+المتحصلات النقدية - المصروفات النقدية)	70 713 937,92	211,18	72 063 389,43
الأصول النقدية نهاية 2020	1 679 876 989,67		
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	1 339 704 485,41		

128 715 090,53	الزبائن
156 976 551,17	المدينون الآخرون
54 467 940,40	الضرائب
12 922,16	أموال الخزينة
2 270 460 137,62	الخصوم النقدية نهاية 2020
241 493 042,00	القروض و الديون المالية
358 162 366,16	الموردون و الحسابات الملحقه
22 897 744,69	الضرائب
117 066 914,65	الديون الأخرى
1 530 840 070,12	خزينة الخصوم
-590 583 147,95	صافي المركز النقدي الاسمي لنهاية المدة 01
-601 853 391,75	صافي المركز النقدي المعدل لنهاية المدة 02
11 270 243,80	مكاسب أو خسائر القوة الشرائية 01 - 02

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة

تم التعديل وفق المنهجية المذكورة سالفا، حيث تم استخراج رصيد (+)المتحصلات النقدية - المصروفات النقدية) خلال الفترة من العلاقة التالية: صافي المركز النقدي أول المدة+(رصيد التحصيل النقدي-المصروفات النقدية) = صافي المركز النقدي آخر المدة نشير بالذكر إلى أن الاعتماد على الميزانية في استخراج قيمة مكاسب وخسائر القوة الشرائية لإدراجها فيما بعد ضمن جدول النتائج يشوبه نقص وقصور ويؤدي إلى الإخلال بمبدأ استقلالية الدورات، حيث أن اعتماد هذه الطريقة يؤدي إلى تضخيم المبالغ كون قائمة الميزانية لا تعد على أساس سنوي وإنما هي مبالغ تراكمية، وللتبسيط أكثر نفترض أن صافي المركز النقدي أول المدة كان 100 وحدة، المتحصلات النقدية تساوت مع المدفوعات النقدية خلال الدورة، سنحصل على صافي مركز نقدي لنهاية الفترة أي مكاسب أو خسائر قوة شرائية بقيمة 100 وحدة، وهنا الإشكال حيث أن جزء من هذه القيمة يعود لدورات سابقة لا يمكن ترحيله للدورة الحالية كونه سيؤثر بصورة كبيرة على نتيجة المؤسسة كما رأينا في الدراسة الميدانية، وكحل نقترح أن يتم الحساب وفق التغير في البنود النقدية بين آخر وأول مدة في حساب هذا العنصر.

2.2.3. تصحيح أثر تضخم قائمة جدول النتائج وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

إن نتائج تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة كأحد النماذج المستعملة في معالجة أثر التضخم على القوائم المالية، لا تتضح إلا بعد معالجة قائمة جدول النتائج، لأهمية هذه الأخيرة في الإفصاح على مختلف الإيرادات المحققة والأعباء المتحملة من أجل تحقيق نتيجة المنشأة، وهو ما سيتم التطرق إليه.

1.2.2.3 منهجية التصحيح: التقييم المحاسبي لعناصر جدول النتائج كان وفق نموذج التكلفة التاريخية، ومن أجل تكييفه مع تغيرات المستوى العام للأسعار يتم التعديل على كافة العناصر من خلال ضرب قيم المنتجات والأعباء في معدل الرقم القياسي لتاريخ نهاية الدورة على الرقم القياسي لتاريخ نشأة البند في حالة توفره في هذه الحالة يؤخذ متوسط الرقم القياسي خلال الدورة، ونظرا لعدم توفر معلومات دقيقة حول تاريخ حدوث الإيرادات والمصروفات خلال الدورة، يتم التعديل وفق فرضية انتظام توزيعها على طول الدورة، ليتم بعدها إضافة عنصر مكاسب أو خسائر القوة الشرائية المحسوبة من البنود النقدية للميزانية، وهذا كبند مستقل في نهاية القائمة، عملا بتوصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB، ليتم في الأخير حساب نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.

2.2.2.3 عرض جدول النتائج لدورة 2020 وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة : سيتم فيما يلي عرض نتائج التعديل المتحصل عليها للمؤسسة محل الدراسة وفق الجدول الآتي :

الجدول 6. جدول حسابات النتائج معدل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

البيان	القيمة العادية	الرقم القياسي لنهاية الدورة	متوسط الرقم القياسي خلال الدورة	القيمة المعدلة 1.90 %
المبيعات والمنتجات الملحقه	2 092 608 677,32	215,21	211,18	2 131 542 444,58
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة	5 225 840,82	215,21	211,18	5 325 566,83
1- إنتاج السنة المالية	2 097 834 518,14	215,21	211,18	2 137 868 011,41
المشتريات المستهلكة	-1 291 431 680,52	215,21	211,18	-1 316 076 389,64
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-56 259 224,99	215,21	211,18	-57 332 833,65
2- استهلاك السنة المالية	-1 347 690 905,51	215,21	211,18	-1 373 409 223,29
3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	750 143 612,63	215,21	211,18	764 458 788,11
أعباء المستخدمين	-366 096 066,94	215,21	211,18	-373 082 368,44
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-27 055 943,38	215,21	211,18	-27 572 258,62
4- إجمالي فائض الاستغلال	356 991 602,31	215,21	211,18	363 804 161,06
المنتجات العمليانية الأخرى	1 391 842,72	215,21	211,18	1 418 403,60
الأعباء العمليانية الأخرى	-514 760,00	215,21	211,18	-524 583,29
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	-199 385 616,99	215,21	211,18	-203 190 541,87
5- النتيجة العمليانية	158 483 068,04	215,21	211,18	161 507 439,50
المنتجات المالية	2 170 900,47	215,21	211,18	2 212 328,30
الأعباء المالية	-148 572 011,77	215,21	211,18	-151 407 248,10
6- النتيجة المالية	-146 401 111,30	215,21	211,18	-149 194 919,80
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	12 081 956,74	215,21	211,18	12 312 519,70
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-3 502 222,00	215,21	211,18	-3 569 055,77
مجموع منتجات الأنشطة العادية	2 101 397 261,33	215,21	211,18	2 141 498 743,30
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-2 092 817 526,59	215,21	211,18	-2 132 755 279,37
8- صافي نتيجة السنة المالية	8 579 734,74	215,21	211,18	8 743 463,93
9- مكاسب أو خسائر القوة الشرائية				11 270 243,80
10- نتيجة الدورة بعد مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية (9+8)				20 013 707,73

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة

عرفت كافة عناصر المنتجات والأعباء تغير بعد عملية التعديل وفق حركية المستوى العام للأسعار، حيث عرفت جميع القيم طفرة بنسبة 1.90 % نتيجة التغير في الرقم القياسي للأسعار من 211.18 كمتوسط سنوي إلى 215.21 كمؤشر خاص بنهاية الدورة، أي بتغير 1.90 نقطة مئوية كذلك، كما عرفت نتيجة الدورة ربح إضافي بعد التعديل بقيمة 163 729.19 د.ج، وهذه الزيادة في الربح تعود أساسا إلى تضخم الإيرادات بنسبة أكبر من تضخم الأعباء، خاصة الزيادة المعبرة المتعلقة برقم الأعمال المقدر ب 39 933 767.26 دج والتي غطت الزيادة في مختلف الأعباء، وهذا ما يزيد في تضخم النتيجة بعد التعديل، خاصة بعد إضافة عنصر مكاسب القوة الشرائية المحقق عن طريق البنود النقدية تغيرت نتيجة الدورة بمقدار قيمة المكاسب، كل هذه المتغيرات تؤثر حتما على جملة من القرارات والسياسات سيتم التعقيب عليها في العنصر الموالي.

3.2.2.3 تقييم نتائج اعتماد متغيرات التضخم في إعداد جدول النتائج من تجاهلها : إن من أهم أهداف قائمة جدول النتائج إظهار مدى قدرة الشركة على المحافظة على القوة الشرائية لرأسمالها، أي المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي، وليس رأس المال الاسمي فقط في صورة الإبقاء على نفس عدد الوحدات النقدية، ويزداد الاهتمام بهذا المفهوم خلال فترات التضخم في محاولة لمقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة بالأعباء المرتبطة بها على أساس الأسعار الجارية خلال نفس الفترة، وإهمال هذا المبدأ يؤدي إلى ما يلي :

- جعل أرباح المؤسسة صورية وليست حقيقية من خلال مقابلة إيرادات جارية مقيمة بوحدة النقد السائدة مثل رقم الأعمال، مع أعباء كمخصصات الاهتلاك وتكلفة المبيعات بوحدة نقدية غير متجانسة القيمة، كون هذه الأخيرة لم تعرف إعادة تقييم وفق تغير المستوى العام للأسعار ؛
- المطالبة بتوزيعات الأرباح من قبل المساهمين وبتزايد المرتبات من قبل العمال نتيجة تحقق أرباح قد تكون صورية، وهذا من شأنه تعريض رأس المال للتآكل ؛
- سداد ضرائب على أرباح صورية يعني جزئياً تحمل رأس المال هذه الضريبة وتقتطع منه علاوة، وهو أمر يتسم بالخطورة لأنه يعني تعريض رأس المال للنقص وتعريض الشركة للخطر ؛
- إن استعمال التكلفة التاريخية غير المعدلة تتضمن إساءة في ملائمة التكلفة المخصصة للإنتاج التي تعكس مستويات أسعار ماضية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها المؤسسة في المنتج ؛
- وجود أرباح رأسمالية، ففي حالة بيع المنشأة لأصل من أصولها الثابتة بسعر يزيد عن قيمته الدفترية تكون قد حققت أرباح رأسمالية وجزء من هذه الأرباح يعود إلى انخفاض القوة الشرائية للنقد وليس نتيجة للتغير في السعر الخاص بالسلعة وقد يحدث العكس.

4. خاتمة

تطرقنا في دراستنا هذه إلى المشاكل المحاسبية التي تخلقها ظاهرة التضخم على القوائم المالية في صورة قائمة الميزانية وجدول النتائج، من خلال معرفة الأثر الفعلي لتغيرات المستوى العام للنقد على مخرجات النظام المحاسبي المتمثل في جعل الأرقام المعدة على أساس التكلفة التاريخية تبتعد عن قيمها الحقيقية الجارية مما يؤدي إلى تضليل عملية اتخاذ القرارات، وفي ظل هذا قمنا بدراسة بدائل القياس المحاسبي لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، كالتكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وهذا في محاولة للوصول إلى أقرب نقطة ممكنة من الصدق والموثوقية في القوائم المالية. وقد حاولنا في دراستنا هذه التعمق قدر المستطاع في جوانب الإشكالية، وهذا قصد الخروج بمجموعة نتائج يتم على ضوءها اقتراح جملة من التوصيات.

في حالة تجاهل ظاهرة التضخم أي الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية فإن إتباع هذا المبدأ كأساس للقياس مع تجاهل أي حركة في المستوى العام للأسعار يضعف إلى حد كبير إمكانية استخدام القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات أو عملية التخطيط والتنبؤ المالي، أما في حالة اعتماد ظاهرة التضخم ومعالجتها وفق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة فإن هذا يمكننا من إعطاء فكرة شاملة عن المركز المالي وأرباح المنشأة، من خلال اعتماد تغيرات المستوى العام للأسعار، وبالتالي إضفاء درجة أكبر من الموضوعية والمصدقية في القوائم المالية، حيث أنه في ظل محاسبة المستوى العام للأسعار فإن مقابلة الإيرادات بالمصروفات تصبح أكثر واقعية من جراء استخدام وحدة نقدية متجانسة للإيرادات و المصروفات معاً، كما أنه يمكننا أيضاً من حل مشكلة استبدال الأصول من خلال تخصيص أقساط الاهتلاك على أساس الأسعار الجارية.

بالرغم من ايجابيات هذا المبدأ، إلا أنه لا يخلو من بعض السلبيات وهذا ما لاحظناه من خلال دراستنا هذه حيث أنه بالاعتماد على التغيير في المستوى العام للأسعار دون المستوى الخاص، نكون قد فرضنا تساوي التضخم على كافة القطاعات وكافة الأصول والخصوم، وهذا من العيوب غير المقبولة في هذا النموذج، بحيث يختلف أثر التضخم من قطاع إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى، فأسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه كما أن تأثر المؤسسات بهذه الظاهرة يكون في أسعارها الخاصة أكبر من أسعارها العامة، وبالتالي فإن اعتماد هذا النموذج بإمكانه في بعض الأحيان التضليل أكثر من التصحيح، كما تعتبر مكاسب القوة الشرائية للبنود النقدية مضللة. حيث لا يمكن اعتبارها مصدراً متاحاً للأموال يتم على أساسه بناء السياسات المالية والاقتصادية في المؤسسة كتوزيع الأرباح مثلاً، ودمج هذا العنصر ضمن قائمة جدول النتائج يعد حسب رأينا خطأً، لتعارضه مع مبدأ استقلالية الدورات كما سبق تبيانها.

وكتوصيات للدراسة قمنا باقتراح النقاط التالية :

- إتباع القياس وفق القيمة الجارية مع وجود أدلة إثبات وذلك للمحافظة على مبدأ قابلية التحقق، فهي تعتبر من أنجح الطرق أو البدائل المحاسبية لمعالجة مشكلة استبدال الأصول الثابتة في ظل التضخم ؛
- لصعوبة التخلي على القوائم المالية التقليدية، نقترح تقديم المؤسسة لقوائم معدة على أساس القيمة الجارية، يتم إرفاقها بالقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، والعمل على تكييف برامج المحاسبة مع ذلك ؛
- في حالة الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة نقد ثابتة، يتم احتساب أرباح وخسائر القوة الشرائية اعتماداً فقط على التغيير المسجل خلال الدورة لحسابات البنود النقدية، وهذا حفاظاً على مبدأ استقلالية الدورات، واجتناباً لتضخيم النتائج ؛
- ضرورة العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكثر للقياس المحاسبي وفق تغيرات المستوى العام للأسعار الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات ؛
- الضرورة الملحة للاعتماد على المحاسبة التحليلية كأداة فعالة لمراقبة التسيير ومعرفة النواتج والأعباء الفعلية للأنشطة، ما من شأنه الحد من أثر التضخم على القوائم المالية.

5. قائمة المصادر والمراجع

- حسين كركاشة. (2012). أثر التضخم على المحتوى الاعلامي للقوائم المالية. رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة . جامعة ورقلة، الجزائر.
- سعيد هتهات. (2006). دراسة إقتصادية وقياسية لظاهرة التضخم في الجزائر. رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية . الجزائر: جامعة ورقلة.
- سليم مجلخ، و وليد بشيشي. (2021). دراسة تحليلية قياسية لمحددات التضخم في الجزائر للفترة 1970/2018. مجلة الاستراتيجية والتنمية ، المجلد: 11 (العدد: 03)، 12-32.
- عبد المجيد موزارين، و محمد أمين بريري. (2018). القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية (العدد: 19)، 57-67.
- قسم البحوث والدراسات الاقتصادية. (2011). التضخم الاقتصادي حالات ومفاهيم. فلسطين: منتدى الأعمال الفلسطيني.
- محمد أحمد الأفندي. (2012). مبادئ الإقتصاد الكلي. اليمن: جامعة العلوم والتكنولوجيا للنشر.
- ناظم محمد نوري الشمري. (1999). النقود والمصاريف والنظرية النقدية. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
- نور الدين جليد، و أمينة بركان. (2010). مدخل للاقتصاد النقدي (الإصدار 01). الجزائر.
- وضاح نجيب رجب. (2010). التضخم والكساد الأسباب والحلول وفق مبادئ الاقتصاد الإسلامي (الإصدار 01). الأردن: دار النفائس للنشر والتوزيع.
- يوسف محمود جربوع، و سالم عبد الله حلس. تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين. فلسطين: الجامعة الإسلامية

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

حسين بن نابي وحسن بن نابي. 2021. دراسة تحليلية لعلاقة التأثير والتأثر بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثر التضخم على القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة GAUFRETTIERE BIMO. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية. المجلد 03 / العدد 02-2021.