أهمية الافصاح عن المعلومات الاضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية
–دراسة عينة من مستخدمي القوائم المالية–

Importance of disclosure of additional information related to inflation to financial statements-Study of a sample of users of financial statements–

وادي رقية طالبة دكتوراه ل م د ومرازقة صالح
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة قسنطينة 2 – عبد الحميد مهري

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الإفصاح عن المعلومات الإضافية عن أثر التضخم في القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على عينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي spss لمعالجة الاستبيان الموزع على عينة الدراسة.

ولقد تم التوصل إلى أن أغلبية أفراد العينة يؤيدون ضرورة تقديم افصاحات إضافية تتضمن تعديلا للقوائم المالية لعكس أثر التضخم، وتأييدهم لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وكذلك ضرورة أخذ التضخم بعين الاعتبار في القوائم المالية وعكسه بأي أسلوب، مما يعني معارضة أفراد العينة على تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح عن المعلومات الإضافية، التضخم، القوائم المالية.

Abstract

This study aims to highlight the importance of the disclosure of additional information on the impact of inflation in the financial statements, in order to achieve the objectives of the study questionnaire was distributed to a sample of users of accounting information .and Statistical analysis program spss was used to process the questionnaire distributed to the study sample.

And it was found that the majority of respondents supported endorsed the need to provide additional disclosures include an amendment to financial statements to reflect the impact of inflation, and support for the application of international financial reporting standard, As well as the need to take into account inflation in the financial statements and reversed by any method, which means opposing the respondents to apply historical cost model.

Key words: disclosure of additional information, inflation, financial statements.

مقدمة:

أصبح التضخم من البديهيات التي تسود اقتصاديات بلدان العالم في الغالب، فقلما نجد اقتصادا لا يسوده التضخم، هذا بالطبع مع اختلاف نسبه، وينعكس أثره بطبيعة الحال على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، أي التي تم قياس البنود التي تتضمنها استناداً إلى أسس القياس المختلفة، كذلك يلقي بظلاله على الإفصاح المحاسبي وتبرز أهمية هذا الأخير خلال الفترات أو الظروف التي يمكن أن يكتنف المعلومات المحاسبية المعروضة والمفصح عنها الغموض والتضليل الذي ينفي أو يقلل من موثوقيتها أو دقتها أو مصداقيتها بما يؤدي إلى عدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات، ومن الأمثلة الواضحة على هذه الفترات والظروف الأزمة المالية الأخيرة التي أوجبت افصاحات معينة إضافية أو تعديل للافصاحات الحالية، بما تقتضيه الأحوال المتعلقة بالأزمة المالية، ولا يمكن استثناء التضخم من وجوب وجود افصاحات معينة خاصة به في التقارير المالية.

ووفقا لحتمية التضخم الذي يعصف باقتصاديات بلدان العالم كافة ومنها الاقتصاد الجزائري، والحتمية المرافقة له وهي انخفاض القوة الشرائية للنقود وبعد تمثيل التكلفة التاريخية لواقع الأرقام المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، فإنه يتحتم أخذ التضخم كحالة اقتصادية لا يمكن أن تكون أي مؤسسة في الاقتصاد الجزائري بمنأى عنها، وعليه يجب أخذ هذه الظاهرة بعين الاعتبار، والتعبير عن تأثيراتها على بنود القوائم المالية، سواء كان ذلك بالقياس – وهو الأولى – من خلال عرض هذه البنود بقيم تأخذ بعين الاعتبار التضخم، أو الإفصاح عن معلومات في القوائم المالية أو التقارير المالية وخاصة التقرير السنوي بمعلومات عن التضخم.

وتأسيسا لما سبق فإن مشكلة الدراسة تظهر من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

هل يؤيد مستخدمي القوائم المالية الإفصاح عن معلومات إضافية عن أثر التضخم في القوائم المالية؟

ومحاولة منا لفهم الموضوع تم وضع الفرضية الرئيسية على النحو التالي:

لا يؤيد أصحاب العلاقة الإفصاح عن معلومات إضافية عن أثر التضخم على القوائم المالية،

أهداف الدراسة: تسعى هذه الورقة البحثية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ✓ التعرف على آثار التضخم على القوائم المالية؛
- ✓ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في فترات التضخم؛
- ✓ التطرق إلى تكاملية القياس والإفصاح المحاسبي في فترات التضخم.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال توضيح الصعوبات التي تواجه عملية القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في حالة التضخم، وكذلك الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي لا يمكن قياسها وضرورة الإفصاح عليها في مثل هذه الفترات، والكشف عن مدى تأييد أصحاب العلاقة على ضرورة الإفصاح عن المعلومات الإضافية في فترة التضخم لعينة من مستخدمي القوائم المالية، ومن ثمة المساهمة من الناحية العلمية في إثراء هذا الموضوع.

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية السابقة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث اتبعنا المنهج الوصفي في تحديد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتضخم في القوائم المالية، أما المنهج التحليلي من خلال الاستعانة باستمارة الاستبيان التي تم جمع المعلومات بها في الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

دراسة (ضيف الله محمد الهادي ولبزة هشام، 2014) بعنوان قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة التضخم: وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير التضخم على التكلفة التاريخية وعلى عناصر القوائم المالية المعدة على أساسها، والتطرق للأساليب التي اتبعت لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية، وبالتالي إلى معالجة التضخم على القوائم المالية من خلال الأساليب المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن إعداد القوائم المالية في ظل حالات التضخم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى تضليل مستخدميها، مما يستلزم من المؤسسات التي تنشط في بيئة اقتصادية تعاني من التضخم أن تقوم بإعداد قوائم مالية إضافية على أساس التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، أو باستعمال طريقة القيم الجارية أو الطريقة المختلطة.

دراسة (Mario Situm) بعنوان أثر إصدار النقود على محاسبة التضخم، The effects of money printing on inflation accounting،2009: وتطرق الباحث إلى النظرية الاقتصادية لعرض النقد والتضخم وتركزات سياسات التوسع النقدية في البنوك المركزية التي توجه بواسطة إصدار النقود من اجل زيادة عرض النقد، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن هناك مخرجات متعددة تنتج عن ارتفاع معدلات التضخم، كذلك ركزت الدراسة على الآثار الناتجة عن التضخم النشط (الجامح) على إعداد التقارير المالية في الشركات، حيث يتصور أن يكون الأثر على محاسبة التضخم بشكل خاص حيث يجب أن يتم إعادة تصوير قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، ويجب أن تتم إعادة التصوير باستخدام أسلوب القوة الشرائية الثابتة والتي تم استخدامها في هذه الدراسة لأنها تتضمن الفروقات بين محاسبة التكاليف التاريخية ومحاسبة التضخم.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو كونها تناولت دراسة حالة من خلال معرفة آراء مستخدمي القوائم المالية، أي أصحاب العلاقة من محافظي الحسابات والمحاسبين وغيرهم من الموظفين، من خلال إعطاء رأيهم حول ضرورة الإفصاح عن المعلومات الإضافية في فترات التضخم، وكذلك دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معالجة التضخم في القوائم المالية، أو أي طرق محاسبية أخرى كالقيمة العادلة.

الإطار النظري للدراسة:

أولا: التضخم في القوائم المالية

تعتبر مشكلة تغير المستوى العام للأسعار من أهم المشاكل المعاصرة التي يواجهها المحاسبون، فالمحاسبة تعتبر أن النقود هي الوحدة الرئيسية لقياس عناصر القوائم المالية، وعليه فإن هذه الأخيرة تتكون من بنود تتأثر بظاهرة التضخم.

ويعرف التضخم على أنه " **هو حالة الارتفاع المستمر في الأسعار وليس الأسعار العالية**"[1]

وكذلك يعرف التضخم بشكله العام ومفهومه الواسع على أنه "**انخفاض القوة الشرائية للنقود نتيجة ارتفاع المستوى العام للأسعار**"[2].

وبالتالي فالارتفاع المستمر في الأسعار يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود بحيث تغدو الأرقام التي تظهر في القوائم غير ذات معن بسبب بعدها عما تمثله، وبذلك لكي تغدو هذه القوائم ذات معنى فيجب إعادة إعدادها مع الأخذ في الاعتبار ظاهرة التضخم حتى تعكس هذا الارتفاع في الأسعار.[3]

1-آثار التضخم على القوائم المالية:

يستند الإطار العام لنموذج القياس المحاسبي على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تعتبر الأساس التي يقوم عليه قياس الدخل المحاسبي وتحديد المركز المالي، ومن بين هذه المبادئ ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية، وعليه فإن تطبيق هذه الأخيرة يسبب مشاكل كثيرة في القياس المحاسبي لأن نتائجه لا تعكس الصورة الصادقة والصحيحة للمركز المالي ونتائج الأعمال.

1-1 أثر التضخم على قائمة المركز المالي: في ظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية يتم قياس وتقييم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها، وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة والمخزون عن التكلفة الحاضرة خاصة في

حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء ووقت القياس، ويؤدي ذلك إلى تضمين قائمة المركز المالي بأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الحقيقية لها في تاريخ إعدادها، فضلا عن أن حيازة الوحدة الاقتصادية لتلك العناصر في فترات التضخم يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة في هذه الأصول لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها، أما بالنسبة للعناصر النقدية الظاهرة في قائمة المركز المالي كالنقدية والعملاء والموردين فإنها تقوم بوحدة النقد السائدة في تاريخ إعداد الميزانية، ويترتب على حيازتها خلال فترة تغير الأسعار تحقيق أرباح أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، حيث لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية بقائمة المركز المالي وبذلك لا تظهر هذه الأخيرة المعدة على أساس تاريخي أيا من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن حيازة العناصر النقدية وغير النقدية، وتأسيسا على ذلك فإن إتباع مدخل التكلفة التاريخية في قياس عناصر قائمة المركز المالي يؤدي إلى فقدان هذه العناصر دلالتها الاقتصادية.[4]

1-2- أثر التضخم على قائمة الدخل: تؤثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية نظرا لأن الدخل الناتج عن العمليات في فترات ارتفاع الأسعار يكون متضخما، بحيث لا يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال ولما كانت الوظيفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في قياس مدى تقدم ونجاح الوحدة الاقتصادية، كما ينعكس في قياس الدخل أو الخسارة المتولدة من الضروري الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ضوء مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية، بالرغم من أن طرق قياس الدخل المحاسبي تتفق جميعا على أن دخل الوحدة المحاسبية يتم قياسه عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها، إلا أنها تختلف في تفسير مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية، فالمشكلة هنا هي قياس الدخل وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال، الذي يعني عدم المساس برأس مال الوحدة بعد توزيع دخل الفترة، حيث يعرف الاقتصاديين دخل الوحدة الاقتصادية بأنه المبلغ الذي يمكن توزيعه على ملاكها دون تخفيض في قيمة أصولها، ومعنى ذلك أن تحديد الدخل يعتمد على المدخل المستخدم في قياس وتقييم أصول الوحدة بحيث يؤدي استخدام مداخل مختلفة لتقييم الأصول إلى تحديد مبالغ مختلفة.[5]

2-دور المعيار المحاسبي الدولي رقم- 29- "التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم" في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية

يعتبر التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية من أهم الانتقادات التي توجه للمحاسبة، وعليه فإن جهود مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB تسعى إلى التقليل من أثر الانتقاد، ومن هذه الجهود

صدور المعيار 29 المتعلق بالتقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم، حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ذات معنى ودلالة.

ويمكن التعرف على الاقتصاديات نشطة التضخم في ضوء عدم تحديد المعيار IAS 29 لتعريف هذه الاقتصاديات من خلال الخصائص التالية:[6]

أ/ تفضيل الجمهور الاحتفاظ بثروته على شكل أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبيا بدلا من العملة المحلية، ويتم استثمار مبالغ هذه الأخيرة فور اقتناءها للمحافظة على قوتها الشرائية من مظاهر تدهور قيمتها بسبب التضخم؛

ب/ نظرة الجمهور إلى النقود ليس من وجهة نظر العملة المحلية بل من وجهة نظر العملة الأجنبية المستقرة نسبيا، وبذلك يتم تبادل الأسعار باستخدام تلك العملة الأجنبية؛

ج/ اختلاف الأسعار التي تتم بها المبيعات والمشتريات على الأجل وذلك للتعويض عن الخسارة المحتملة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة؛

د/ يتم ربط الأسعار والأجور ومعدلات الفوائد برقم قياسي معين؛

هـ/ وصول معدل التضخم التراكمي خلال مدار ثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو زيادته عن هذه النسبة.

2-1 نطاق المعيار:

إن المبدأ الأساسي في المعيارIAS29 هو أنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بالعملة السائدة في الاقتصاد نشط التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ إعداد الميزانية[7]، ويجب إعادة التصريح عن الأرقام المقارنة في الفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى الوصول إلى أرقام متجانسة القياس يعبر عنها بوحدات قوة شرائية موحدة، ويكون إعادة تصوير القوائم المالية بتطبيق الرقم القياسي العام، الذي يقوم على تعديل البنود غير النقدية وفق الأرقام القياسية للأسعار في التاريخ الذي تمت فيه العمليات المالية المتعلقة بهذه البنود ويكون ذلك على النحو التالي:[8]

- ✓ البنود المسجلة بالتكلفة التاريخية: تحول إلى السعر الجاري بقسمة الرقم القياسي للأسعار الجارية في نهاية سنة المقارنة على الرقم القياسي للسنة التي تم نشوء البند بها؛
- ✓ البنود النقدية التي تم إثباتها بوحدة القياس في تاريخ الميزانية فلا يتم تعديلها، ماعدا الاستثمارات المالية حيث يتم تعديلها حسب الشروط الخاصة المرتبطة بها لضمان أخذ المكاسب والخسائر غير المحققة بعين الاعتبار؛

- ✓ البنود الأخرى يتم تعديلها بالاستناد على الرقم القياسي العام بين تاريخ اقتناء أو تحمل هذه البنود وتاريخ إعداد هذه الميزانية؛
- ✓ المصروفات والإيرادات: الأصل أن يتم تحويل المصروف أو الإيراد بقسمة الرقم القياسي الجاري في نهاية السنة على الرقم القياسي الذي كان عند قبض الإيراد أو دفع المصروف؛
- ✓ الأرباح المحتجزة: تعدل حسب الأرقام القياسية للسنوات التي احتجزت فيها الأرباح ما عدا أرباح السنة الحالية فتعدل استنادا إلى الرقم القياسي في نهاية السنة الجارية، ويتم اعتبارها كمتمم حسابي لجانب الميزانية؛
- ✓ بالنسبة لحقوق الملكية يتم تعديلها بالأرقام القياسية المعدة على أساس تاريخ الاكتتاب؛

كما ويتوجب إدراج الربح أو الخسارة لصافي المركز النقدي الذي يترتب على إعادة قياس البنود غير النقدية في صافي الدخل، وكذلك يجب الإفصاح عن العمليات التي تمت لإعادة القياس بشكل مفرد.

وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه اقتصاد نشط التضخم وتتوقف المؤسسة عن إعداد وعرض القوائم المالية بالاستناد إلى المعيار IAS29، فيجب أن تتعامل مع القيم التي يعبر عنها بوحدات القياس الجارية في نهاية الفترة الإبلاغية السابقة كأساس للقيم الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة.

2-3-الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية:

وفيما يلي أهم طرق القياس المحاسبي التي سيتم التركيز عليها، نموذج التكلفة التاريخية المعدلة ونموذج التكلفة الجارية.

2-3-1نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار:[9]

تسمى هذه الطريقة بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابت أو المحاسبة بوحدة النقد الثابتة، وتعتمد هذه الطريقة في تقييم الأصول على أساس تكلفتها التاريخية بعد الأخذ بعين الاعتبار تقلبات الأسعار العامة في تاريخ التقييم، وذلك من أجل المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر من طرف الشركاء في المؤسسة، وهذا يعني أن يحافظ رأس المال في نهاية الفترة على شراء نفس الأصول التي يمكن أن يشتريها.

وتتميز طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بميزتين أساسيتين هما:

- ✓ الإبقاء على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم؛
- ✓ اعتماد وحدة نقدية ثابتة.

وفيما يلي الخطوات التي يجب اتباعها عند تعديل القوائم المالية:

1- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية؛

2- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى أحدث القوائم المالية؛

3- تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين: بنود نقدية وبنود غير نقدية؛

4- تعديل البنود غير النقدية؛

5- حساب المكاسب أو الخسائر الناجمة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

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

2-3-2نموذج التكلفة الجارية: تتميز هذه الطريقة بصفتين أساسيتين هما:

✓ اتخاذ التكلفة الاستبدالية كأساس للتقييم؛

✓ افتراض تغير القوة الشرائية للوحدة النقدية المتخذة كوحدة قياس.

والجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف محدد للقيمة، فقيمة أي شيء تتوقف على الغرض من تحديدها، وفي مجال المحاسبة المالية توجد ثلاث مفاهيم أساسية للقيمة الجارية ونبين هذه المفاهيم بشيء من الوضوح فيما يلي:[10]

* **القيمة الحالية:** يتم تحديدها عن طريق خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية معينة باستخدام معدل العائد الجاري.
* **صافي القيمة القابلة للتحقيق:** يطلق على هذا المفهوم ما يعادل القيمة الحالية، حيث يتم تقديرها عن طريق التنبؤ بسعر بيع الأصل مطروحا منه النفقات المتوقعة للتخلص.

* **التكلفة الجارية (الاستبدالية):** يعتمد هذا المفهوم بصفة أساسية على أسعار الشراء كأساس للتقويم المحاسبي ولذلك فهو يتسق مع افتراض الاستمرار، ويعكس هذا المفهوم تكلفة إحلال أصل معين بأصل آخر مماثل له من حيث العمر الاقتصادي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل.

وتوضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول وجود اتجاهين رئيسيين لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول:[11]

- ✓ **الاتجاه الأول:** يعتمد على أسعار السوق؛
- ✓ **الاتجاه الثاني:** يعتمد على الأرقام القياسية الخاصة.

ومن الناحية العملية والتطبيقية يتم تحديد أو حساب التكلفة الاستبدالية على أساس الأرقام القياسية الخاصة، التي تقيس تطور أسعار السلع والخدمات بصفة متخصصة.

وبموجب هذه الطريقة يتم تعديل قيم عناصر القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية التي تحسب على أساس الأرقام القياسية الخاصة بالعلاقة التالية:

التكلفة الاستبدالية = التكلفة التاريخية + (التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص)

إن الفرق بين نموذج التكلفة الجارية والمستوى العام للأسعار يتمثل في أن النموذج الأول يعدل بنود القوائم المالية بالتغير بقيم أو أسعار كل بند وحسب درجة تأثر البند بارتفاع الأسعار، ففي حالة الأراضي، على سبيل المثال، يتم تعديل قيمتها بحيث تعكس القيمة المعدلة سعر الأرض الجاري وقت إعداد القوائم المالية، أما نموذج المستوى العام للأسعار فيقوم بتعديل بنود القوائم المالية التي تتأثر بالتضخم باستخدام مؤشر واحد يطلق عليه المؤشر العام للأسعار رغم أن الارتفاع في الأسعار في أي دولة لا يكون متماثل لجميع السلع والخدمات، فقد ترتفع سلعة معينة خلال العام بنسبة 50% بينما ترتفع سلعة أخرى بنسبة 2%.[12]

ثانيا: الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي إطارا عريضا لدرجة يعتقد معها بأنها تتضمن كل مجال التقارير المالية، إذ يهدف الإفصاح المحاسبي إلى إشباع حاجات مستخدمي المعلومات.

1-الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي في فترات التضخم

تشتد الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تعكس التضخم في الفترات التي يسودها تضخم واضح المعالم والنسب، ففي بعض البلدان التي تزداد فيها نسب التضخم، فإن القانون يلزم بإصدار قوائم مالية على أساس معدل كالتكلفة التاريخية المعدلة أو القيمة الجارية، ولنأخذ على سبيل المثال حال بلد عربي السودان الذي يعتبر من البلدان نشطة التضخم، وهذا

ما جعل مجلس معايير المحاسبي الدولية IASB يذكر في نهاية المعيار IAS 29 أن السودان تعتبر من الاقتصاديات نشطة التضخم[13]، وفي مثل هذه الحالة لا يمكن أن يتم عرض القوائم المالية بقيم تاريخية لابتعادها عن الواقع.

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

2–المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في فترات التضخم

ولخصوصية فترات التضخم، فإن هناك معلومات يجب الإفصاح عنها، حيث نرى أن الحد الأدنى لهذه المعلومات يجب أن يتضمن ما يلي:

1. الأرقام القياسية المتعلقة بسلسلة زمنية معينة أقلها خمس سنوات، وأنواع هذه الأرقام وكيفية احتسابها ومستوى تمثيلها وسنة الأساس لها، وسلة السلع إن كانت أرقاما قياسية خاصة بأسعار المستهلك، وأي معلومات إضافية عن هذه الأرقام، مع العلم أن الأرقام القياسية لأسعار المستهلك تعتبر دليل التضخم العالمي.
2. أسعار الصرف للعملة المحلية مقارنة بعملة أو عملات رئيسية عن فترة زمنية معينة، ويفضل أن تكون هذه الأسعار تغطي فترة اقتناء البنود بالتكلفة التاريخية في المؤسسة ذات العلاقة، لأنه في حالة عدم معرفة أسعار الصرف والأرقام القياسية عن الفترة التي تم اقتناء البنود فيها فلا يمكن أن يتم معرفة سنة الأساس وبالتالي لا يمكن تعديل المعلومات المالية التاريخية لتعكس الوضع الاقتصادي التضخمي.
3. القيم الجارية بما فيها تكلفة الاستبدال بسعر الدخول (أي التكلفة التي يمكن أن تتحملها المؤسسة لاستبدال بند معين معروض في القوائم المالية)، أو القيمة البيعية بسعر الخروج (أي القيمة التي يمكن الحصول عليها لأصل معروض في القوائم المالية) ويمكن أن تتعلق كذلك تكلفة الاستبدال بالقيمة اللازمة لسداد أو استبدال التزام معين.
4. القيم العادلة للبنود التي يجب عرضها في القوائم المالية، بحيث يعتبر نموذج القيمة العادلة هو النموذج البديل الأقرب للواقع للإفصاح عن المعلومات التي تعكس التضخم والأوضاع الاقتصادية الأخرى.
5. أي معلومات أخرى تتعلق بالتضخم، مثل:

أ. نسب التضخم عن فترات لا تقل عن خمس سنوات؛

ب. القوة الشرائية المقدرة وفق نسب التضخم؛

ج. الظروف التي أدت إلى حدوث التضخم في الاقتصاد؛

د. علاقة بنود القوائم المالية المعروضة بالتضخم.

3-تكاملية الإفصاح والقياس المحاسبي في فترات التضخم

إن القياس المحاسبي يتمثل بشكل عام في "**ربط الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أي منح قيم نقدية للأشياء أو خصائصها**"[14]، لذلك فالمحاسبة لا تتعامل إلا مع العمليات المالية ولا تعترف ضمن دورتها المحاسبية وفي سجلاتها وقوائمها المالية إلا بما يمكن قياسه نقدا استنادا إلى مفهوم القياس المحاسبي، أما العمليات غير المالية فلا يتم تسجيلها محاسبيا، وفي النهاية فإن نتيجة القياس المحاسبي هي الوصول إلى مخرجات النظام المحاسبي والتي تعتبر القوائم المالية شكلها الرئيسي.

أما الإفصاح فيعرف على أنه:" **نشر المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه المعلومات كمية أو نوعية تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه عن الأوضاع أو الأحداث الاقتصادية المستقبلية**"[15]، وبالتالي فالإفصاح مفهوم أوسع واشمل من عرض القوائم المالية المستند إلى القياس المحاسبي، وهو مفهوم وجد لإتمام وإكمال ما يشوب القوائم المالية من نقائص، والتعامل مع الانتقادات التي توجه لهذه القوائم.

ولعل من صور تكاملية الإفصاح والقياس المحاسبي ما يلي:

أ/الإفصاح عن معلومات تتعلق بالبنود الغائبة من القوائم المالية، بالرغم من تأثيرها على المركز المالي والأداء المالي (نتيجة الأعمال) والقيمة السوقية للمؤسسة والقيمة الحقيقية للأصول والقيمة الحقيقية والعادلة لحقوق الملكية، ومن أمثلة هذه البنود: الموارد البشرية والتقنية والأصول غير الملموسة المولدة داخليا وأهمها الشهرة، ولعل سبب هذا الغياب هو عدم جواز الاعتراف بهذه البنود بسبب عدم إمكانية قياسها أحيانا، أو بسبب عدم القبول العام لها أو نتيجة لاحتمالية اتخاذها وسيلة للتلاعب وغير ذلك، ويمكن تقليل الأثر السلبي لهذا الانتقاد من خلال الإفصاح عن معلومات عن هذه البنود وإعطاء صورة واضحة لقيمها وأثرها على القوائم المالية، فلهذا نرى لا بد من إيجاد نظام إفصاح يتعلق بالبنود الغائبة عن هذه القوائم، لأنه ليس من عدالة التمثيل ومصداقيته عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا في مؤسسة معينة في تاريخ معين وجواز الاعتراف بها في اليوم التالي عند اقتناء هذه المؤسسة والاستحواذ عليها من قبل مؤسسة أخرى .

ب/ وليس التضخم بمنأى عن هذه المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لعدم إمكانية قياسها، أو عدم وجود أساس قياس مقبولا قبولا عاما لقياس أثر التضخم على المؤسسة مصدرة التقارير

والقوائم المالية، لذلك نرى أنه لابد من أخذ أثر التضخم مهما كانت نسبته كافصاحات إضافية في القوائم المالية وفق نموذجين، أحدهما النموذج الدولي وفقا للمعيار IAS 29 المتعلق بإعداد القوائم المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم، والثاني نموذج الإفصاح عن المعلومات التي تعكس أثر التضخم وفق مفهوم القيمة العادلة، فما دام أن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود هو افتراض غير منطقي من ناحية، ومن ناحية أخرى هو غير واقعي وغير عملي، فيجب التعامل مع هذا الافتراض بعد افتراضه، ولذلك لا بد من الإشارة قياسا أو عرضا في القوائم المالية، أو إفصاحا عن القوة الشرائية المتغيرة للبنود التي تتضمنها القوائم المالية من أجل عدالة تمثيلها للمركز المالي والأداء المالي(نتيجة الأعمال).

الإطار التطبيقي للدراسة

أولا: دراسة إحصائية لآراء عينة مستخدمي القوائم المالية.

وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد انتهجنا الأسلوب النوعي والوصفي من خلال الدراسة الميدانية التي سنجريها لمعرفة رأي أصحاب العلاقة أي مستخدمي القوائم المالية حول ضرورة الإفصاح عن المعلومات الإضافية في فترات التضخم وفق ما جاء به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم IAS 29 وأي ممارسات محاسبية معمول به كالنظام المحاسبي المالي الجزائري، ولكن لتعزيز هذا التوجه عمدنا إلى تصميم أداة لجمع البيانات، جمعت بين الاستبيان ونموذج المقابلة، وذلك لمعرفة وجهات نظر موظفي المؤسسة وكل من له علاقة بالقوائم المالية ذات الغرض العام (مستخدمي القوائم المالية)، حول أهمية تطبيق محاسبة التضخم، وسيتم تحليل الاستبيان باستخدام حزمة البرامج الإحصائية SPSS.

1–تصميم أداة الدراسة:

ولغايات الوقوف على تحقيق أهداف الدراسة المنوه عنها سابقا، فقد تمّ تصميم أداة لجمع البيانات المطلوبة تمهيداً لتحليلها، مع العلم أن نموذج الاستبانة الذي تم تصميمه يتوافق مع نموذج الاستبانة في كتاب (Mark L.Bereson-David M.Levine)، [16]حيث تضمنت هذه الأداة 17 سؤالاً، غطت كافة الجوانب اللازمة لجمع البيانات، ففيما يتعلق بالأسئلة 1، 13–17 من أسئلة الأداة فتمثل أسئلة المقابلة المهيكلة التي تحتاج إلى إجابة وفق لواقع الحال السائد لدى المستجيب، دون توجيهه في تحديد نوع الإجابة، أما فيما يتعلق بالأسئلة 3،2 فهي من الأسئلة التي تتحدد إجابتها بنعم أو لا، مع تعليل الإجابة، وأخيراً بالنسبة للأسئلة 4 – 12 فتمثل أسئلة الاستبانة والتي تم تصميمها باستخدام نموذج ليكارت الخماسي، حيث تتوزع الإجابات بين النفي التام (غير موافق بشدة) ممثلة بالقيمة (1)، والإثبات الكامل (موافق بشدة) ممثلة بالقيمة (5)،

وللحكم على المتوسطات التي يتم الحصول عليها من هذه الأسئلة، فقد تم اختيار القياس المعياري للمتوسطات كما يتضمنه الجدول التالي:

المدى	المتوسط المعياري
1:80 – 1:00	غير موافق بشدة
2.60 – 1:80	غير موافق
3.40 – 2.60	محايد
4.20 -3.40	موافق
5:00-4.20	موافق بشدة

فيما يتعلق بالمدى وتقديره: يتم تقديره إحصائيا استنادا إلى أكثر من أسلوب، وذلك اعتمادا على نموذج ليكارت المستخدم والذي يكون في الغالب خمس فئات، وقد يكون أكثر من ذلك أو أقل، وتم اختيار الفئات في الدراسة: موافق بشدة ومنحت الدرجة 5، موافق ومنحت الدرجة 4، محايد ومنحت الدرجة 3، غير موافق ومنحت الدرجة 2، وغير موافق بشدة ومنحت الدرجة 1، وبناء على ذلك فالمدى المعياري يقاس بأساليب، ضمن خمس فئات بموجب المعادلة التالية:

(الفئة الأعلى –الفئة الأدنى) /5

حيث الفئة الأعلى: موافق بشدة والتي منحت الرقم 5، الفئة الأدنى غير موافق بشدة والتي منحت الرقم 1، والرقم 5 (المقام) يشير الى عدد المستويات.

فيكون طول الفئة المعياري = (5-1)/5=0.80

2–تحليل البيانات:

قمنا من أجل تعزيز اختبار الفرضيات بتحليل البيانات التي تضمنتها الاستبيانات الموزعة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية: النسب والتكرارات والجداول، وكل ذلك تم باستخدام حزمة التحليل الإحصائي SPSS.

2–1نسبة الاستجابة العامة وتوزيعها

أما نسبة الاستجابة العامة فبلغت (100 %) حيث تم توزيع 50 أداة لجمع البيانات على فئات مختلفة من أصحاب العلاقة المهتمين بالقوائم المالية ومخرجاتها، وتم استبعاد ستاً منها لعدم صلاحيتها للتحليل.

وتضمنت الأداة الأنواع التالية من الأسئلة:

1. المعلومات العامة وتضمنت الجنس والعمر والمستوى والخبرة.
2. سبع أسئلة من نوع إكمال الفراغ ذات النهاية المفتوحة، وهي الأسئلة 1، 12 – 17.

3. سؤالين تنحصر الإجابة عنهما بنعم أو لا (السؤال 1، والسؤال 2).
4. ثمان أسئلة تم تصميمها وفق نموذج ليكارت ذات الاختيارات الخمسة، والتي تنحصر بين غير موافق بشدة وموافق بشدة.

2-2تحليل البيانات والنتائج:

وفيما يلي استعراض لنتائج تحليل البيانات التي تضمنتها الأداة:

2-2-1توزيع المستجيبين حسب الجنس فجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
ذكر	31	31	%71	%71
أنثى	13	13	%29	%100
الإجمالي	44	44	%100	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

وهناك تنوع بجنس المستجيبين بين الذكر والأنثى، حيث لوحظ أن نسبة الذكور 71% وهي تفوق بكثير نسبة الإناث التي بلغت 29%، بحيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى عدم تجاهل رأي الإناث بالرغم من زيادة نسبة الذكور على ضعفي نسبة الإناث.

2-2-2توزيع المستجيبين حسب الأعمار: فجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
أقل من 25 سنة	0	0	%0	%0
من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة	23	23	%52	%52
من 35 سنة إلى اقل من 45 سنة	12	12	%28	%80
45 سنة فأكثر	9	9	%20	%100
الإجمالي	44	44	%100	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

ويلاحظ أن النسبة الغالبة للفئة العمرية من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة (52%) مما يعزز من إمكانية مساهمة المستجيبين في إثراء الدراسة لحداثة الأعمار خاصة إذا ما اقترنت بحداثة التخرج من الجامعات ومعرفة المستجيبين بموضوع الدراسة من ناحية نظرية.

2-2-3**التوزيع المستجيبين حسب المستوى الدراسي:** فجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
متوسط	0	0	%0	%0
ثانوي	8	8	%18	%18
ليسانس	31	31	%71	%89
ماجستير	1	1	%2	%91
ماستر	4	4	%9	%100
دكتوراه	0	0	%0	%100
الإجمالي	44	44	%100	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

ويلاحظ أن النسبة الغالبة لحملة الليسانس فما فوق (82%) مما يعزز من إمكانية مساهمة المستجيبين في إثراء الدراسة بحكم الخلفية العلمية المرتفعة للمستجيبين.

2**-2-4-التوزيع المستجيبين حسب مدة الخبرة العملية:** فجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(4): توزيع أفراد العينة حسب مدة الخبرة العلمية

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
أقل من 5 سنوات	7	7	%16	%16
من 5 سنة إلى أقل من 10 سنة	16	16	%36	%52
من 10 سنة إلى اقل من 15 سنة	10	10	%23	%75
15 سنة فأكثر	11	11	%25	%100
الإجمالي	44	44	%100	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

ويلاحظ أن النسبة الغالبة للمستجيبين هم من فئة الخبرة من 5 سنة إلى أقل من 10 سنة، حيث بلغت النسبة (52%)، والنسبة التراكمية للخبرات من 5 سنوات فأكثر تبلغ 84%، مما يعزز من إمكانية مساهمة المستجيبين في إثراء الدراسة بحكم الخبرات العملية المرتفعة لهم.

فيما يتعلق بالمراكز الوظيفية التي شملتها العينة حسب ردود أفعال المستجيبين والتي كانت موضوع السؤال رقم (1)، فكانت كما يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم(5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المراكز الوظيفية

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
مدير مالية ومحاسبة/نائب مدير	5	5	%11	%11
محافظ حسابات	2	2	%5	%16
رئيس مصلحة مركز محاسبة ومالية	3	3	%7	%23
خبير محاسبي	1	1	%2	%25
إطار	5	5	%11	%36
موظف مصلحة محاسبية	9	9	%21	%57
محاسب	15	15	%34	%91
وظائف أخرى مختلفة (مرتبطة بأصحاب العلاقة)	4	4	%9	%100
الإجمالي	44	44	%100	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

ويلاحظ من الجدول أعلاه أن المراكز الوظيفية للمستجيبين يشغلون في معظمهم وظائف محاسبية بحيث بلغت النسبة التراكمية للوظائف المحاسبية 91%، واحتلت النسبة الأعظم من المستجيبين فئة المحاسبين بنسبة 34%، ويليها فئة موظفي مصلحة المحاسبة بنسبة 21%، وكل ذلك يثري الدراسة لمعرفة المستجيبين بالهدف منها ولعلاقتهم بالقوائم المالية.

1. **وفيما يتعلق بالسؤال رقم (2) والذي يتعلق بمدى تأييد المستجيبين لتقديم افصاحات إضافية تتضمن تعديلا للقوائم المالية لعكس أثر التضخم**، فجاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(6): مدى تأييد المستجيبين لتقديم إفصاحات إضافية تتضمن تعديلا للقوائم المالية لعكس أثر التضخم

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
نعم	41	41	%93	%93
لا	3	3	%7	%100
الإجمالي	44	44	%100	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

ويتضح من هذا الجدول التأييد القوي بنسبة عالية لتقديم افصاحات إضافية في القوائم المالية لعكس أثر التضخم، حيث بلغ عدد المؤيدين 41 من أصل 44 أي ما نسبته 93%، وسيتم في الأسئلة التالية استبعاد نسبة غير المؤيدين وقدرها 7% للثلاثة غير المؤيدين، بسبب ارتباط الأسئلة التالية بالمؤيدين فقط.

2. **وفيما يتعلق بالسؤال رقم (3) والذي يتعلق بمدى تأييد المستجيبين لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IAS 29 والمتعلق بإعداد التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم أو أي ممارسات محاسبية أخرى مقبولة كالقيمة العادلة،**

فجاءت النتائج بالتأييد كاملة أي بنسبة 100%، وهذا يشير إلى وجوب عكس أثر التضخم بأي أسلوب مقبول قبولا عاما، وسيتم توضيح هذا السؤال أكثر من خلال مناقشة آراء المستجيبين حول السؤال رقم (14).

3. أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبانة وهي الأسئلة من 4 لغاية 11 والتي تم تصميمها حسب نموذج ليكارت، فقد تم احتساب نتائج التحليل وفق برنامج الحزم الإحصائية SPSS، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم(7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الترتيب
4	القوائم المالية التي تتضمن قيما نقدية تختلف في قوتها الشرائية مضللة	4.00	0.0011	موافق	8
5	لا نؤيد إعداد قوائم مالية على أساس القوة الشرائية الثابتة بدلا من القوائم المالية التي تعد وفق تعليمات	4.20	0.0008	موافق بشدة	6

	النظام المالي الجزائري				
6	يمكن أن تتضمن ملاحق القوائم المالية افصاحات إضافية عن القوائم المالية المعدلة لعكس التضخم	4.32	0.0003	موافق بشدة	2
7	ليس من السهولة اختيار أسلوب موثوق لتعديل القوائم المالية لعكس التضخم	4.32	0.0003	موافق بشدة	2
8	يعتبر عكس التضخم وفقا للقيمة العادلة أفضل من تعديل القوائم المالية بالأرقام القياسية التي تعد دليلا للتضخم	4.22	0.0000	موافق بشدة	4
9	تتميز الأرقام القياسية بتعدد أنواعها وكيفية قياسها وبالتالي اختلاف نتائج تطبيقها إذا ما تعديل القوائم المالية بها	4.10	0.0003	موافق	7
10	يجب تعديل النظام المالي الجزائري لاستيعاب الممارسات الدولية لعكس أثر التضخم وخاصة القيمة العادلة وإيجاد ركائز تحديدها بدقة وخاصة الأسواق المالية	4.46	0.0016	موافق بشدة	1
11	لا يشترط أن يكون التضخم نشطا أو جامحا حتى يتم تقديم افصاحات إضافية تتضمن قوائم مالية معدلة بالأرقام القياسية أو بالقيمة العادلة أو أي أسلوب آخر	4.22	0.0000	موافق بشدة	4
العام		4.21	0.0006	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

ويلاحظ على الجدول السابق ما يلي:

أ. أن المتوسطات الحسابية لإجابات المستجيبين كان حدها الأدنى 4.00، وحدها الأعلى 4.46، ومستواها المعياري كاملة كان موافق بشدة، وبلغ المتوسط العام 4.21 بمستوى معياري موافق بشدة، وهذا يؤكد على ضرورة أخذ التضخم بعين الاعتبار في القوائم المالية وعكسه بأي أسلوب، مما يعني معارضة شديدة لقوائم المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بما تتضمنه هذه التكلفة من انتقادات.

ب. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري، فحسب ما ورد في الجدول أعلاه هو انحراف معياري ضئيل جدا، مما يعني إحصائيا تركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، حيث بالنموذج العشري الرباعي بلغ الحد الأدنى للانحراف المعياري 0.0000 وحده الأعلى 0.0016، وهذا يؤكد النتيجة التي تم التوصل إليها في البند (أ) بأعلاه.

ج. جاء السؤال الأول من الأسئلة المعدة وفق نموذج ليكارت الخماسي والذي يحمل الرقم 4 والذي ينص على "أن القوائم المالية التي تتضمن قيما نقدية تختلف في قوتها الشرائية مضللة" بأدنى متوسط حسابي حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال 4.00 والانحراف المعياري 0.0011، ويمكن تعليل ذلك بأنه بالرغم من الاتفاق على التضليل التي يمكن أن تتضمنه القوائم المالية المعدة على أساس القوة الثابتة – أي التكلفة التاريخية وافتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد– بعدم وجود بديل مقبول قبولا عاما لتعديل القوائم المالية لعكس أثر التضخم.

د. أما السؤال الذي جاء بأعلى متوسط حسابي، فهو السؤال رقم (10) والذي ينص على "أنه يجب تعديل النظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب الممارسات الدولية لعكس أثر التضخم وخاصة القيمة العادلة وإيجاد ركائز تحديدها بدقة وخاصة الأسواق المالية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال 4.46 بانحراف معياري قدره 0.0016، وهذا يبين الانتقادات الشديدة للنظام المالي الجزائري، ووجوب موافقته للتغيرات في البيئة المحاسبية العالمية، حيث جمود النظام ومتطلبات تعديله تحول دون مواكبته للتغيرات في البيئة المحاسبية العالمية.

4. وفيما يتعلق بأسئلة المقابلة فجاءت نتائج تحليلها كما يلي:

أ. فيما يتعلق بالسؤال رقم 12 والذي ينص على " **ما هي بنود القوائم المالية التي يجب تعديل قيمها والتي تبتعد عن القيمة الجارية**"، فقد أظهر تحليل الإجابات حول وجود اتفاق بين المستجيبين على أن التعديل يجب أن يشتمل على البنود ما يلي:

الاستثمارات الأسهم رأس المال والأرباح غير الموزعة، الأصول غير النقدية كالتثبيتات العينية مثل الأراضي والمباني وتثبيتات أخرى كالمخزون، الخصوم غير النقدية مثل القروض طويلة الأجل.

ب. وفيما يتعلق بالسؤال رقم 13 والذي ينص على " **ما هي بنود القوائم المالية التي لا يوجد ضرورة لتعديلها** "، فقد أظهر تحليل الإجابات حول وجود اتفاق أيضا على هذه البنود وهي ما يلي: الأموال الخاصة المالية – نتيجة الدورة، الأصول النقدية كالبنك والصندوق وأوراق القبض، الخصوم النقدية كالموردين والدائنين وأوراق الدفع.

ج. وفيما يتعلق بالسؤال رقم 14 والذي ينص على " **ما هو الأسلوب التي تؤيدونه لعكس أثر التضخم** "، فقد أظهر تحليل الإجابات التركيز على القيمة العادلة كأسلوب لتعديل البنود غير النقدية أو أي أسلوب آخر من أساليب الاقتصاد الكلي.

د. فيما يتعلق بالسؤال رقم 15 والذي ينص على " **ما هو الرقم القياسي الذي تؤيدون احتسابه واستخدامه لتعديل القوائم المالية** "، فقد أظهر تحليل الإجابات حول هذه البنود ما أنه عند استخدام أسلوب الأرقام القياسية فيجب التركيز على الرقم القياسي الخاص بالمؤسسة والبنود التي يراد تعديلها وليس رقم قياسي عام.

هـ. فيما يتعلق بالسؤال رقم 16 والذي ينص على " **ما هي الصعوبات من وجهة نظركم التي تواجه تقديم افصاحات تعكس أثر التضخم** "، فقد أظهر تحليل الإجابات وجود عديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة التضخم وهي:

- ✓ عدم وجود اقتصاد جدي مبني على المنافسة على عوامل العرض والطلب، عدم وجود سوق مالي نشط؛
- ✓ نقص التكوين للمحاسبين والمحافظين بشأن المعايير المحاسبية الدولية، مع ضرورة إنشاء معايير محاسبية جديدة تتماشى مع البيئة الجزائرية؛
- ✓ حرص المستثمرين على عدم الإفصاح عن المعلومات التي قد تستخدم لاحتساب الوعاء الضريبي أو التأثير السلبي على مركزهم التنافسي؛ أي عدم وجود التزام بنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري
- ✓ الفروقات بين البيئة الجزائرية وبيئة الدول المتقدمة المحتضنة للمجالس المحاسبية؛
- ✓ عدم فهم المعايير المحاسبية الجديدة وتطبيقاتها بدقة؛
- ✓ عدم استقرار الأسعار.

و. أما فيما يتعلق بالسؤال الأخير رقم 17 والذي ينص على "**هل ترغبون بإضافة أي معلومات أخرى تتعلق بمحاسبة التضخم**"، فقد أظهر تحليل الإجابات الاقتراحات التالية للمستجيبين:

- ✓ معالجة القوائم المالية بصفة دورية ومنتظمة، وضرورة عكس أثر التضخم في القوائم المالية؛
- ✓ ضرورة وضع معايير محاسبية خاصة بالبيئة الجزائرية أو تكييف المعايير الدولية بما يناسبها؛
- ✓ ضرورة التعديل المستمر للنظام المحاسبي المالي الجزائري لاستيعاب كافة الممارسات المحاسبية التي تظهر في البيئة العالمية؛
- ✓ ضرورة نشر إحصاءات رسمية عن التضخم ونسبه وكيفية تعديل القوائم المالية به على أسس موحدة لإمكانية المقارنة.
- ✓ تفعيل السوق المالي الجزائري، وإلزام المؤسسات الجزائرية بإدراج أسهمها في السوق المالي الجزائري(البورصة)

خاتمة

من خلال ما سبق تبينت النتائج التالية:

- ✓ وافق أغلبية أفراد العينة على ضرورة تقديم افصاحات إضافية تتضمن تعديلا للقوائم المالية لعكس أثر التضخم، وتأييد المستجيبين لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IAS 29 والمتعلق بإعداد التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم أو أي ممارسات محاسبية أخرى مقبولة كالقيمة العادلة؛
- ✓ بلغ المتوسط العام لإجابات المستجيبين 4.21 بمستوى معياري قوي جدا، وهذا يؤكد على ضرورة أخذ التضخم بعين الاعتبار في القوائم المالية وعكسه بأي أسلوب، مما يعني معارضة أفراد العينة على تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، بما تتضمنه من انتقادات؛
- ✓ إن محاسبة التضخم هي مجرد افصاحات إضافية نظرية، وحسب رأي الباحثين أن النموذج المقترح والمستند إلى القيمة العادلة حسب ما ورد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS هو أقرب إلى الواقع في أخذ الأسعار الخاصة بكل بند من بنود القوائم المالية، حتى يمكن التوصل إلى إفصاحات إضافية تتميز بالشفافية.

من خلال النتائج السابقة يمكن الوصول إلى التوصيات التالية:

- ✓ يجب البحث أكثر في هذه الظاهرة حتى الوصول إلى نتائج أفضل تعطي المصداقية للقوائم المالية وخاصة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المستقبلية فيما يخص الاستثمار ومستقبل المؤسسة؛

- ✓ الحرص على اختيار البديل المناسب والأقرب للواقع الاقتصادي وأن يكون هذا البديل بعيد عن التحيز وأن يضفي المزيد من الشفافية والموثوقية عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ تأهيل العنصر البشري وتكوين إطارات للتحكم على ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، أو أي ممارسات محاسبية؛
- ✓ العمل والسعي على تفعيل وتنشيط البورصة، لأن عملية التقييم التي لا تكون مبنية على أساس القيمة العادلة لا تعكس الصورة الحقيقية للواقع.

الهوامش والإحالات:

[1]/ ضياء مجيد الموسري، أسس علم الاقتصاد، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص104.

[2] / Geollrey Whittington , inflation accounting, cambridge university press, new york,1983, p3.

[3]/ خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص 159.

[4]/ محمد عباس بدوي، **المحاسبة المالية المتقدمة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، طبعة 2002، ص 361، 362.

[5]/أحمد قايد نور الدين، **الأساليب المحاسبية لمعالجة التضخم على القوائم المالية**، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، 05-06 /2013/05، ص5،6.

[6] / voir le site: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29.htm. Consulter le03/08/2015.

[7] / IASB. International Financial Reporting Standards, cited on 1/09/2016 from: www.ifrs.org.

[8]/ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره،162، 163.

[9]/ بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده مدى تأثيره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة سطيف، 2008، ص 68، 69.

[10]/وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، الطبعة 2002، ص 376-387 .

[11]/ بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[12]/محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، ط3، عمان، 2014، ص433.

[13]/ voir le site: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29.htm./ IAS 29 — Financial Reporting in Hyperinflationary Economies , Consulter le05/02/2016.

[14]/Campell, Norman.R, foundations of science, Dover publication, 1957, Carrington A.S, and battersby G.B, accounting an information system. White comb, and tombs company, neuzaland, 1975, p258.

نقلا عن محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص130.

[15] / Frederick Choi, Financial Disclosure and Entry to the European capital, Journal Accounting Research autumn, 1972, p160.

[16] / Mark L.Bereson-David M.Levine, Basic Business Statistics , Prentice hall international Inc , Sixth Edition,New York , 1996 , p2.