

امكانيات الاعتماد على الاسلوب العلمى للمحاسبة القومية كأداة لتقويم النتائج ورسم السياسات الادارية

الدكتور حسين عامر شرف (*)

مقدمة :

يعتبر تخطيط النشاط الاقتصادى ورسم السياسات المالية والاقتصادية من أهم الأغراض التى تهدف المحاسبة القومية الى تحقيقها ، ولا تقتصر البيانات اللازمة لهذا الغرض على ما تشمله حسابات الدخل القومى من النتائج على أساس الأسعار الجارية ، وإنما تتضمن - بالإضافة الى ذلك - تقديرات للنتائج القومى الاجمالى ومكوناته مقومة بالأسعار الثابتة ، وهى تقديرات مبنية على استئصال الآثار التى تترتب على تغير مستويات الأسعار كخطوة أساسية لاجراء الدراسات التى تتخذ أساساً للتخطيط ورسم السياسات الاقتصادية ، ومن أهمها :

— متابعة نتائج النشاط الاقتصادى ومقارنة اجمالياته الرئيسية على أساس موحد ، فالمقارنة تعتمد فى جوهرها على توحيد أسس قياس المتغيرات التى تجرى مقارنتها .

— دراسة التغيرات التى طرأت على قيمة الناتج القومى ، ومكوناته ، وتقدير معدل النمو الاقتصادى من سنة الى أخرى

— تحديد قيمة الناتج الصافى لكل من الصناعات (القطاعات) التى تسهم فى تكوين الناتج القومى بصورة تساعد على إدراك التغيرات التى تطرأ على الأهمية النسبية لكل منها .

(*) الأستاذ المساعد بجامعة القاهرة - حالياً بكلية الاقتصاد والتجارة - الجامعة الليبية .

— التعرف على التغيرات التي تطرأ على أنماط الانفاق ، وتحليل هذه التغيرات وفقاً لاتجاهاتها ومعدلاتها — في ضوء التطورات الاقتصادية والاجتماعية •

— تحديد أثر التغير في كل من أوجه النشاط الاقتصادي على كل من القطاعات التي يتكون منها الاقتصاد القومي ، وعلى كل من العناصر الرئيسية التي يتكون منها الدخل القومي •

وعلى أساس النتائج المستمدة من هذه الدراسات يمكن تقويم نتائج النشاط الاقتصادي في كل من الفترات السابقة والتنبؤ بالتغيرات التي يحتمل أن تترتب على كل من السياسات الاقتصادية والمالية البديلة •

وينظر ذلك على مستوى المشروعات (أو الوحدات الاقتصادية) ما نلمسه من احتياجات المستويات الادارية المتعددة الى أسس تقويم نتائج الأعمال ورسم السياسات المتعددة ، وذلك في ضوء التغيرات التي تطرأ على مستويات الأسعار خلال كل من فترات التقويم ، إذ أن هذه التغيرات أصبحت تشكل ظاهرة اقتصادية هامة يظهر أثرها في نتائج الحسابات المالية كما يظهر في نتائج الحسابات القومية ، كما أنها أصبحت تضيف بعداً جديداً الى أبعاد القياس والتحليل المحاسبي ، ومن ثم فقد أصبح من الضروري أن تؤخذ هذه الظاهرة في الاعتبار عند تقويم النتائج ورسم السياسات الادارية •

ويعتقد الباحث أنه يتعين — في هذا المجال — أن يرتبط التحليل المحاسبي بالأنظمة العلمية التي تعنى بدراسة الظواهر الاقتصادية وتحليلها وباستنباط الأدوات الاحصائية المستخدمة في القياس والتحليل ، كما يعتقد الباحث أن المحاسبة القومية وما يرتبط بها من الدراسات الاحصائية تعتبر أقرب هذه الأنظمة الى المحاسبة المالية •

وترتيباً على ذلك فإن المنهج الذي نسلكه في هذا البحث يتحدد على النحو الآتي :

(أولاً) تحليل الخصائص الأساسية للأسلوب العلمى المتبع في المحاسبة القومية

لحساب قيمة الناتج القومى الاجمالى بالأسعار الثابتة ، وذلك على أساس أن هذا الأسلوب يتعرض لنفس المشكلة التى تواجه المحاسبة المالية حالياً ، وأن مبادئه قد تبلورت خلال فترة طويلة من الدراسة والبحث العلمى •

(ثانياً) تحليل الأسس التى وضعها المعهد الأمريكى للمحاسبة (١٩٦٩) لتحويل القيمة التاريخية للنتائج التى تشملها القوائم المالية الى ما يناظرها بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ إعداد هذه القوائم ، وذلك باعتبار أن هذه المجموعة من الأسس تمثل التفكير المحاسبى المعاصر فى هذا المجال •

(ثالثاً) فى ضوء ما تقدم يقترح الباحث المقومات الأساسية للأسلوب الذى ينبغى اتخاذه أساساً للتقويم الادارى للنتائج ولرسم السياسات الادارية خلال الفترات التى تتعرض فيها مستويات الأسعار للتغير •

القسم الاول

يعتبر الناتج القومى الاجمالى من أهم المؤشرات التى تستخدم لدراسة نتائج النشاط الاقتصادى ، ولذلك تعنى الهيئات المختصة باعداد الحسابات القومية بتحليل القيمة الجارية لهذا الناتج ولكل من مكوناته على أسس متعددة •

وبالإضافة الى ذلك ، تعنى هذه الهيئات بتقدير قيمة الناتج القومى ومكوناته على أساس الأسعار الثابتة ، وتعتمد الأساليب التحليلية المتبعة لهذا الغرض على مدخلين عرفا باصطلاحى^١ طريقة الناتج الصافى The Net Output Method وطريقة الانفاق The Expenditure Method

وتتناول كلا من هذين المدخلين بالتحليل فيما يلى :-

اولا : طريقة الناتج الصافى :

يعتمد هذا المدخل أساساً على تحويل قيمة الناتج الصافى بالأسعار الجارية لكل من « الصناعات » التى تساهم فى تكوين الناتج القومى الى ما يعادلها بأسعار سنة الأساس •

ويعادل الناتج الصافى لكل صناعة على حده Net Output مقدار الفرق بين قيمة الناتج الاجمالى Gross Output لهذه الصناعة وقيمة مستلزمات الانتاج Inputs التى تحصل عليها من الصناعات الأخرى •

كما أن الناتج القومى الاجمالى يعادل مجموع قيمة النواتج الصافية لكافة الصناعات سواء كانت تقوم بانتاج مواد أولية أو سلع وسيطة أو سلع استهلاكية أو خدمات •

ويقوم الأسلوب الذى يتبع لهذا الغرض على الأسس الآتية :-

- (١) تحديد الصناعات * (أو القطاعات) المنتجة للسلع والخدمات •
 - (٢) التمييز بين المنتجات النهائية التى تحسب على أساسها قيمة الانتاج الاجمالى لكل صناعة وبين المستلزمات المستخدمة لانتاجها •
 - (٣) تعريف وحدات القياس الكمية التى يتم على أساسها حصر كل من المنتجات النهائية ومستلزمات الانتاج فى كل من سنة الأساس وسنوات المقارنة •
 - (٤) جمع البيانات المتعلقة بالأسعار السائدة فى كل من سنوات الحساب وباستخدام هذه المعاملات يمكن تركيب الأرقام القياسية — أو معاملات التصحيح — الملائمة لاستبعاد أثر تغير مستويات الأسعار ، بحيث يمكن حساب قيمة الناتج الصافى لكل صناعة ، وبالتالي قيمة الناتج القومى الاجمالى بالأسعار الثابتة — وهو ما يطلق عليه اصطلاح الناتج القومى الاجمالى الحقيقى •
- فاذا فرض أن احدى الصناعات تقتصر على منتج واحد ، وأن مستلزمات الانتاج لهذه الصناعة تقتصر على عنصر واحد •
- وبفرض أن سنة الأساس هي ١٩٧٠ وسنة المقارنة هي ١٩٧١ ، وأن المعلومات المتعلقة بالكميات والأسعار فى عامى ١٩٧٠ ، ١٩٧١ كانت كالآتى :-

١٩٧١	١٩٧٠	
ك _٢	ك _١	كمية الانتاج
٢٤	١٤	سعر الوحدة من المنتج
٢٢	١٢	كمية مستلزمات الانتاج
ت _٢	ت _١	سعر الوحدة من المستلزمات

فان قيمة الناتج الصافى لهذه الصناعة فى سنة الأساس (ن_١) = ك_١ ع_١ - ت_١ م_١
 كما أن قيمة الناتج الصافى للصناعة نفسها فى سنة المقارنة (ن_٢) = ك_٢ ع_٢ - ت_٢ م_٢

(*) يستخدم اصطلاح « الصناعات » فى هذا المجال بمفهوم معين نوضحه فيما يلى •

وبالتالى ، فإن أبسط معادلات الأرقام القياسية التى تستخدم لحساب قيمة الناتج الصافى فى سنة المقارنة بالأسعار الثابتة هى ٢ :

$$١٠٠ \times \frac{١٤ \text{ ك} - ١٢ \text{ ت}}{١٤ \text{ ك} - ١٢ \text{ ت}}$$

فاذا تعددت المنتجات النهائية للصناعة وتعددت مستلزمات انتاجها فإن المعادلة السابقة تعكس الفرق بين اجمالى قيمة هذه المنتجات واجمالى قيمة المستلزمات على النحو الآتى :-

$$١٠٠ \times \frac{\text{مج ك} ١٤ - \text{مج ك} ١٢}{\text{مج ك} ١٤ - \text{مج ك} ١٢}$$

ويتوقف تركيب الرقم القياسى الملائم لكل من الصناعات أو (القطاعات) الانتاجية — من حيث أساسه الرياضى ، والأوزان الترجيحية المستخدمة ، وتحديد سنة (أو فترة) الأساس ، الى غير ذلك من خصائص الأرقام القياسية مما تخرج دراسته عن نطاق هذا البحث — على طبيعة الاحصاءات المتاحة عن كل منها ٢ .

ويعتمد استخدام الأرقام القياسية لحساب قيمة الناتج القومى الحقيقى بهذه الطريقة على فرض أساسى مؤداه أن أساليب الانتاج ومواصفات السلع ومستوى الخدمات وأنماط الاستهلاك وما إليها من الظروف السائدة فى كل من سنوات المقارنة تتشابه مع مثيلاتها فى سنة الأساس .

ويتبين من البحث أن هناك دراسات علمية وميدانية مستمرة ٣ لتحسين أسس جمع البيانات وتطوير الأساليب الاحصائية المستخدمة فى هذا المجال بحيث يتسنى الفصل بين التغيرات الكمية والتغيرات السعرية وقياس كل منهما على حدة بأقرب ما يمكن من الدقة الرياضية ، كما يمكن تركيب أرقام قياسية تتوافر فيها الخصائص الضرورية لمواجهة التغيرات التى تطرأ على هيكل النشاط الاقتصادى من فترة الى أخرى ومن أهمها :

(أ) تطور الأساليب التكنولوجية :

اذ أن التطورات المتوالية في الأساليب الفنية لكثير من الصناعات ، وظهور بدائل جديدة للخامات والسلع الوسيطة تؤدي الى تغيير معاملات استخدام مستلزمات الانتاج Input Coefficients في هذه الصناعات خلال فترات قصيرة نسبياً .

(ب) تغير أنماط الاستهلاك :

من النتائج التي تترتب على تطور الأساليب التكنولوجية تغير خصائص السلع المنتجة ونوعياتها وتكاليف انتاجها ، مما يؤثر بدوره على أنماط الاستهلاك ويؤدي الى تغير الأهمية النسبية للسلع والخدمات من سنة الى أخرى

(ج) الخصائص المميزة للسلع الرأسمالية :

تتميز بعض السلع الرأسمالية بخصائص تجعل كل وحدة منها منتجاً قائماً بذاته a unique Product ، كما هو الحال بالنسبة لصناعة السفن أو الآلات والمعدات المتخصصة وبالتالي فان عدد الوحدات التي يتم انشاؤها في سنة معينة لا يعتبر مقياساً صحيحاً لكمية الانتاج في تلك السنة ، وبالتالي فان التغير في عدد الوحدات من سنة الى أخرى لا يمثل التغير الحقيقي في انتاج هذه الصناعة نظراً للاختلافات الكبيرة في مواصفات كل منها .

(د) تغير طرازات السلع المعمرة :

تتميز بعض السلع المعمرة - ومن أهمها السيارات - بأن تصميمها يتعرض لتغيرات متوالية من سنة الى أخرى ، بحيث تصبح لكل من الطرازات المختلفة خصائص مميزة من حيث السرعة وقوة التحمل واقتصاديات التشغيل وما إليها ، ومن الطبيعي أن يترتب على ذلك تغيرات مناظرة في أسعارها ، حتى بفرض ثبات القوة الشرائية للنقود - وبالتالي تتبلور المشكلة في ايجاد مقياس للمكية يعطى وزناً لكل من هذه التغيرات ٤ .

وفيما يتعلق بتحديد الصناعات التي تساهم في تكوين الناتج القومي ، يعتبر المفهوم الذي حدده نظام الحسابات القومية الذي أصدرته هيئة الأمم المتحدة سنة ١٩٦٨ من أكثر المفاهيم شمولاً في هذا المجال ، فهو يشمل : (١) كافة منشآت الأعمال التي تنتج سلعاً أو خدمات لبيعها بأسعار يراعى في تحديدها تغطية تكاليف الإنتاج ، (٢) الوحدات والمشروعات الحكومية التي تنتج سلعاً أو خدمات مشابهة لما تنتجه منشآت الأعمال لبيعها بأسعار لا تغطي تكاليف انتاجها ، (٣) أنشطة الاكتفاء الذاتي بما تشمله من الإنتاج الزراعي بقصد الاستهلاك الذاتي والوحدات السكنية التي يشغلها أصحابها ، (٤) المنشآت التي تؤدي وظائف الوسطاء الماليين ، (٥) الهيئات العامة أو الخاصة التي تؤدي خدمات المنشآت والأعمال دون أن تهدف الى الربح .

ويبين الجدول الآتي تبويب الصناعات وفقاً للأسس المتبعة لحساب الناتج القومي الحقيقي في كل من بريطانيا والولايات المتحدة مقارنة بالتبويب الوارد بنظام الحسابات القومية المشار اليه ، وقد التزمنا بنفس الترتيب الذي ورد به في الجداول الأصلية .

بريطانيا (١)	الولايات المتحدة (٧)	نظام الحسابات القومية لسنة ١٩٦٨ (٨)
الزراعة والغابات ومصايد الاسماك	الزراعة والغابات ومصايد الاسماك - الزراعة (على حدة)	الزراعة والغابات ومصايد الاسماك
المناجم والحاجر	التعدين	المناجم والحاجر
الصناعات التحويلية :	التشييد	الصناعات التحويلية
الاغذية والمشروبات والتبغ	الصناعات التحويلية	الاغذية والمشروبات والتبغ
الصناعات الكيماوية وملحقاتها	- صناعات السلع الاستهلاكية	الغزل والنسيج والملابس والجلود
الصناعات المعدنية	- صناعات السلع المعمرة	صناعة المنتجات الخشبية
الصناعات الهندسية وملحقاتها	النقل	صناعة الورق ، الطباعة ، النشر
الغزل والنسيج والجلود والملابس	- بالسكك الحديدية	الصناعات الكيماوية ، البترولية
صناعات تحويلية أخرى	- بالمسارات	المطاط
	المواصلات	صناعات قائمة على خامات غير معدنية أخرى
التشييد	- البريد والبرق	الصناعات المعدنية الاساسية
الغاز والكهرباء والمياه	- الكهرباء والغاز	صناعة المنتجات المعدنية والآلات
النقل والمواصلات	تجارة الجملة والتجزئة	صناعات تحويلية أخرى
التجارة والتوزيع	- تجارة الجملة	الكهرباء والغاز والمياه
التأمين ، الخدمات المصرفية والمالية	- تجارة التجزئة	التشييد
الاسكان	التمويل ، التأمين ، والخدمات العقارية	تجارة الجملة والتجزئة وخدمات الفنادق
الخدمات المهنية والعلمية	- التمويل والتأمين (على حدة)	النقل والتخزين والمواصلات
الإدارة العامة والدفاع	الخدمات	التمويل ، التأمين
	- خدمات للقطاع العائلى	الخدمات العقارية
	الخدمات العامة والمشروعات الحكومية	الخدمات منشآت الاعمال
	- قطاع الادارة الحكومى (على حدة)	الخدمات الاجتماعية والشخصية

جدول رقم ١

ويتبين من هذا الجدول مدى التشابه بين أسس التبويب المستخدمة لهذا الغرض ، وان كان التبويب الذى تضمنه نظام الحسابات القومية لسنة ١٩٦٨ - يعتبر أكثرها شمولاً ، كما يتضح أن الاختلاف يتركز أساساً فى تبويب الصناعات التحويلية ، وهو نتيجة طبيعية لاختلاف الأهمية النسبية لهذه الصناعات .

وتشمل الاحصاءات التى تعدها الولايات المتحدة معاملات تصحيح نوعية لكل من هذه الصناعات ٩ .

وفيما يتعلق بجمع البيانات عن أسعار المنتجات ومستلزمات الانتاج في كل من سنوات الحساب كثيراً ما يشار السؤال بشأن اختلاف الأسعار المعلنة ١٠ Quoted Prices عن الأسعار الفعلية التي يتم التعامل على أساسها - لا سيما في فترات الكساد والركود الموسمي - ويتمثل الفرق بين هذين السعيرين في قيمة الخصم بأنواعه المختلفة ومصروفات النقل وتكلفة خدمات الصيانة التي قد يتحملها المنتج خلال فترة الضمان After-sale Services ويترتب على ذلك وجود سعيرين مختلفين للسلعة الواحدة في المنطقة الجغرافية الواحدة ، الا أن تحديد مفهوم موحد « للسعر » تجمع على أساسه البيانات المتعلقة بتركيب الأرقام القياسية والتزام هذا المفهوم في باقى السنوات يؤدي الى نالاشى الآثار التي قد تترتب على وجود مثل هذين السعيرين في كل من سنة الأساس وسنوات المقارنة •

ويتبين من البحث أن المبادئ التي تتبع لحساب قيمة الانتاج الاجمالى وقيمة مستلزمات الانتاج لكل صناعة تعتمد على أسس مستمدة من المحاسبة المالية ومن المحاسبة القومية ومن الخصائص التي تتميز بها كل صناعة على حدة •

ومن هذه الأسس أن قيمة الانتاج الاجمالى لقطاع الزراعة تتكون من العناصر الآتية : ١١

(أ) قيمة المبيعات على أساس الأسعار التعاقدية •

(ب) + قيمة التغير في المخزون من المنتجات الزراعية •

(ج) + قيمة الاستهلاك الذاتى في المنتجات الزراعية محسوبة على أساس الأسعار التي يستطيع المنتج الحصول عليها من بيع هذه المنتجات — Producers' Value — وهو المبدأ المتبع في المحاسبة القومية لتقويم هذا الجزء من المحاصيل الزراعية •

(د) + اجمالى القيمة الايجارية المحسوبة للمساكن الزراعية ، اذ أنه تطبيقاً لمفهوم الانتاج في المحاسبة القومية لا تقتصر هذه المساكن على خدمات الاسكان وانما تساهم بنفس القدر في خدمة أغراض الانتاج الزراعى •

أما قيمة مستلزمات الانتاج فانها تتضمن الايجارات المدفوعة للملاك غير الزراعيين ، وذلك على أساس أن حساب قيمة الناتج الزراعى يجب أن يقتصر على ما تنتجه عوامل الانتاج التى تنتمى الى قطاع الزراعة دون غيره من قطاعات النشاط الاقتصادى •

وفيما يتعلق بالصناعات التحويلية فان كميات الانتاج تحسب من واقع احصاءات الانتاج الصناعى كما أن الأساس فى تقويم منتجاتها هو سعر البيع تسليم مصنع المنتج - بعد استبعاد الخصم والمسموحات بأنواعها المختلفة ، وبالمثل تحسب تكلفة الخامات المستخدمة فى الانتاج خلال سنة الحساب على أساس صافى التكلفة الجارية لاقتنائها (بعد استبعاد الخصم بأنواعه المختلفة) ، وينطبق نفس الأساس على الوقود والأجزاء المشتراة جاهزة من الصناعات الأخرى •

وتحسب قيمة الناتج الصافى لتجارة الجملة والتجزئة على أساس الهامش التجارى Gross Distributive Margin لكافة السلع الاستهلاكية والسلع المعمرة التى يتم توزيعها فى الأسواق المحلية ١٢ •

وكذلك الحال بالنسبة لقطاع البناء والتشييد حيث تؤدى التكاليف التقديرية دوراً هاماً فى حساب قيمة الناتج الصافى لهذا القطاع بالأسعار الثابتة ، فمن الخصائص التى يتميز بها قطاع التشييد أن كل وحدة من وحدات المباني أو المنشآت تعتبر وحدة انتاجية مفرزة تنفرد بمواصفات معينة تميزها عن غيرها •

ويترتب على هذه الخاصية تتيحان :

- (١) أن عدد الوحدات التى يتم تشييدها خلال سنة معينة لا يعتبر مقياساً صحيحاً لكمية الانتاج فى تلك السنة ، ومن ثم فانه يتعذر تركيب رقم قياسى للانتاج باستخدام أوزان ترجيحية لعدد الوحدات التى يتم تشييدها •
- (٢) أن أثر تباين المواصفات ينعكس على تكاليف الانشاء ، ومن ثم فانه يتعذر اختيار عينة ممثلة تمثيلاً حقيقياً للانتاج فى هذا القطاع وتقدير قيمتها بالأسلوب المتبع لتسعير العينات التى تمثل المنتجات النمطية •

وفي ضوء هذه الخصائص يستخدم الرقم القياسي المركب لتكاليف التشييد Composite Construction Cost Index، ويتميز بأنه يتركب من عدة أرقام جزئية يمثل كل منها تكاليف التشييد لنوع قائم بذاته من أنواع المباني أو المنشآت - بعد ترجيح هذه الأرقام بأوزان معينة تبعاً لأهميتها النسبية -^{١٣} ومن أهمها :

- الأرقام القياسية لتكاليف تشييد المباني السكنية (مبوبة حسب المدن والمواد الأساسية المستخدمة في البناء) •
- الرقم القياسي لتكاليف المباني الزراعية (الريفية) •
- الأرقام القياسية لتكاليف التشييدات الصناعية والتجارية •
- الأرقام القياسية لتكاليف تشييد المرافق العامة والطرق •

وتتميز هذه الأرقام بأنها تقيس التغيرات النسبية في التكاليف ، وتعد كل منها على أساس دراسة بنود التكلفة الواردة بالعطاءات التي تتقدم بها الشركات المتخصصة والتكاليف التقديرية التي تتخذ أساساً للتعاقد على تشييد الوحدات النموذجية Standard models ، وهي الوحدات التي يمكن اعتبار مواصفاتها أنماطاً عامة لكل من الأنواع المختلفة للمباني والانشاءات^{١٤} •

ثانياً : طريقة الانفاق :

يعتمد هذا المدخل أساساً على حساب قيمة كل من مكونات الانفاق على الناتج القومي الاجمالي بالأسعار الثابتة ، وتتفق معظم أنظمة الحسابات القومية على تحديد هذه المكونات على النحو الآتي :

- (١) الانفاق الاستهلاكي للقطاع العائلي •
- (٢) التكوين الرأسمالي •
- (٣) الاتفاق الحكومي على العمليات التجارية •
- (٤) صافي الصادرات والواردات •

١ - الانفاق الاستهلاكي للقطاع العائلي :

ويقوم الأسلوب المتبع لحساب قيمة هذا التيار بالأسعار الثابتة على الأساسين الآتين :

أ - تبويب الانفاق الاستهلاكي في مجموعات رئيسية على أساس طبيعة النفقة (الأغذية ، الملابس ، المواصلات ، الخدمات التعليمية والثقافية ، الأدوية والخدمات الطبية ...) ، ثم تحليل كل من هذه المجموعات بدورها الى مجموعات فرعية .

ب - تركيب أرقام قياسية ملائمة لتحويل قيمة الانفاق بالأسعار الجارية على كل من هذه البنود والمجموعات الى ما يعادلها بأسعار سنة الأساس .

وتختلف هذه البنود والمجموعات من حيث عددها ومسمياتها من دولة الى أخرى ، تبعاً لأنواع السلع والخدمات المتداولة والأهمية النسبية للاتفاق على كل منها ١٠ .

وبالإضافة الى ذلك فإن احصاءات الدخل والانفاق القومى فى كثير من الدول تشتمل على تجميع الانفاق الاستهلاكي فى ثلاث مجموعات نوعية هى : السلع المعمرة Durables ، السلع غير المعمرة Non-durables والخدمات Services

الا أن نظام الحسابات القومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة قد أضاف مجموعة رابعة هى السلع شبه المعمرة ١٦ Semi-durable goods وبذلك يمكن التمييز بين أربعة أنواع منها على أساس فترة الاستخدام والقيمة على النحو المبين فيما يلى :

١ - السلع المعمرة : وتتميز بأن قيمتها مرتفعة نسبياً ، وأن فترة استخدامها أطول بكثير من السنة الواحدة .

٢ - السلع شبه المعمرة : وتتميز بأن قيمتها منخفضة نسبياً ، وأن فترة استخدامها حوالى سنة واحدة .

- ٣ — السلع غير المعمرة : وتتميز بأن فترة استخدامها تقل عن سنة .
٤ — الخدمات .

٢ — التكوين الرأسمالي :

ينقسم التكوين الرأسمالي الى عنصرين رئيسيين :

- ١ — الاستثمارات في أصول ثابتة — سواء لاستبدال الأصول القائمة أو اضافة أصول جديدة اليها .
٢ — الاضافات الى المخزون السلعي بأنواعه المختلفة .

ومن حيث المبدأ لا يختلف الأسلوب المتبع في حساب قيمة الانفاق على كل من هذين العنصرين بالأسعار الثابتة عما سبقت الإشارة اليه فيما يتعلق بالاستهلاك النهائي لكل من القطاعين العائلي والحكومي . فهو يعتمد أساساً على تصنيف كل من الأصول الثابتة والمخزون السلعي تصنيفاً ملائماً ثم تركيب الأرقام القياسية اللازمة لتحويل قيمة الانفاق بالأسعار الجارية على كل منها الى ما يعادلها بأسعار سنة الأساس .

وفي هذا المجال أيضاً نجد أسساً مختلفة للتبويب ، ومن أمثلة ذلك أن نظام المحاسبة القومية في بريطانيا يعتمد على الأسس الآتية :^{١٧}

(أ) تحليل قيمة الاستثمارات في الأصول الثابتة — تبعاً لطبيعة هذه الأصول — في خمس مجموعات هي :

- وسائل النقل ، وتنقسم الى :
— السيارات والمركبات .
— وسائل أخرى للنقل بالطرق .
— المعدات المتحركة للسكك الحديدية والسفن والطائرات .
— الآلات والمعدات الصناعية .
— المباني السكنية .

- المباني والمنشآت الأخرى •
- صافى مشتريات ومبيعات الأراضي والمباني القائمة •
- ويعاد توزيع هذه الاستثمارات — باستخدام نفس مجموعات الأصول — فيما بين القطاعين العام والخاص ، بكل من الأسعار الجارية والأسعار الثابتة •
- (ب) تحليل قيمة الاستثمارات فى الأصول الثابتة على أساس مجموعات الصناعات المنتجة للسلع والخدمات ، التى سبقت الإشارة إليها بالجدول رقم (١) •
- (ج) تحليل قيمة التغير فى المخزون السلى بأنواعه المختلفة على أساس ثلاث مجموعات من الصناعات ومنشآت الخدمات :
- الصناعات التمويلية ، وتشمل : صناعة الأغذية والمشروبات والتبغ ، الصناعات الكيماوية ، الصناعات المعدنية ، الصناعات الهندسية ، وصناعة السفن ووسائل النقل ، صناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة والجلود •
- وفى كل من هذه الصناعات تحسب تقديرات المخزون السلى على أساس تحليله الى ثلاثة عناصر :
- الخامات والوقود •
- المنتجات تحت التشغيل •
- المنتجات الجاهزة •
- المنشآت التجارية ، وتشمل : تجارة التجزئة ، تجارة الجملة ، تجارة الفحم والخامات والصناعات والآلات •
- صناعات أخرى •
- وتشتمل الاحصاءات الملحقه بنتائج الحسابات القومية البريطانية على رقم قياسى تجميعى للأصول الثابتة بكافة أنواعها ^{١٨} ، وقد أصبحت سنة الأساس هى

١٩٦٣ بدلا من ١٩٥٨ (وذلك اعتباراً من سنة ١٩٦٩) •

اما نظام المحاسبة القومية في الولايات المتحدة فانه يعتمد على تبويب الاستثمارات في الأصول الثابتة في مجموعتين رئيسيتين على النحو الآتي :

(أ) الاستثمارات في أصول سكنية Residential Structures ، وهذه تنقسم الى نوعين :

١ - مبان سكنية زراعية أو ريفية Farm

٢ - مبان سكنية حضرية Non-farm

(ب) الاستثمارات في أصول غير سكنية Non-residential Structures ، وهذه تنقسم الى نوعين أيضاً :

٣ - تشييدات غير سكنية •

٤ - آلات ومعدات انتاجية •

كما انه يتم تحليل قيمة التغير في المخزون السلمي الى نوعين :

٥ - سلع زراعية •

٦ - سلع غير زراعية •

وبالاضافة الى الأرقام القياسية التي تستخدم لتحويل قيمة الاتفاق بالأسعار الجارية على كل من هذه الاستثمارات الى ما يعادلها بالأسعار الثابتة فان وزارة التجارة الأمريكية تعد رقماً قياسياً مركباً لتكاليف التشييد يعتبر رقماً تجميعياً للأرقام القياسية لتكاليف المباني والتشييدات المختلفة بعد ترجيحها تبعاً للأهمية النسبية لكل منها ، وفقاً لما سبقت الإشارة اليه فيما تقدم •

وفضلاً عن ذلك فان الاحصاءات الملحقه بنتائج الحسابات القومية تشتمل أيضاً على معاملات تصحيح نوعية Implicit Price Deflators لكل من التيارات التحليلية الستة الواردة بالفقرة السابقة ولكل من اجمالي « الاستثمارات في الأصول السكنية » و اجمالي « الاستثمارات في الأصول غير السكنية » بينما يتعذر حساب

معامل التصحيح ضمنى للتغير فى المخزون السلمى نظراً لأن هذا التغير كثيراً ما يكون بالسالب • ١٩

الانفاق الحكومى على العمليات الجارية :

يبرز حساب قيمة الانفاق الحكومى بالأسعار الثابتة بعض المشاكل التى لا نجد لها نظيراً فى حساب باقى التيارات ، وترجع هذه المشاكل أساساً الى ما يأتى :
(أ) تعدد أنواع الخدمات التى تؤديها أجهزة الادارة الحكومية ، واختلاف مستويات أدائها ، مما يؤدى الى صعوبة تحديد وحدات القياس الكمية لكل منها •

(ب) عدم اتباع أنظمة التكاليف فى المحاسبة الحكومية مما يؤدى الى صعوبة تحديد النفقات المباشرة لكل نوع من الخدمات تحديداً دقيقاً •

ويرى الباحث أن تطبيق مبادئ ميزانيات البرامج والأداء , Programming Performance Budgeting يكفل التغلب على كثير من الصعوبات التى تعترض تبويب الخدمات الحكومية وتحديد تكلفة كل منها على أسس علمية سليمة •

وتشتمل احصاءات الدخل والانفاق القومى فى بريطانيا على قيمة الاتفاق الحكومى بالأسعار الثابتة ، مبوباً فى أربع مجموعات رئيسية هى : الدفاع ، الصحة ، التعليم ، الخدمات الحكومية الأخرى ، (وذلك ابتداء من سنة ١٩٥٨ وباعتبار أن سنة الأساس هى ١٩٦٣) •

أما الأسلوب الذى تتبعه الولايات المتحدة فيعتمد على الأساسين الآتين :

(أ) تحليل الاتفاق الحكومى على مستوى كل من : الحكومة الفدرالية Federal والحكومات المحلية State and Local ولكل منهما معامل تصحيح نوعى عن فترات، سنوية وفترات ربع سنوية • ٢٠

(ب) تحليل انفاق القطاع الحكومى باعتباره وحدة واحدة تشمل الحكومة الفيدرالية والحكومات المحلية معاً - تبعاً لمجموعات السلع والخدمات مبوباً

حسب الأنواع التي سبقت الإشارة إليها في ثلاث مجموعات : السلع المعمرة ، السلع غير المعمرة ، الخدمات ، ولكل منها معامل تصحيح نوعي مستقل ^{٢١} .

٣ - صافي قيمة الصادرات والواردات :

تعتبر البيانات المستمدة من ميزان المدفوعات ومن حساب المعاملات مع العالم الخارجي المصدر الأساسي لحساب صافي قيمة الصادرات والواردات على أساس كل من الأسعار الجارية والأسعار الثابتة .

وتشتمل الحسابات القومية البريطانية على قيمة كل من التيارات الآتية
بالأسعار الثابتة :

(أ) صادرات السلع والخدمات •

(ب) واردات السلع والخدمات •

(ج) صافي عوائد حقوق التملك المستحقة في العالم الخارجي ، وهي تتكون من الايجارات والفوائد والأرباح ، ويستخدم الرقم القياسي لأسعار واردات السلع والخدمات لتحويل قيمة هذا التيار بالأسعار الجارية الى ما يعادله بأسعار سنة الأساس •

ويبدو أن الفرض الذي يبنى عليه استخدام هذا الرقم هو أن صافي قيمة هذه الدخول توجه الى شراء الواردات في نفس السنة التي تستحق خلالها ، الا أننا نرى أن هذا الفرض قد لا ينطبق على الواقع في كافة الأحوال •

أما الحسابات القومية للولايات المتحدة فانها لا تقتصر على تقديرات سنوية للصادرات والواردات بالأسعار الثابتة ، وانما تشتمل أيضاً على تقديرات ربع سنوية ، كما تشتمل على تحليل للصادرات والواردات بحسب أنواعها الى : سلع معمرة ، سلع غير معمرة ، خدمات ، وذلك عن فترات سنوية وربع سنوية ابتداء من سنة ١٩٤٧ م ، وباعتبار أن سنة ١٩٥٨ هي سنة الأساس •

وبالاضافة الى ذلك ، فإن الاحصاءات الملحقه بنتائج هذه الحسابات تشتمل على معاملات تصحيح نوعية Implicit Price Deflators ^{٢٢} لكل من الصادرات

والواردات الا أنه يتعذر حساب معامل تصحيح مماثل لصافي قيمة الصادرات نظراً لأن هذه القيمة كثيراً ما تكون سالبة ، فضلاً عن ان تغيرات طفيفة فى مستوى الأسعار الصادرات أو الواردات تؤدي الى تغيرات غير متناسبة فى صافي قيمة الصادرات ، كما يتضح من المثال الآتى :

إذا فرض أن قيمة الصادرات والواردات فى سنة الأساس هى ١٠٠ وحدة نقدية ، ٩٥ وحدة نقدية على الترتيب

وأن مستوى أسعار هذه الصادرات والواردات قد تعرض للتغيرات الآتية على التوالى ، دون تغير فى كمياتها أو نوعيتها :

$$(أ) \quad -- \text{ الصادرات : } + ١\%$$

$$(ب) \quad - \text{ الواردات : } + ١\%$$

$$(ج) \quad - \text{ الصادرات : } + ١\% ، \text{ الواردات : } - ١\%$$

فان نتائج هذه التغيرات تنعكس على معامل التصحيح المشار اليه على النحو الذى يتبين من الجدول الآتى :

سنة الأساس	(أ)	(ب)	(ج)
الصادرات	١٠١	١٠٠	١٠١
الواردات	٩٥	٩٦	٩٤
صافي قيمة الصادرات	٦	٤	٧
معامل التصحيح (الضمنى) النوعى	١٢٠	٨٠	١٤٠

ومن الواضح ان التقلبات الكبيرة التى تطرأ على معامل التصحيح لصافي قيمة الصادرات تؤدي الى تعذر الاعتماد على مثل هذه المعامل كأساس لتحويل القيم الفعلية لصافي الصادرات الى ما يناظرها بأسعار سنة الأساس .

ويبين الجدول رقم (٢) والجدول رقم (٣) كيفية ظهور النتائج التي يمكن التوصل اليها بكل من طريقتي « الناتج الصافي » و « الانفاق » ، ويرجع الفرق بين الاجماليات الظاهرة بكل من هذين الجدولين عادة الى تغير النسبة بين مستلزمات الانتاج والناتج الصافي لبعض الصناعات من سنة الى أخرى . ٢٣

كما يبين الجدول رقم (٤) تحليل الناتج القومي بالأسعار الثابتة على أساس المجموعات الرئيسية للسلع ومبيعاتها والمخزون من كل منها ، كمثال للبيانات الاضافية التي يمكن الحصول عليها من تحليل قيمة هذا الناتج على أسس متعددة ٢٤ .

جدول رقم ٢

القيمة على أساس أسعار ١٩٥٨ (بليون دولار)				الصناعات
١٩٦٨	١٩٦٧	١٩٦٦	١٩٦٥	
٢٤٦٦	٢٥	٢٣٧٧	٢٥	الزراعة والغابات ومصايد الاسماك
١٦٦٣	١٦	١٥٨٨	١٤٨٨	التعدين
٢٣٨٨	٢٣٨١	٢٤٧٧	٢٣٥٥	التشييد
٢٢٠٦	٢٠٥٦	٢٠٥٧	١٩٠٥	الصناعات التحويلية
٣٢٥٥	٣١٥٥	٣١٢٢	٢٨٦٦	النقل
١٨٥٥	١٧٨١	١٥٨٨	١٤٥٥	المواصلات
١٩٨٤	١٧٧٩	١٧	١٦٨١	الكهرباء والغاز والمرافق الاخرى
١١٩٦٦	١١٣٦٦	١١١٦٦	١٠٤٨٨	تجارة الجملة والتجزئة
٩٥٨٨	٩١٣٣	٨٦٨٨	٨٣٨١	التمويل والتأمين
٦٥٨٩	٦٣٦٦	٦٠٦٦	٥٧٧٧	خدمات الهيئات التى لا تهدف الى الربح
٦٨٦٦	٦٥٥٥	٦١٨٨	٥٨	الخدمات الحكومية
٤٥٥	٤٣٣	٣٩٩	٤٨١	خدمات أخرى
٧١٠٨٤	٦٧٤٦٦	٦٥٨٦٦	٦٢٠٧٧	الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الثابتة

جدول رقم ٢

القيمة بأسعار ١٩٥٨ (بليون دولار)					مكونات الإنفاق على الناتج القومي
١٩٦٨	١٩٦٧	١٩٦٦	١٩٦٥		
٨٠.٧ ١٩٦.٩ ١٧٥	٧٢.٨ ١٩٠.٣ ١٦٧.٢	٧١.٧ ١٨٧ ١٥٩.٤	٦٦.٦ ١٧٨.٦ ١٥٢.٦		(١) الإنفاق الاستهلاكي : السلع المعمرة السلع غير المعمرة الخدمات
٢٢.٧ ٥٣.٢ ٢٣.٣ ٦.٦	٢٢.٦ ٥١ ٢٠.٣ ٦.٩	٢٤ ٥٠.١ ٢١.٣ ١٣.٩	٢٢.٣ ٤٤ ٢٣.٨ ٩		(٢) الاستثمار المطلق الإجمالي : تشديدات غير سكنية آلات ومعدات إنتاجية مباني سكنية الإضافة إلى المخزون السلمي
٤٥.٦ ٤٤.٧ ٠.٩	٤٢.١ ٣٨.٥ ٣.٦	٤٠.٢ ٣٦.١ ٤.١	٣٧.٤ ٣١.٢ ٦.٢		(٣) صافي الاستثمار في الخارج : المصادرات الواردات
١٤٨.٤	١٤٠	١٢٦.٥	١١٤.٧		(٤) مشتريات القطاع الحكومي من السلع والخدمات
٧٠.٧٧	٦٧٤.٧	٦٥٨	٦١٧.٨		الإجمالي

جدول رقم ٤

١٩٦٨		١٩٦٧		الناتج القومى الاجمالى
	٧٠٧٦		٦٧٤٦٦	
	٧٠١		٦٦٧٧٧	المبيعات
	٦٦٦		٦٦٩	التغير فى المخزون السلمى
٧٠٧٦		٦٧٤٦٦		
	٣٨١٣٣		٣٦٢٢٧	سلع
	٢٥٩٩٩		٢٤٩٩١	خدمات
	٦٦٢٤		٦٢٢٩	تشديدات
٧٠٧٦		٦٧٤٦٦		
	١٦٢٢٨		١٥٢	سلع معمورة
	٢١٨٢٦		٢١٠٧٧	سلع غير معمورة
٣٨١٣٤		٣٦٢٢٧		
	١٥٨		١٤٨٥٥	مبيعات السلع المعمرة
	٤٧٧		٣٥٥	المخزون من السلع المعمرة
١٦٢٢٧		١٥٢		
	٢١٦٧٧		٢٠٧٣٣	مبيعات السلع غير المعمرة
	١٩٩		٣٢٤	المخزون من السلع غير المعمرة
٢١٨٢٦		٢١٠٧٧		

القسم الثانى

يشمل هذا القسم تحليل أسس اعداد القوائم المالية المعدلة Price-level Financial Statements التى أصدرها المعهد الأمريكى للمحاسبين فى سنة ١٩٦٩ ، باعتبار انها تمثل الفكر المحاسبى المعاصر فى هذا المجال .

وقد صدرت هذه الأسس فى (٤٩) مادة ، باجماع المجلس المختص Accounting Principles Board (وهو الهيئة الفنية التى خولها المعهد الأمريكى للمحاسبين صلاحية اصدار المبادئ المحاسبية أو تعديلها) وقد أضيف إليها أربعة ملاحق تقع فى حوالى (٣٨) صفحة تبين كيفية تطبيق هذه الأسس .

ومن الخصائص التى تميزت بها الأسس المشار إليها انها وضعت لكل عنصر من عناصر قائمة المركز المالى وقائمة الدخل فرضا يحدد طبيعة ذلك العنصر وكيفية تكوينه ، ويعتبر كل من هذه الفروض أساسا لحساب المعامل Factor الذى يستخدم لتحويل قيمته الجارية الى ما يعادلها من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ الميزانية .

ونظراً لأن هذا القسم يشمل مجموعة من المصطلحات التى يتكرر استخدامها، فاننا نورد مدلول كل منها فيما يلى :

— العناصر النقدية : Monetary Items

هى عناصر الأصول والخصوم التى تتحدد على أساس مقدار ثابت من الوحدات النقدية — دون النظر الى قيمة النقود أو قوتها الشرائية — وتتميز بأن مجرد الاحتفاظ بها لفترة زمنية معينة أو الالتزام بسدادها فى تاريخ لاحق يؤدى الى تحقيق أرباح أو تحمل خسائر كنتيجة مباشرة للتغيرات التى تطرأ على المستوى العام للأسعار دون غيرها من التغيرات السعرية .

- الوحدات النقدية التاريخية : Historical Dollars
ويقصد بها الوحدات النقدية التى تمت على أساسها المعاملات الفعلية •
- الوحدات النقدية المعدلة : Adjusted Dollars
ويقصد بها الوحدات النقدية التى تمثل القوة الشرائية للنقود السائدة فى تاريخ الميزانية •
- القيمة (أو التكلفة) التاريخية : Historical Value
ويقصد بها القيمة التى تظهر بقائمتى الدخل والمركز المالى المتين يتم اعدادهما على أساس الوحدات النقدية التاريخية •
- القيمة المعدلة : Adjusted Value
وهى القيمة التاريخية بعد تحويلها الى ما يعادلها بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ الميزانية :
- معامل التصحيح الضمنى : GNP Implicit Price Deflator
ويقصد به معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى ، وهو رقم قياسى مشتق من العلاقة التى تربط بين قيمة الناتج القومى الاجمالى بالأسعار الجارية وقيمة الناتج نفسه بالأسعار الثابتة •
- وتقوم الهيئة المختصة باعداد الحسابات القومية فى الولايات المتحدة بحساب هذه المعامل ونشره بصفة دورية عن فترات سنوية ، وفى هذه الحالة نشير اليه فى هذا البحث باصطلاح « معامل التصحيح الضمنى للسنة » ، كما تقوم بنشره عن فترات ربع سنوية ، وفى هذه الحالة نشير اليه باصطلاح « معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية » •
- وفى كافة الحالات يفترض أن معامل التصحيح الضمنى للربع الأخير من السنة يمثل القوة الشرائية للنقود فى نهاية السنة ، ويرجع ذلك الى عدم حساب هذه المعامل عن فترات شهرية •

— معامل التحويل : Conversion Factor

ويقصد به الرقم الذى يستخدم لتحويل القيمة التاريخية لكل عنصر الى ما يناظرها بالوحدات النقدية المعدلة ، ويحسب معامل التحويل بنسبة معامل التصحيح الضمنى عن فترة معينة (سنوية أو ربع سنوية) الى نظيره عن فترة أخرى ، وفقا لطبيعة العنصر أو الفرض الذى يحدد كيفية تكوينه .

وفيما يلى تتناول تحليل أسس اعداد القوائم المالية المعدلة على الترتيب الآتى:

- (أ) تعديل عناصر قائمة المركز المالى .
- (ب) حساب قيمة الأرباح أو الخسائر المترتبة على تغير مستويات الأسعار .
- (ج) تعديل نتائج الأعمال .

وقد أعطينا لكل من العناصر التى يشملها التعديل رقما مسلسلا - تفادياً لتكراره - كما راعينا اثبات ثلاثة عوامل بالنسبة لكل عنصر ، هى : تحديد طبيعة العنصر ، بيان الفرض الذى يحدد كيفية تكوين رصيده ، أساس حساب معامل التحويل المستخدم لتحديد قيمته بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ الميزانية .

(١) تعديل عناصر قائمة المركز المالى

١ - النقدية :

أصل نقدى ، ويفترض أن الرصيد محسوب على أساس وحدات نقدية تمثل القوة الشرائية للنقود فى تاريخ اعداد الميزانية ، وترتبط على ذلك فان هذا الرصيد لا يحتاج الى تعديل •

٢ - الاستثمارات المالية :

أصل غير نقدى (بفرض انها تمثل استثمارات طويلة الأجل) ونظراً لأن الرصيد يتكون عادة من دفعات متعددة تم اقتناؤها فى سنوات مختلفة فانه يتعين تحليل رصيد هذه الاستثمارات تبعاً لسنوات اقتنائها وتحويل قيمة كل دفعة الى ما يانظرها بالوحدات النقدية المعدلة •

ولهذا الغرض تستخدم معاملات تحويل متعددة يحسب كل منها على أساس معامل التصحيح الضمنى للربع الأخير من السنة الجارية منسوبة الى نظيره فى سنة الاقتناء ، ثم ايجاد اجمالى القيم المعدلة على هذا الأساس •

٣ - الحسابات المدينة وأوراق القبض :

أصل نقدى ينطبق عليه نفس الغرض المتعلق برصيد النقدية •

المخزون السلمى :

يعتبر المخزون السلمى بكافة عناصره من الأصول غير النقدية ، الا أن معاملات التحويل التى تستخدم لتعديل قيمة كل من العناصر التى يشتمل عليها تختلف باختلاف الغرض الذى يحدد كيفية تكوين رصيد كل منها •

٤ - فبالنسبة للمواد الأولية :

يفترض أن رصيد آخر السنة الجارية يتكون من كميات مشتراه بمعدلات متساوية على مدار السنة ، ومن ثم فإن معامل التحويل يساوى المتوسط الحسابى لمعاملات التصحيح الضمنية عن فترات الربع سنوية الجارية .

وينطبق ذلك أيضاً على رصيد قطع الغيار ومهمات التشغيل .

٥ - وبالنسبة للمنتجات الجاهزة :

يفترض أن كافة النفقات المتعلقة بإنتاج أو اقتناء الكمية التى يتكون منها الرصيد فى نهاية السنة الجارية قد أنفقت خلال الربع الأخير من هذه السنة ، وترتيباً على هذا الفرض فإن قيمة هذا الرصيد لا تحتاج الى تعديل .

٦ - الأصول الثابتة :

أصول غير نقدية ، ويتطلب تحويل قيمتها - أو تكلفتها - التاريخية الى ما يعادلها بالوحدات النقدية التى تمثل القوة الشرائية للنقود فى تاريخ الميزانية ما يأتى :

(أ) تحليل حساب كل من هذه الأصول تبعاً للسنوات التى تم خلالها اقتناء الأصل أو انشاؤه ، وتحديد قيمة الانفاق الرأسمالى بوحدات نقدية تاريخية فى كل من هذه السنوات .

(ب) تحويل قيمة الانفاق الرأسمالى فى كل سنة الى ما يعادلها بالوحدات النقدية المعدلة باستخدام معاملات تحويل يحسب كل منها على أساس معامل التصحيح الضمنى للربع الأخير من السنة الجارية منسوبة الى نظيره فى سنة الاقتناء أو الانشاء .

(ج) تحليل قيمة الاضافات التى تحدث خلال السنة الجارية تبعاً للقرات الربع سنوية التى تمت خلالها ، ثم تحويل القيمة - أو التكلفة -

الفعلية لكل منها الى ما يناظرها بالأسعار السائدة خلال الربع الأخير من السنة وتحسب معاملات التحويل فى هذه الحالة على أساس معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الجارية منسوبة الى نظيره فى الفترة الربع سنوية التى حدثت خلالها الاضافة .

فاذا فرض أن القيمة - أو التكلفة - الفعلية للاضافات التى حدثت خلال هذه الفترات الربع سنوية هى : ق_١ ، ق_٢ ، ق_٣ ، ق_٤ وان معاملات التصحيح الضمنية فى هذه الفترات هى : ص_١، ص_٢، ص_٣، و ص_٤ على التوالى .

فان قيمة هذه الاضافات بالوحدات النقدية المعدلة تساوى :

$$\text{مج [ق}_1 \text{ (ص}_4 \div \text{ص}_1 \text{) + ق}_2 \text{ (ص}_4 \div \text{ص}_2 \text{) + ق}_3 \text{ (ص}_4 \div \text{ص}_3 \text{) + ق}_4 \text{ (ص}_4 \div \text{ص}_4 \text{)]}$$

(د) تنطبق نفس الأسس على الأصول - أو أجزاء الأصول - التى يتم سحبها من الانتاج بسبب التقادم فى كل من السنوات أو الفترات الربع سنوية - السابقة .

٧ - الاهلاك المتجمع :

يتطلب تحويل قيمة الاهلاك المتجمع الى ما يناظره بالوحدات النقدية المعدلة تحليل رصيده تبعاً للسنوات التى تكون خلالها ، وتعديل قيمة مخصص الاهلاك فى كل سنة باستخدام معامل تحويل لكل من هذه السنوات . يحسب على أساس معامل التصحيح الضمنى فى الربع الأخير من السنة الجارية منسوبة الى نظيره فى تلك السنة ، ثم ايجاد اجمالى القيم المعدلة على هذا الأساس .

٨ - الخصوم المتداولة :

خصوم نقدية ، تشمل الحسابات الدائنة وأوراق الدفع وما فى حكمها من الالتزامات القصيرة الأجل ، ويفترض أن أرصدها قد حسبت على أساس

وحدات نقدية تمثل القوة الشرائية المنقود في تاريخ اعداد الميزانية وبالتالي
فان هذه الأرصدة لا تحتاج الى تعديل •

٩ - القروض الطويلة الاجل :

خصوم نقدية ، ينطبق عليها ما جاء بشأن الخصوم المتداولة •

١٠- رأس المال :

عنصر غير تقدي ، تنطبق عليه نفس الأسس التي أشرنا اليها فيما يتعلق
بالأصول غير النقدية من حيث تحليل الرصيد تبعاً لسنوات الاكتتاب ،
وتحويل القيمة الفعلية في كل سنة الى ما يعادلها بالوحدات النقدية المعدلة
وذلك باستخدام معاملات تحويل محسوبة على أساس التصحيح الضمني
للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوبة الى معامل التصحيح لكل من هذه
السنوات ثم ايجاد اجمالي القيم المعدلة على هذا الأساس •

١١- رصيد الارباح المحتجزة :

من الناحية النظرية يعتبر رصيد الأرباح المحتجزة من العناصر غير
النقدية ، الا أن تحليل هذا الرصيد يتطلب تعديل كافة القوائم المالية
السابقة منذ بدء تكوين المشروع ، ولكي يمكن تفادي الصعوبات العملية
التي تتطلبها ذلك ، فانه يكتفى بتعديل أرصدة باقى الأصول والخصوم بقائمة
المركز المالي في نهاية السنة السابقة مباشرة ، واستنباط رصيد الأرباح
المحتجزة باعتباره متممًا حسابيًا لجانب الخصوم ويطابق هذا الرصيد على
الرصيد الذي يحسب من واقع قائمة الدخل المعدلة •

(ب) حساب الارباح او الخسائر المترتبة على تغير مستويات الاسعار

١٢- الاصول النقدية في أول السنة الجارية :

تتكون هذه الأصول من أرصدة النقدية Cash وأرصدة الحسابات المدينة وأوراق القبض كما تظهر بقائمة المركز المالى فى نهاية السنة المالية السابقة .

ويفترض أن هذه الأرصدة قد حسبت بوحدات نقدية تمثل القوة الشرائية المنقود فى تاريخ اعداد تلك القائمة ومن ثم فان معامل التحويل الذى يستخدم لحساب قيمتها بالوحدات النقدية المعدلة يساوى معامل التصحيح الضمنى للربع الأخير من السنة الجارية منسوباً الى نظيره فى السنة السابقة .

١٣- الخصوم النقدية فى أول السنة الجارية :

تتكون هذه الخصوم من أرصدة الخصوم القصيرة الأجل وهى تشمل الحسابات الدائنة وأوراق الدفع ، كما تشمل أرصدة القروض الطويلة الأجل ، وينطبق عليها نفس الفرض ونفس معامل التحويل المتعلقين بالأصول النقدية .

معاملات جارية تؤدي الى زيادة الاصول النقدية :

يمكن تبويب هذه المعاملات فى مجموعتين رئيسيتين :

١٤- المبيعات النقدية والاجلة :

ويفترض أنها قد تحققت بمعدلات متساوية على مدار السنة الجارية ، ومن ثم فان معامل التحويل يساوى المتوسط الحسابى لمعاملات التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الجارية .

١٥- ايرادات متنوعة نقدية واجلة :

وهذه تختلف عن المبيعات من حيث توقيت تحقيقها ، وبالتالي فان

معامل التحويل المستخدم يتوقف على الفترة الربع سنوية التي يتم خلالها تحقيق كل من هذه الإيرادات .

فبالنسبة للإيرادات التي تتحقق خلال الفترة الربع سنوية الأولى من السنة الجارية يحسب معامل التحويل على أساس معامل التصحيح الضمني للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوبة الى معامل التصحيح الضمني للفترة الأولى وهكذا .

معاملات جارية تؤدي الى زيادة الخصوم النقدية :

يمكن تبويب هذه المعاملات في مجموعتين أيضاً :

١٦- المشتريات والمصروفات بأنواعها المختلفة ، سواء كانت نقدية أو آجلة :

ويفترض أن المشروع يحصل على مشترياته بمعدلات متساوية على مدار السنة كما يفترض أن كافة المصروفات تستحق على نفس النمط ، وبالتالي فإن معامل التحويل يساوي المتوسط الحسابي لمعاملات التصحيح الضمنية للقرات الربع سنوية الجارية .

١٧- مشتريات الاستثمارات المالية والأصول الثابتة :

يختلف معامل التحويل المستخدم باختلاف الفترة الربع سنوية التي يتم خلالها اجراء كل من هذه المعاملات ، ويعادل معامل التحويل في كل حالة معامل التصحيح الضمني للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوبة الى نظيره عن الفترة التي تمت خلالها .

١٨- الأرباح (أو الخسائر) المترتبة على تغير مستويات الاسعار :

تحسب قيمة هذه الأرباح أو الخسائر على أساس المعادلة الآتية :

صافي الأصول أو (الخصوم) النقدية في نهاية السنة الجارية بوحدة نقدية
معدلة + صافي الأصول (أو الخصوم) النقدية في نهاية السنة الجارية
بوحدة نقدية تاريخية .

(ج) تعديل نتائج الاعمال

١٩- المبيعات :

الفرض : تحقيق ايراد المبيعات بمعدلات متساوية على مدار السنة الجارية •

معامل التحويل = المتوسط الحسابى لمعاملات التصحيح الضمنية عن الفترات الربع سنوية الجارية •

تكلفة المبيعات :

٢٠- المخزون السلى من المواد الاولية ، قطع الفيار ، مهمات التشغيل فى اول السنة الجارية :

الفرض : يتكون الرصيد من كميات مشتراه بمعدلات متساوية على مدار السنة السابقة •

معامل التحويل = معامل التصحيح الضمنى للربع الاخير من السنة الجارية منسوباً الى معامل التصحيح الضمنى للسنة السابقة •

٢١- المخزون السلى من المنتجات الجاهزة فى اول السنة الجارية :

الفرض : كافة النفقات المتعلقة بانتاج أو اقتناء الكمية التى يتكون منها الرصيد قد انفقت خلال الربع الاخير من السنة السابقة •

معامل التحويل = معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الأخيرة من السنة الجارية منسوباً الى نظيره فى السنة السابقة •

٢٢- المشتريات :

الفرض : مشتراه بمعدلات متساوية على مدار السنة الجارية •

معامل التحويل = المتوسط الحسابى لمعاملات التصحيح الضمنية عن الفترات الربع سنوية الجارية •

أما المخزون السلعي بأنواعه في نهاية السنة الجارية فقد ورد تحت بندى (٤) ، (٥) فيما يتعلق بتعديل قائمة المركز المالى .

٢٣- الاهلاك :

يتطلب تحويل مخصصات الاهلاك الجارية لكل من الأصول الثابتة الى ما يانظرها بوحداث نقدية معدلة ما يأتى :

(أ) تحديد صافى القيمة القابلة للاهلاك فى كل من سنوات اقتناء الأصل بوحداث تاريخية .

(ب) بتطبيق المعدل المقرر يمكن تحديد مخصص الاهلاك فى كل من هذه السنوات بوحداث تاريخية أيضاً .

(ج) تعديل كل من هذه القيم باستخدام معامل تحويل يساوى معامل التصحيح الضمنى للربع الأخير من السنة الجارية منسوباً الى معامل التصحيح الضمنى وبالتالي ، يمكن ايجاد اجمالى قيمة مخصصات الاهلاك بالوحداث النقدية المعدلة .

٢٤- مصروفات البيع والتوزيع

٢٥- المصروفات الادارية

الفرض : انها استحققت بمعدلات متساوية على مدار السنة .

معامل التحويل = المتوسط الحسابى لمعاملات التصحيح الضمنية عن الفترات الربع سنوية الجارية .

٢٦- الارباح الناتجة عن الاعمال العادية :

تمثل الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المبيعات ، بعد استبعاد الاهلاك والمصروفات الادارية - وجميعها محسوبة بالوحداث المعدلة .

٢٧- الأرباح الناتجة عن الاعمال غير العادية :

بفرض أن هذه الأرباح قد نتجت عن بيع أصول ثابتة ، فإن قيمتها بالوحدات النقدية المعدلة تحسب على الأساس الآتى :

صافى القيمة البيعية المحققة معدلة باستخدام معامل تحويل يساوى معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوباً الى نظيره فى الفترة التى تم خلالها البيع • ويستبعد منها صافى القيمة التاريخية للأصل بوححدات معدلة ، وهذه تساوى الفرق بين :

تكلفة الاقتناء أو الانشاء معدلة على نفس الأساس المبين بالبند (٧)

وقيمة الاهلاك المتجمع معدلة على نفس الأساس المبين بالبند (٨)

٢٨- الأرباح (أو الخسائر) الناتجة عن تغير مستويات الاسعار :

تمثل رصيد البند (١٨) وهى تعادل محصلة أثر المعاملات الجارية مقومة بوحداث نقدية معدلة على صافى قيمة الأصول والخصوم النقدية فى أول السنة الجارية مقومة على نفس الأساس •

٢٩- الأرباح الخاضعة للضرائب :

تعادل قيمة هذه الأرباح محسوبة بالوحدات النقدية المعدلة المجموع الجبرى للمقادير الثلاثة الآتية ، وجميعها محسوبة على أساس نفس الوحدات :

- الأرباح (أو الخسائر) الناتجة عن الأعمال العادية •
- الأرباح (أو الخسائر) الناتجة عن الأعمال غير العادية •
- الأرباح (أو الخسائر) الناتجة عن تغير مستويات الأسعار •

٣٠- الضرائب :

الفرض : ان الضرائب على دخل المشروع من كافة المصادر قد استحققت بمعدل واحد خلال كل من الفترات الربع سنوية الجارية •

٣١- الأرباح الموزعة :

معامل التحويل = المتوسط الحسابي لمعاملات التصحيح الضمنية عن
الفترة الربع سنوية الجارية •

إذا اقتضت توزيعات الأرباح على دفعة واحدة في نهاية السنة
الجارية فإن قيمتها لا تحتاج الى تعديل •

أما إذا تضمنت هذه التوزيعات دفعة أخرى في منتصف السنة الجارية ،
فإن قيمة هذه الدفعة بوحدات معدلة تحسب باستخدام معامل تحويل يساوي
معامل التصحيح الضمني للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوباً الى نظيره
في الفترة الربع سنوية الثانية •

٣٢- الأرباح المحتجزة :

يطابق الرصيد الناتج عن تعديل عناصر قائمة الدخل على نظيره
المحسوب نتيجة تعديل قائمة المركز المالي •

القسم الثالث

يتبين مما أوردناه بالقسم الأول من هذا البحث أن تقديرات الناتج القومى الاجمالى بالأسعار الثابتة تعتبر من أهم البيانات التى تتطلبها تقويم نتائج النشاط الاقتصادى ، كما يتبين أن اعداد هذه التقديرات يعتمد على أسلوب علمى يمتد الى كافة العناصر التى يتكون منها بحيث تتوافر لدى الهيئات المختصة بتقويم ذلك النشاط ورسم السياسات المالية والاقتصادية سلاسل زمنية لكل من هذه العناصر ، سواء نظرنا الى الناتج القومى من ناحية الصناعات أو القطاعات الانتاجية التى تسهم فى تكوينه - كما يبدو من الجدول رقم (٢) - أو من ناحية الاتفاق كما يبدو من الجدول رقم (٣) ، وذلك فضلاً عن مجموعة من البيانات المستمدة من تحليل قيمة الناتج القومى الحقيقى على أسس أخرى منها المجموعات الرئيسية للمنتجات ومبيعاتها وكمية المخزون من كل منها - كما يبدو من الجدول رقم (٤) •

كما يتبين مما ورد بالقسم الأول أيضاً أن الأسلوب العلمى المتبع فى المحاسبة القومية أصبح يعتمد على مجموعة كبيرة من الأرقام القياسية يلائم كل منها - من حيث تركيبه وخصائصه - طبيعة التيار الذى يستخدم لتحويل قيمته الى ما يعادلها بالأسعار الثابتة ، وان تقدم البحوث الرياضية والاحصائية فى هذا المجال قد أدى الى اعداد مؤشرات سعرية لعدد كبير من الخامات والسلع الوسيطة والسلع الاستهلاكية والرأسمالية واعداد معاملات تصحيح نوعية لمجموعات هذه السلع ، ولا يقتصر اعداد هذه الأرقام والمعاملات على فترات سنوية فحسب وانما يمتد الى فترات ربع سنوية بالنسبة لمعظم تلك العناصر •

فاذا انتقلنا الى المحاسبة المالية ، فانه يتبين مما أوردناه بالقسم الثانى من هذا البحث أن تحويل القيمة الجارية لكافة نتائج الأعمال وعناصر المركز المالى يعتمد على رقم قياسى واحد ، وهو معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى ، وقد أشرنا الى أنه رقم قياسى مشتق من العلاقة بين قيمة الناتج القومى بالأسعار الجارية وقيمة الناتج نفسه بالأسعار الثابتة كما يتبين من الجدول الآتى :

البيان	١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
الناتج القومي الاجالى بالاسعار الجارية (أ) (بليون دولار)	٦٨٤ر٩	٧٤٩ر٩	٧٩٣ر٥	٨٦٥ر٧
الناتج القومي الاجالى بالاسعار الثابتة (ب) (بليون دولار)	٦١٧ر٨	٦٥٨	٦٧٤ر٧	٧٠٧ر٧
معامل التصحيح الضمنى $\left(\frac{1}{ب} \times 100 \right)$ لـلناتج القومي الاجمالى	١١٠ر٩	١١٣ر٩	١١٧ر٦	١٢٢ر٣

جدول رقم ٥

ويلاحظ أن هذا الجدول يشتمل على نفس اجماليات الناتج القومي الاجمالى بالأسعار الثابتة كما وردت بكل من الجدولين رقم (٢) و (٣) ، مضافاً إليها قيمة الناتج القومي بالأسعار الجارية فى نفس الوقت ، وبذلك تتضح طبيعة هذا المعامل باعتباره مؤشراً عاماً يعكس متوسط التغير فى مستوى أسعار كافة السلع والخدمات المتاحة فى الاقتصاد القومي خلال كل من سنوات الحساب .

ولعل قرار المعهد الأمريكى للمحاسبين بأن يقتصر تعديل كافة النتائج التى تشملها قائمة المركز المالى على استخدام هذا المعامل يستند الى مبررات لها وزنها اذا أخذنا الهدف من اعداد القوائم المالية الاضافية فى الاعتبار .

فمن المعلوم أن هذه القوائم تهدف الى مواجهة الانتقادات التى توجه الى فروض المحاسبة المالية من حيث تمسكها بالقيمة التاريخية وتجاهلها لتغير مستوى الأسعار ، كما أنها تهدف الى تقديم النتائج للمستثمرين ، ويتم تداولها - بصورة أساسية - فيما بينهم ولذلك كان من الضرورى اتباع أسلوب يؤدى الى تحقيق هذا الهدف من ناحية ويتفق مع احتياجات المستثمرين من ناحية أخرى ومن ثم

فاننا نجد أن الأسلوب المستخدم لاعداد القوائم المالية المعدلة يعتمد - بالضرورة - على المقومات الآتية :

- ١ - تبسيط طريقة التعديل حتى تكون مفهومة للمستثمرين •
- ٢ - حصر التعديل في أضيق الحدود يمكن اخضاع نتائجه للرقابة •
- ٣ - توحيد أساس التعديل لكافة المشروعات حتى يمكن الاستفادة من النتائج المعدلة لأغراض المقارنة ، لاسيما أن قيمة الأرباح أو الخسائر التى تترتب على تغير مستوى الأسعار تعتبر من أهم النتائج التى تبرزها القوائم المعدلة لكل مشروع ، وترجع أهمية هذه الأرباح أو الخسائر الى أنها قد تؤثر فى أسعار الأسهم فى سوق الأوراق المالية •

وبالتالى فان السؤال الذى نطرحه للتحليل والدراسة فى هذا البحث يتركز فيما يلى :

« الى أى مدى تستطيع ادارة المشروع أن تعتمد على الأسلوب المستخدم لتعديل القوائم المالية كأساس لتقويم النتائج المحققة فى كل من الفترات التى تتعرض خلالها مستويات الأسعار للتغير ؟ »

وهل يعتبر معامل التصحيح الضمنى الذى يستخدم لتعديل هذه القوائم كافياً أو ملائماً لتصحيح كافة القيم التاريخية تمهيداً لتقويم نتائج العمليات العادية للمشروع واتخاذ القرارات الادارية فيما يتعلق بالانتاج والتسويق وتكوين المخزون السلعى ؟

وهل تعتبر قيمة الأرباح أو الخسائر المحسوبة باستخدام هذا المعامل كافية لتقويم السياسات المالية خلال كل من الفترات السابقة ورسم سياسات الائتمان والتمويل والاستثمار المالى فى الفترات المقبلة ؟ وهل يمكن أن تعتمد ادارة المشروع على النتائج التى تحصل عليها - باستخدام هذه المعامل لتحويل صافى القيمة التاريخية لكافة الأصول الثابتة الى ما يعادلها بوحدة نقدية معدلة - كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة باستبدال هذه الأصول أو تجديدها بما يكفل المحافظة على الكفاية الانتاجية لرأس المال المستثمر ؟

التقويم الإداري للنتائج :

مع التسليم بأن إدارة المشروع قد تعنى بتغيرات المستوى العام للأسعار باعتبارها ظاهرة اقتصادية هامة ، الا ان اهتمام الادارة في مشروع معين يتركز أساساً في دراسة أثر تغيرات الأسعار على نتائج أعمال ذلك المشروع بالذات ، وينشأ ذلك الاهتمام كنتيجة مباشرة لمسئولية الادارة - بتخصصاتها ومستوياتها المختلفة - عن توجيه نشاط ذلك المشروع وعن النتائج التي يحققها .

ويتفرع عن ذلك أن اهتمام ادارة الانتاج في مشروع صناعي معين يتركز في المقام الأول في انجاز عدد من العمليات الصناعية تعتبر هذه الادارة مسئولة عن مستوى أدائها بمعدلات متزايدة من الكفاية الانتاجية وبالتالي فهي تعنى أساساً بمتابعة التغيرات التي تطرأ على أسعار الخامات وأسعار السلع الوسيطة التي تستخدم في تأدية هذه العمليات كخطوة أساسية لتقويم برامج التشغيل في الفترات السابقة من حيث مدى كفايتها لتخفيض تكلفة الانتاج في كل من هذه الفترات ولوضع برامج التشغيل عن الفترات المقبلة باستخدام هذه الخامات أو بدائلها المتاحة بأقل تكلفة ممكنة .

كما يتفرع عن ذلك ان اهتمام ادارة المبيعات في كل مشروع يتركز في المقام الأول في تنشيط مبيعات ذلك المشروع ، وقد تكون هذه المبيعات من سلعة معينة ، أو من خليط معين Sales-mix من السلع غير المعمرة ، أو عدد محدود من السلع المعمرة ، فهي تعنى أساساً بمتابعة التغيرات التي تطرأ على أسعار هذه المجموعة بعينها من السلع وبأسعار مجموعة السلع البديلة أو المنافسة لها ، كخطوة أساسية لتقويم النتائج التي ترتبت على سياسات التسويق في كل من الفترات السابقة ولرسم السياسات التي تكفل المحافظة على المركز النسبي للمشروع في مجال التسويق .

الا اننا اذا وضعنا معامل التصحيح الضمني للنتائج القومي الاجمالي موضع المقارنة مع معاملات التصحيح النوعية لكل من المجموعات الرئيسية للسلع

والخدمات لظهرت لنا صعوبة الاعتماد على هذا المعامل كأداة لمتابعة التغيرات التى تطرأ على أسعار كل من مجموعات السلع الرئيسية ، كما يتضح من الجدول الآتى ومن الخطوط البيانية التى تمثل النتائج التى يشملها ٢٦ .

معاملات التصحيح (١٩٥٨=١٠٠)	١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
(أ) للناتج القومى الاجمالى	١١٠.٩	١١٣.٩	١١٧.٦	١٢٢.٣
(ب) لمجموعة السلع المعمرة	٩٩.٦	٩٨.٧	١٠٠.٣	١٠٣.٣
(ج) لمجموعة السلع غير المعمرة	١٠٦.٩	١١٠.٧	١١٣	١١٧.١
(د) لمجموعة الخدمات	١١٥.١	١١٨.٣	١٢٢.١	١٢٧.٣

جدول رقم ٦

كما أن مسؤولية الادارة العليا فى كل من المشروعات التى تنتمى الى مجال نشاط صناعى معين تتركز فى المقام الأول فى متابعة التطورات التكنولوجية التى تطرأ على مجموعة الأصول الانتاجية المستخدمة فى هذا المجال ، وما يرتبط بهذه التطورات من تغيرات فى أسعار هذه المجموعة بعينها من الأصول دون غيرها من الأصول المستخدمة فى باقى المجالات الصناعية ، كخطوة أساسية لتقويم مدى نجاحها فى المحافظة على الكفاية الانتاجية لرأس المال المستثمر ولرسم السياسات الملائمة لاستبدال هذه الأصول أو تجديدها بما يكفل استمرار المشروع فى المنافسة ، ثم تدبير الأموال اللازمة لتنفيذ هذه السياسات فاذا وضعنا معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى موضع المقارنة مع معاملات التصحيح النوعية لمجموعة الأصول الانتاجية المستخدمة فى مجال الصناعة - بافتراض أن هذه الأصول متشابهة لكافة المنشآت الصناعية - لظهرت لنا مرة أخرى صعوبة الاعتماد على هذا المعامل كأداة لمتابعة التغيرات التى تطرأ على أسعار كل من مجموعات الأصول ٢٧ كما يتبين من الجدول الآتى ومن الخطوط التى تشمل النتائج التى يشملها :

معاملات التصحيح الضمني (١٩٥٨=١٠٠) ١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨	
١١٠.٩	١١٣.٩	١١٧.٦	١٢٢.٣	(أ) الناتج القومي الإجمالي
١١٣.٦	١١٧.٥	١٢١.١	١٢٧	(ب) لمباني المنشآت الصناعية
١٠٧.٨	١١١.٦	١١٥.٥	١١٩.٤	(ج) للآلات والمعدات الصناعية

جدول رقم ٧

وتبدو هذه الفروق بصورة أكثر وضوحا اذا وضع هذا المعامل موضع المقارنة مع مجموعة الأصول المستخدمة في المنشآت التجارية (على أساس نفس الفرض المتقدم) :

معاملات التصحيح الضمني (١٩٥٨=١٠٠) ١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨	
١١٠.٩	١١٣.٩	١١٧.٦	١٢٢.٣	(أ) للناتج القومي الإجمالي
١٢٣	١٢٧.٧	١٣٢.٤	١٣٩.٣	(ب) لمباني المنشآت التجارية
٩٩.٥	١٠٠.١	١٠٢.١	١٠٥.٢	(ج) للسيارات ووسائل النقل

جدول رقم ٨

مصاريف المنشآت التجارية	
الاجل مسلات	
مصاريف المنشآت الصناعية	
معامل التصحيح الضمى للمنشآت التجارية	
الآلات والعمدات الصناعية	
المساح غير المصنوعة	
الاستثمارات وبسائل النقل	
المساح المصنوعة	
١٩٦٥	١٩٦٦
	١٩٦٧
	١٩٦٨

والنتيجة الأولى التى نصل إليها من هذه المقارنة هى أنه اذا جاز الاعتماد على معامل واحد كأداة لاعداد القوائم المالية الاضافية لأغراض المستثمرين ، فانه يتعذر الاعتماد على هذا المعامل بصورة مطلقة كأداة لتقويم النتائج ورسم السياسات الادارية فى ظل تغيرات الأسعار .

وفىما يلى نضع هذه النتيجة موضع الاختبار فى ضوء الاعتبارات أو الأسس الرئيسية التى تبنى عليها الادارة دراستها للنتائج عن فترة زمنية معينة ، والتى تبدأ على ضوءها رسم سياسات المشروع للفترة المقبلة .

وقد تختلف وجهات النظر الادارية من مشروع لآخر ، كما انه قد يزداد تركيز الاهتمام فى فترة معينة على جانب دون آخر من الجوانب التى تحدد مستوى الأداء فى المشروع ، والتى قد تتأثر فى الوقت نفسه بتغيرات الأسعار ، الا انه يمكن أن نجمل هذه الأسس الرئيسية فيما يلى :

أولاً - تقويم نتائج العمليات العادية للمشروع فى ضوء أثر تغيرات الأسعار على كل من الإيرادات المحققة وتكاليف الانتاج والتوزيع .

وعلى أساس نتائج هذه الدراسة ، ومع أخذ الامكانيات المتاحة فى الاعتبار ، يمكن رسم سياسات الانتاج والتسويق وتحديد الحجم الاقتصادى الأنسب للمخزون السلعى .

ولهذا الغرض لا يكفى تطبيق معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومى على قيمة كل من المبيعات والمشتريات الاجمالية لتحويلها الى ما يلاحظها بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ الميزانية وإنما يتطلب الأمر استخدام أسلوب تحليلى يعتمد على المقومات الآتية :

(١) تحليل قيمة المبيعات الاجمالية فى مجموعات سلعية (أو خدمات) وفقاً لأساس التبويب المستخدم فى المحاسبة القومية لحساب قيمة الناتج الصافى للصناعات والقطاعات الانتاجية بالأسعار الثابتة .

(٢) باستخدام الأرقام القياسية ، أو معاملات التصحيح النوعية لكل من هذه المجموعات السلعية يمكن قياس أثر التغيرات السعرية وعزلها عن أثر العوامل

الأخرى التى تتحدد على أساسها القيمة الاجمالية للمبيعات ، بحيث يتسنى دراسة كل منها على حدة •

(٣) تحليل تكلفة مستلزمات الانتاج السلعية تبعا لمجموعات الخامات والسلع الوسيطة على نفس أساس التبويب الذى سبقت الاشارة اليه •

(٤) باستخدام الأرقام القياسية أيضا ، أو معاملات التصحيح النوعية لكل من هذه الخامات يمكن قياس أثر التغيرات السعرية لكل منها على تكلفة الانتاج ، كما يمكن دراسة الآثار الاقتصادية لاستخدام كل من الخامات البديلة على ضوء التغيرات النسبية فى أسعار تلك الخامات •

(٥) على أساس النتائج السابقة يمكن قياس التغير النسبى فى أسعار البيع وفى تكاليف الانتاج لكل من المنتجات أو المجموعات السلعية فى الفترات الزمنية المختلفة •

(٦) وينطبق ذلك أيضا على تقويم نتائج التخزين فى ضوء تحليل المخزون الى مجموعاته السلعية من المنتجات الجاهزة والسلع الوسيطة بحيث يتسنى وضع سياسات التخزين الملائمة لمواجهة التطورات الاقتصادية المتوقعة خلال الفترات المقبلة •

(٧) طالما كانت معاملات التصحيح النوعية متوافرة عن فترات ربع سنوية فانه يمكن تحليل هذه النتائج جميعها عن فترات قصيرة نسبيا مما يؤدي الى زيادة أهميتها للأغراض الادارية •

ومن الواضح ان هذه المقومات لا تخرج عن الخصائص الأساسية للأسلوب العلمى المتبع فى المحاسبة القومية لحساب قيمة كل من الناتج الاجمالى ومستلزمات الانتاج والناتج الصافى لكل صناعة بالأسعار الثابتة ، ومن ثم فان الاعتماد على هذا الأسلوب فيما يتعلق بتقويم نتائج التسويق وبرامج التشغيل وتكوين المخزون السلمى يؤدي الى الحصول على نتائج تحليلية تكفل تحقيق الأهداف الادارية فى هذا المجال •

ثانياً - تقويم نتائج السياسات المالية للمشروع في ضوء العوامل الآتية :

(١) أثر تغير مستويات الأسعار على الأرصدة النقدية التي يحتفظ بها المشروع .

(٢) محصلة تغير مستويات الأسعار على الأرصدة التي تعكس نتائج الائتمان التجارى .

(٣) محصلة عوائد الاستثمارات المالية والأرباح (أو الخسائر) المترتبة على الاحتفاظ بها ، وفي ضوء هذه النتائج - مع أخذ التوقعات المقبلة في الاعتبار - يمكن رسم سياسة الائتمان وتحديد الحجم الأنسب لكل من الأرصدة النقدية والاستثمارات المالية .

(١) لهذا الغرض يتعين أولاً التمييز بين الأرصدة النقدية المخصصة للاستخدامات الجارية وبين الودائع النقدية الثابتة أو المخصصة لاقتناء أصول ثابتة وما في حكمها من الاستخدامات الطويلة الأجل ، فالنوع الأول يمثل تياراً مستمراً من نتائج المعاملات الجارية بالأسعار السائدة ، كما ان رصيدها النهائي يتكون من وحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية السائدة في نهاية الفترة الزمنية موضع الدراسة ، ومن ثم فأننا لا نرى مبرراً - من وجهة نظر الاستخدامات الادارية - لحساب الأرباح أو الخسائر المترتبة على تغير المستوى العام للأسعار بالنسبة لهذا الجزء من الأرصدة النقدية .

أما النوع الثانى فهو يتعرض للتغيرات التي تترتب على تغير المستوى العام للأسعار نتيجة الاحتفاظ به ثابتاً لفترة زمنية معينة ، وبالتالي فإنه ينبغي حساب الأرباح أو الخسائر المترتبة على الاحتفاظ بهذه الأرصدة ومقارنتها بالفوائد التي تستحق عنها اذا كانت في صورة ودائع مصرفية .

ولا خلاف على أن معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومى الاجمالى يعتبر أكثر المعاملات ملاءمة في هذه الحالة نظراً لأنه يعكس القوة الشرائية للنقود ، فضلاً عن انه يحسب عن فترات ربع سنوية بحيث يتسنى تقويم النتائج في فترات قصيرة نسبياً .

(٢) يتمثل حجم الائتمان القصير الأجل الذى يحصل عليه المشروع وحجم الائتمان الذى يمنحه للغير فى أرصدة أوراق القبض والحسابات المدينة ، وفى أرصدة أوراق الدفع والحسابات الدائنة التى تنشأ عن المعاملات الآجلة للمشروع .

ونظراً لأن هذه الأرصدة جميعها تتعرض للآثار المترتبة على تقلبات المستوى العام للأسعار ، فإن مقارنة الأرباح أو الخسائر التى تترتب على حيازة المشروع للأرصدة المدينة والتزامه بسداد الأرصدة الدائنة ينبغى أن تكون أساساً لتقويم سياسة الائتمان .

ويثار السؤال فيما يتعلق بطبيعة معامل التصحيح الذى يستخدم لهذا الغرض ، فقد يتجه التفكير الى استخدام رقم قياسى يمثل أسعار مجموعة المنتجات النهائية للمشروع ، ورقم قياسى آخر يمثل أسعار مستلزمات الانتاج التى يستخدمها ، باعتبار أن المجموعة الأولى هى التى يمنح الائتمان على أساس أسعارها، بينما يحصل المشروع على الائتمان على أساس أسعار المجموعة الثانية^{٢٨} ، الا أننا لا نؤيد هذا الرأى على أساس أن حقوق المشروع أو التزاماته التى تترتب على هذه المعاملات يتعين تحصيلها أو سدادها بوحدة نقدية تقاس قيمتها الاقتصادية على أساس قوتها الشرائية فى تاريخ التحصيل أو السداد ، وبالتالي فإن معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومية يعتبر أكثر ملاءمة فى هذه الحالة أيضاً .

(٣) الاستثمارات المالية :

لكى يتسنى تقويم سياسة الاستثمار المالى ينبغى تحليل الآثار المترتبة على الاحتفاظ بهذه الاستثمارات فى ضوء العوامل الآتية :

- أ - عوائد هذه الاستثمارات .
- ب - الاستخدامات البديلة للأموال المستثمرة فى الأوراق المالية .
- ج - الأغراض التى تهدف الادارة العليا للمشروع الى تحقيقها .
- د - أثر تقلبات القوة الشرائية للنقود .

فالأوراق المالية القصيرة الأجل تمثل استثماراً للفائض النقدي المؤقت خلال الفترات التي يقل فيها النشاط الانتاجي أو التسويقي للمشروع ، ثم تحويلها الى نقد سائل في فترة ازدياد هذا النشاط وبهذه الصفة لا نجد استخداماً بديلاً للأموال المستثمرة في هذا النوع ، ومن ثم فإن تكلفة الفرصة المضاعفة Opportunity Cost في هذه الحالة تساوى صفراً ، وبالتالي فإن الأساس في تقويم سياسة الاستثمار في هذا النوع من الأوراق المالية ينبغي أن يكون محصلة المقادير الآتية :

الفوائد + الأرباح أو الخسائر القابلة للتحقيق عند بيع هذه الاستثمارات
+ الأرباح أو الخسائر المترتبة على تغير القوة الشرائية للنقود خلال فترة الاستثمار .

أما السندات التي تقتنى بقصد الحصول على عائد ثابت حتى يتم استهلاكها في التاريخ المحدد لذلك ، فانها تمثل استثماراً مالياً لفترة طويلة نسبياً ، وما لم يكن الهدف الأساسي هو تدعيم المركز المالي للمشروع ، فإن صافي العائد الذي يمكن تحقيقه من استثمار قيمتها في العمليات العادية أو في مشروعات التوسع واستكمال معدات المشروع يمثل تكلفة الفرصة المضاعفة في هذه الحالة ومن ثم فإن الأساس في تقويم سياسة الاستثمار في هذا النوع ينبغي أن يكون محصلة المقادير الآتية :

(الفوائد + الأرباح أو الخسائر المترتبة على تغير القوة الشرائية للنقود) —
القيمة الحالية لصافي العائد الذي يمكن تحقيقه من الاستثمار في أعمال المشروع حتى تاريخ الاستهلاك .

وفيما يتعلق بأسهم الشركات التابعة ، فليس هناك مغزى هام لحساب الأرباح أو الخسائر التي تترتب على تقلبات القوة الشرائية للأموال المستثمرة في هذه الأسهم ، نظراً لأنها تمثل أغراضاً أساسية تهدف الإدارة العليا الى تحقيقها من السيطرة على هذه الشركات ، فضلاً عن أن النشاط الانتاجي للشركات التابعة كثيراً ما يكون متمماً لنشاط الشركة القابضة .

ثالثاً - تحديد سياسة توزيع الأرباح على أساس تجنب القدر الكافى من الأرباح المحققة للمحافظة على كفاية رأس المال المستثمر فى الأصول الانتاجية فى مواجهة العوامل الآتية :

- (١) تقلبات القوة الشرائية للنقود .
- (٢) التطورات التكنولوجية التى تطرأ على الأصول الانتاجية .
- (٣) المحافظة على المركز التنافسى للمشروع بما يكفل استمراره فى مجال الصناعة التى ينتمى إليها .

أشرنا فيما تقدم الى أن الأصول الانتاجية أصبحت تتسم بالتطورات التكنولوجية المتوالية ، وبالتالي فإن احدى المسئوليات الرئيسية للإدارة تتركز فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتطوير هذه الأصول واستبدالها بما يكفل مجاراة التغير فى الأساليب الفنية للإنتاج والمحافظة على المركز التنافسى للمشروع ، ثم تدبير الأموال اللازمة لذلك .

ولهذا الغرض لا يكفى استخدام معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومية لتحويل اجمالى التكلفة التاريخية لكافة الأصول الثابتة الى ما يناظرها بالوحدات النقدية المعدلة .

وإنما ينبغى أن يتحدد الأسلوب الملائم لتحقيق هذا الغرض فى ضوء الاعتبارات العملية وبصورة خاصة فى مجال الصناعة حيث نجد أن تجديد الأصول القائمة لا يقوم على أساس استبدالها بأصول أخرى مطابقة لها فى خصائصها الفنية أو معادلة لها فى كفايتها الانتاجية ، وإنما تقتضى اعتبارات المنافسة أن تستبدل هذه الأصول بأخرى تتوافر فيها أحدث التطورات التكنولوجية السائدة فى مجال الصناعة التى ينتمى إليها المشروع ، بحيث تستطيع أن تحقق نفس المستوى من الكفاية الانتاجية التى تحققت المشروعات المنافسة . وهذا هو الشرط الجوهرى لاستمرار المشروع والمحافظة على كفاية رأس المال المستثمر فى أصوله الانتاجية .

وترتيباً على ذلك فإن تقدير الأموال اللازمة لهذا الغرض ينبغي أن يكون مبنياً على استخدام معاملات تصحيح نوعية لكل مجموعة من الأصول الانتاجية على حدة ، ولعل مقارنة المعاملات الآتية لأنواع الأصول المستخدمة في معظم المشروعات تعتبر دليلاً واضحاً على أن استخدام معامل واحد لكافة الأصول لا يؤدي الى تحقيق الهدف المطلوب .

مجموعات الأصول	معامل التصحيح لسنة ١٩٦٨ (١٩٥٨ = ١٠٠)
مبانى المنشآت الصناعية	١٢٧
مبانى المنشآت التجارية	١٣٩ر٣
الآلات والمعدات الصناعية	١١٩ر٤
سيارات ووسائل النقل	١٠٥ر٢
الاثاث والتراكيبات	١١٤ر٤
الآلات الكاتبة والحاسبة والاحصائية	١٠٥ر٦

واذا رجعنا الى الأسلوب المتبع في المحاسبة القومية لتقدير القيمة الجارية للتكوين الرأسمالى بالأسعار الثابتة لوجدنا أن استخدام هذا الأسلوب في المحاسبة المالية يؤدي الى تحقيق أغراض التقويم الادارى في هذا المجال ، حيث نجد أن أسس التبويب المتبعة تكفى لتغطية أنواع الأصول المستخدمة في المشروعات على اختلاف مجالات نشاطها الاقتصادى ، كما نجد أن معاملات التصحيح النوعية للمبانى والتشييدات والآلات وما في حكمها من المعدات الانتاجية المعمرة تعكس تغيرات الأسعار بكافة أنواعها ، سواء منها ما يرجع الى تغير قيمة النقود (أو المستوى العام للأسعار) ، أو الى تغير الخصائص المميزة للسلع الرأسمالية أو طرازاتها ، أو الى تغير الطلب على الأنواع المختلفة منها وما يترتب على ذلك من التغيرات النسبية في هيكل أسعار هذه السلع ، فضلاً عن أن استخدام هذه المعاملات يؤدي الى استبعاد عنصر التقدير الشخصى في هذا المجال ، كما يكفل اتباع أساس موحد في كافة المشروعات المتشابهة .

REFERENCES

- (1) Edey, J.C., Peacock, A.T., and Cooper, R.A., *National Income and Social Accounting*, London, Hutchinson University Library, Third Edition, 1967, pp. 95-106.
- (2) See for instance, Stone, R., *Quantity and Price Indexes in National Accounts*, OECD, Paris, 1956.
- (3) See for instance :
 - (a) On the Design of consistent Output and Input Indexes for Productivity Measurement, Irving Seigel, (pp. 23-41).
 - (b) Estimates of Real Product in the United States by Industrial Sector, J. Alterman and E. Jacobs (pp. 275-313).
 - (c) Data Available for the Measurement of Output per Man-Hour, L. Greenberg (pp. 147-199).

Studies in Income and Wealth, Vol. 25 by The Conference on Research in Income and Wealth, National Bureau of Economic Research, 1961.
- (4) United Nations, *A System of National Accounts, Studies in Method, Series F*, No. 2, Rev. 3, 1968, pp. 58-62.
- (5) *Ibid.*, p. 234.
- (6) Central Statistical Office, *National Income and Expenditure*, London : H. M. Stationery Office, 1969, Table 15, p. 19.
- (7) *Survey of Current Business*, July 1969, Table 1.21, p. 24.
- (8) *A System of National Accounts*, *op. cit.*, Table 5.2, pp. 84-85.
- (9) *Survey of Current Business*, p. 24.
- (10) Ruggles, R., and Ruggles, N., *National Income Accounts and Income Analysis*, N. Y. McGraw-Hill, 1956, p. 138.
- (11) Philips, A., *Industry Net Output Estimates in the United States*, N. B. E. R., *op. cit.*, p. 317.
- AICPA, *Reporting the Financial Effects of Price-level Changes*, ARS No. 6, 1966.
- (12) Nicholson, J.L., *Some Problems in the Measurement of Real National Income*, *International Association for Research in Income and Wealth, Series IV*, 1955, pp. 145-166.

-
- (13) AICPA, Reporting Financial Effects of Price-level Changes, ARS No. 6, 1966.
- (14) Kendrick, J. W., Productivity Trends in the United States, N.B.E.R., 1961, pp. 489-494.
- (15) (a) National Income and Expenditure, op. cit., Table 25.
(b) Survey of Current Business, op. cit., pp. 47-49.
- (16) A System of National Accounts, pp. 105-108, 231.
- (17) National Income and Expenditure, Table 51-56.
- (18) *Ibid.*, Table 16.
- (19) Rozen, S., National Income, N.Y. Holt, Rinehart and Winston, 1963: p. 105.
- (20) Survey of Current Business, op. cit., p. 12.
- (21) *Ibid.*, p. 48.
- (22) *Ibid.*, p. 47.
- (23) *Ibid.*, Tables 16 and 24.
- (24) *Ibid.*, Tables 2.
- (25) Accounting Principles Board, The American Institute of Certified Public Accountants, The Journal of Accountancy, Sept. 1969, pp. 62-68, and
Pronouncements as of December 1971, Vol. 2, Chicago :
The Commerce Clearing House.
- (26) Survey of Current Business, National Income Issue, July 1969, p. 47, p. 49,
Tables : 8.7, 8.B.
- See also : Edwards, E. and Bell, W. The Theory and Measurement of
Business Income, Berkeley, University of California Press, 1964,
pp. 19-21.
- (27) *Ibid.*, Same Table.
- (28) See for instance : Hendriksen, E. S., Accounting Theory, revised edition,
Homewood, Illinois, Irwin, 1970, pp. 222-228.