المشاكل المحاسبية المعاصرة

تعديل القوائم المالية في فترات تقلبات الاسعار

للاستاذ مصطفى عبد الحميد *

المقدمـــــة :

كانت مشكلة تقلبات الاسعار واثرها على القوائم المالية من المشاكل التـى نالت قدرا كبيرا من اهتمام المفكرين والكتاب فى المحاسبة • وقد اتسمت هـذه المشكلة بطابع الاهمية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية اذ عانت معظم الدول منـذ ذلك الحين من ارتفاع الاسعار وان اختلف حدته من دولة الى أخرى • فعلى سبيل المثـال ارتفـع دليل الاسـعار القياسـية Price Index فى شـيلى قياسا على أسعار عام ١٩٥٨ والمحدودة بالرقم ١٠٠ من ٥ فى عام ١٩٤٨ الى ١٩٠ فى عام ١٩٦٢ بينما ارتفع فى الولايات المتحدة فى نفس الفترة من ٨٣ الى ١٠٥ • وقد عانت الدول الاوروبية أيضا من هذه الظواهر التضخمية • ففى فرنسـا ارتفع دليل الاسـعار القياسية من ٥٧ فى عام ١٩٤٩ الى ١١٩ فى عام ١٩٦٢ وفى انجلترا من ٨٥ فى عام١٩٥٤ الى ١١٠ فى عـام ١٩٦٢ •

وقد ترتب على ذلك ضرورة اعادة النظر فى المبادىء المحاسبية التى تحكم اعداد القوائم المالية اذ انه من المسلم به ان القوائم المالية المعدة على الاسـاس التقليدى تظهر نتائج مضللة وذلك فى فترات تغير الاسعار • ويهدف هذا البحث الى ابراز الجوانب الهامة للمشكلة ومدى تأثيرها على المبادىء المحاسبية الاساسية•

منهج البحث :

وينقسم هذا البحث الى قسمين رئيسيين :

القسم الاول : مفهوم الحفاظ على رأس المال •

وفى هذا القسم يتعرض الباحث للمفهوم الاقتصادى للمحافظة على رأس المال والرأى السائد تجاه هذه المشكلة •

---

* الاستاذ المساعد بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة بنغازى

القسم الثانى : جهود المفكرين للتغلب على أثر تقلبات الاسعار •

وفى هذا القسم يعرض الباحث للآراء التى تبلورت بالنسبة لمشكلة تقلبات الاسعار وأثرها على القوائم المالية •

القسم الاول : مفهوم الحفاظ على رأس المال :

كان أول من تعرض لهذه المشكلة من المفكرين Henry W. Sweeney الذى أكد أن من الاهداف الاساسية للمحاسبة التفرقة بين رأس المال Capital والدخل Income وبالتالى أصبح من الضرورى دراسة وتقييم طرق الحفاظ على رأس المال ، وقد أوضح ان للاقتصاديين رأى فيما يتعلق بمفهوم الحفاظ على رأس المال يختلف عن الرأى السائد تجاه هذه المشكلة •

ومفهوم الحفاظ على رأس المال طبقا لآراء الاقتصاديين هو الابقاء على معدل ثابت لرأس مال المشروع عند بدء تكوينه الى رأس المال القومى Social Capital فاذا كان رأس مال المشروع عند التكوين ١٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه عندما كان رأس المال القومى للدولة ١٠٠٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه مثلا فان المعدل الذى يتعين الحفاظ عليه هو ١ : ١٠٠ فاذا تدهور رأس المال القومى بسبب الحرب أو نكبة من النكبات الى ٨٠٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه فان الحفاظ على النسبة السابقة (١ : ١٠٠) يعتبر حفاظا على رأس مال المشروع الذى يكون فى هذه الحالة ٨٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه•

وقد أيد الاستاذ الالمانى F. Schmit هذا الرأى اذ صرح فى ذلك الوقت ان تدهور الاحوال الاقتصادية فى المانيا خلال سنوات الحرب وسنوات التضخم التى تلتها قد أثر على رؤوس الاموال ومعدلات الانتاج حتى ان توقع حفاظ المشروعات على رؤوس أموالها ومعدلات انتاجها أصبح أمرا مستحيلا •

ولا شك أن هذا الرأى يتناسى ان الافراد يزاولون مختلف أنواع الانشطة بقصد السيطرة على قدر أكبر من السلع والخدمات عما كان متوفرا لهم عند بدء النشاط وانه لا يوجد تنافس بينهم بقصد زيادة نسبة تملك كل منهم فى السلع الاقتصادية المتوفرة لهم عند بدء النشاط وانه لا يوجد تنافس بينهم بقصد زيادة نسبة تملك كل منهم فى السلع الاقتصادية المتوفرة فى وقت من الاوقات ، اذ أن

مزاولة النشاط ليس سباقا بقصد تملك سلع وخدمات أكثر من السلع والخدمات التى تملكها الآخرون بل هو جهد يهدف الى زيادة السيطرة على السلع والخدمات بغض النظر عما اذا كان الآخرون قد نجحوا بنفس القدر فى هذا المضمار •

فاذا كان رأس المال المستثمر فى المشروع ١٠٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه عندما كان رأس المال القومى Social Capital ١٠٠٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه • واذا حدث ان تدهور الاخير الى ٦٠٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه بينما انخفض رأس مال المشروع الى ٨٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه فان ذلك يعتبر ــ اذا أخذنا بآراء الاقتصاديين ــ نجاحا للمشروع نظرا لتمكنه من زيادة حصته فى رأس المال القومى من ١٠٪ الى ١٣٫٣٪ اما اذا أخذنا بالرأى السائد فان ذلك يعتبر تدهورا فى مركز المشروع المالى لان القيمة المعدلة لرأس المال تمثل تدهورا فى السيطرة على السلع والخدمات بمقدار الخمس •

وقد عبر Sweeney عن ذلك بالآتى :

Men usually eugage in business to obtain, in the long run, greater command over goods and services than they had when they entered business and not, as a rule to vie with one another for greater relative shares in whatever general economic goods the community may happen later to have. Business is not a race or a game to acquire more goods and services than others have, on the average, acquired.

أما الرأى السائد تجاه الحفاظ على رأس المال فينبنى على الابقاء المطلق على مجموعة الممتلكات الاساسية أو قيمتها

The absolute entirety of the original stock or fund of physical objects of value.

وفى ذلك يتجاهل المشروع ما يطرأ من تغير على رأس المال القومى •

وقد أوضح Sweeney ثلاث طرق للحفاظ على رأس مال المشروع كما يلى :

١ ــ الحفاظ على رأس المال الفعلى والمادى :

Maintenance of Actual Physical, Material Capital.

ويعنى الحفاظ على رأس المال طبقا لهذه الطريقة الابقاء على نفس الاصول المستغلة بالنشاط عند بدء التكوين وبنفس الدرجة من الكفاءة • وعلى ذلك اذا

تملك مشروع قطعة أرض على مدى عدد من السنوات فان رأس ماله الممثل فى قطعة الارض يعتبر محافظا عليه بوجود قطعة الارض • وينطبق نفس الوضع على المشروع الذى يمتلك آلات فان تمكنه من الابقاء على هذه الآلات فى حالة مماثلة لحالتها عند شرائها يعتبر نجاحا فى الحفاظ على رأس ماله •

وقد أيد الكثيرون تطبيق هذا الرأى وخاصة فى فترات ارتفاع الاسعار • ففى مثل هذه الفترات عندما تتدهور القوة الشرائية المعملة يكون الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بكمية من النقود بمثابة الحفاظ على مجموعة من الاصول المتدهورة القيمة • فعندما تدهورت القوة الشرائية للعملة فى بلدان أوروبا فى فترة ما بعد الحرب أدرك رجال الاعمال والمحاسبين أن العرف المحاسبى القاضى باظهار الربح كفرق بين سعر البيع والتكلفة التى تظهرها الدفاتر يؤدى فى نهاية الامر الى الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بوحدات القياس النقدية فقط • وبالتالى أوصوا بضرورة تحديد أسعار البيع قياسا الى سعر احلال عناصر تكلفة الوحدات أو الخدمات المباعة • وقد استندوا فى ذلك الى ان هذه الطريقة تؤدى الى التمكين من احلال السلع المباعة فى تاريخ بيعها وبالتالى يتمكن المشروع من الحفاظ على رأس ماله الفعلى والممثل فى مجموعة الاصول المستغلة بالنشاط •

وقد وجه الى هذه الطريقة اعتراضان احدهما نظرى Theoretical والثانى عملى Practical فالاعتراض النظرى ينبنى على تجاهل هذه الطريقة للقيمة الاقتصادية للسلع التى تمثل رأس المال • فاذا افترضنا ان مشروعا كان يمتلك فى سنة ١٩٢٠ عربة يجرها حصان يستخدمها فى توزيع المبيعات على العملاء وانه احتجز من ايراداته ما يكفى للحفاظ على هذه العربة فى نفس الحالة التى كانت عليها عند شرائها فانه من الصعب القول فى سنة ١٩٦٠ مثلا ان هذا المشروع قد حافظ على رأس ماله فى وقت أصبح فيه الطلب على مثل هذه الوسيلة من وسائل النقل معدوم • وعلى ذلك فعلى الرغم من تمكن المشروع من الحفاظ على رأس ماله الفعلى والممثل فى هذه العربة الا انه لا شك أسوأ حالا نظرا لعدم تمتع العربة بنفس القيمة الاقتصادية التى كانت لها فى سنة ١٩٢٠ فى الوقت الحاضر •

اما الاعتراض العملى فيستند الى أن الحفاظ على رأس المال الفعلى يؤدى فى

واقع الامر الى الحفاظ الظاهرى على رأس المال متجاهلا القيمة الذاتية • Inner Substance للاصل أو بمعنى آخر أهميته بالنسبة للمشروع وبالتالى تكون عواقبه وخيمة •

وقد أشار مؤيدو هذه الطريقة الى أن هذا التفسير لمفهوم الحفاظ على رأس المال الفعلى تفسير محدود • اذ أن المشروع فى مثالنا السابق لن يهتم بالحفاظ على مثل هذه العربة لتدهور قيمتها الاقتصادية بل سينصب اهتمامه على احتجاز جزء من ايراداته سنويا لتجميع موارد كافية لتملك سيارة نقل حديثة قادرة على تأدية خدمات بنفس مستوى الخدمات التى أدتها العربة التى تملكها المشروع سنة ١٩٢٠

واذا أخذنا بهذا التفسير فاننا لا نكون قد حافظنا على رأس المال الفعلى وانما على قدرة رأس المال على تحقيق الدخل • اذ أن وجود الاصل وفى حالة مماثلة لحالته عند اقتنائه ليس بكاف بل يتعين مراعاة قدرته فى المساعدة على تحقيق الدخل •

٢ ـ الحفاظ على رأس المال الاسمى :

Maintenance of Nominal Capital

ويعنى الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بوحدات القياس النقدية • وقد وجه الى هذه الطريقة أيضا اعتراضات متعددة • اذ قيل ان الحفاظ على رأس المال بهذه الطريقة لا يأخذ فى الاعتبار الهدف الاساسى لاى نشاط اقتصادى • وقيل أيضا ان هذه الطريقة غير مأمونة العواقب فى بعض الحالات وحذره جدا فى حالات أخرى •

ولا شك ان الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بالنقود يتجاهل ما يطرأ على قيمة النقود من تقلبات بعد تاريخ استثمار رأس المال فى المشروع • فاذا كان رأس المال خلال فترة ما ممثل فى قرض وتدهورت قيمة العملة خلال هذه الفترة الى النصف فاننا نجد أن القرض يستمر فى الظهور بنفس القيمة النقدية بينما تدهورت قيمته الاقتصادية الى النصف • وبالتالى تؤدى هذه الطريقة الى عواقب وخيمة بالنسبة للمشروع فى فترات ارتفاع الاسعار والى الحذر المتناهى **Overmaintenance**

فى فترات انخفاض الاسعار •

٣ - الحفاظ على رأس المال الحقيقى :

Maintenance of Real Capital

ويتحقق ذلك عن طريق المحافظة على السيطرة الاصلية المطلقة لرأس المال على السلع والخدمات الاكثر أهمية للمشروع • وتعتمد هذه الطريقة على وجود أسعار قياسية بالنسبة للسلع والخدمات الاكثر أهمية للمشروع حتى يمكن مقارنة القيمة الحالية لرأس المال بالقيمة الاصلية الواجب الحفاظ عليها •

وتفضل هذه الطريقة الطرق الاخرى نظرا لان مفهومها الحفاظ على رأس المال هو الحفاظ على مجموعة معينة من القيم • وبالتالى فهى أكثر قربا من الهدف الاساسى للنشاط الاقتصادى وأقل عرضة لان تكون غير مضمونة العواقب •

وتعتمد هذه الطريقة على وجود دليل أرقام قياسية بالنسبة للسلع والخدمات الهامة للمشروع Individual-concern index مما يجعلها صعبة التطبيق نظرا للجهد الذى يتطلبه اعداد مثل هذا الدليل •

ولما كان الحفاظ على رأس المال الحقيقى يعنى الحفاظ على قدرته الشرائية وحيث أن مؤشر الاسعار القياسية العام هو مقياس التغير فى القوة الشرائية ، جاز استخدامه لقياس مدى ما طرأ على رأس المال من تغير • ولايضاح ذلك نضرب المثال الآتى : اذا كان رأس المال الاصلى لمشروع ما ١٠٠ر٠٠٠ جنيه وتدهورت قيمة الجنيه الى النصف خلال فترة معينة مع ارتفاع رأس المال الى ١٩٠ر٠٠٠ جنيه فان تحويل رأس المال بالاشارة الى دليل الاسعار العام (٢٠٠) يظهر قيمة قدرها ٢٠٠ر٠٠٠ جنيه • وبالتالى يكون المشروع قد فشل فى الحفاظ على رأس المال الحقيقى مع ان قيمته الاسمية ارتفعت من ١٠٠ر٠٠٠ جنيه الى ١٩٠ر٠٠٠ جنيه •

وقد عبر Sweeney عن مفهومه للحفاظ على رأس المال الحقيقى كالآتى :

Maintenance of real capital, a refinement over the other methods, assures preservation of invested purchasing-power possibilities and means that the capital of the enterprise can continue to possess its initial, original degree of influence over the whole economic system.

ولما كان الهدف الاساسى من مزاولة النشاط هو الحصول على أكبر قدر من السلع والخدمات النادرة Scarce كان على المحاسبة المستخدمة بالمشروع التأكد فى تواريخ مختلفة مما اذا كان المشروع قد تمكن من تحقيق هـذا الهـدف • فاستثمار الموارد الاقتصادية (رأس المال) يترتب عليه ضرورة التأكد من الحفاظ على هذه الموارد وبالتالى يمكن قياس مقدار العائد الذى حققته هذه الموارد • ولكى تؤدى المحاسبة هذه الوظيفة لا بد من التفرقة بين رأس المال والدخل باعتبار أن المقصود هنا هو رأس المال الحقيقى •

القسم الثانى : جهود المفكرين للتغلب على أثر تقلبات الاسعار على القوائم المالية :

أيقن المحاسبون منذ أمد بعيد ان القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية تظهر خلال فترات تقلبات الاسعار نتائج مضللة • وقد تعرض لهـذه المشكلة عدد كبير من الكتاب فى المحاسبة حتى انه يصعب على الباحث حصرهم • وقد أبرز أهم جوانب المشكلة الاستاذ الامريكى Perry Mason كما يلى :

" Without adjustment of the figures the income statement suffers from price-level changes by the lack of comparability of the accounting figures, from the failure of depreciation and similar costs to reflect the current price level and therefore to be comparable with the current revenue figures and from the resulting diminished significance of the reported net income. The Balance-sheet also suffers from lack of comparability of the various items ".

وبالاضافة الى ذلك فانه من الصعب على ادارة المشروع ان تتخذ قرارات سليمة بالنسبة لسياسات التسعير أو التوسعات المستقبلة مستندة فى ذلك الـى القوائم المالية المعدة على أسـاس تاريخى • ولهـذه الاسـباب رأى الكثير من المحاسبين ضرورة اجراء التعديلات على الارقام الظاهرة بالقوائم المالية حتى يؤخذ فى الاعتبار تقلبات الاسعار خلال الفترات المختلفة •

ومع تسليمهم بأهمية اجراء هذه التعديلات الا أن هناك خلافا فى الرأى بين المحاسبين حول وسائل اتمام هذه التعديلات • وقد تعرض لهذه المشكلة الاستاذ Graham Peirson الذى حدد ثلاث مـدارس فكرية Schools of thought فى هـذا الموضـوع :

الاولى : وترى ضرورة تعديل القوائم المالية لاظهار التغير فى اسعار بعض الاصول كالمخزون السلعى والاصول الثابتة .

الثانية : وترى ضرورة تعديل القوائم المالية لاظهار التغير فى القوة الشرائية للعملة .

الثالثة : وترى ضرورة تعديل القوائم المالية لاظهار التغير فى اسعار بعض الاصول والتغير فى القوة الشرائية للعملة معا .

وقد أوضح Peirson أنه يمكن ادراج جهود المفكرين فى هذا الموضوع تحت لواء واحدة من هذه المدارس بالرغم من تباين القواعد المتبعة فى البلاد المختلفة وحتى فى نفس البلد الواحد . وسوف تتعرض لمناقشة مضمون كل من هذه الآراء .

الاولى : التعديل بقصد اظهار التغير فى أسعار بعض الاصول :

والمقصود هنا هو تغير اسعار أصول معينة كالمخزون السلعى والاصول الثابتة . وبالتالى لا يلتفت بالمرة الى التغير فى القوة الشرائية للعملة ـ ولايضاح ذلك نضرب المثل الآتى :

اذا افترضنا شراء أصل من الاصول بمبلغ ١٠٠ جنيه فى بداية السنة المالية وارتفاع مستوى الاسعار العام بمعدل ١٠٪ فى نهاية السنة المالية تكون نتيجة ذلك ارتفاع تكلفة اقتناء الاصل الى مبلغ ١١٠ جنيه . ولا يمثل الرقم الاخير تكلفة احلال الاصل فى نهاية السنة المالية اذ ان سعر فاتورة المورد قد يكون ١١٥ جنيه . ولذلك يرى بعض المفكرين ان سعر الاحلال الاخير أو أى مؤشر آخر للتكلفة الحالية Current Cost هو السعر الذى يتعين أخذه فى الاعتبار لاغراض اعداد القوائم المالية .

وهناك خلاف كبير فى الرأى بين معاهد المحاسبة فى انجلترا حول موضوع تعديل القوائم المالية بقصد مواجهة تقلبات الاسعار . وقد صدرت أول توصية فى هذا الموضوع من مجمع المحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز فى سنة ١٩٤٩ وقد جاءت هذه التوصية تأكيدا لتوصيات سابقة متعلقة بضرورة تقويم المخزون

السلعى على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل واحتساب مخصصات الاستهلاك بالاشارة الى التكلفة التاريخية للاصول • ومؤدى هذه التوصية الاخيرة Recommendation XII ان المجمع لا يرى ضرورة لتعديل المشورة Advice التى اصدرها فى هذا الشأن قبل ذلك •

وقد اصدر مجمع المحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز فى عام ١٩٥٢ التوصية رقم ١٥ والتى اعادت تأكيد تمسك المجمع بتوصياته السابقة ورفضت التخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية الا أنها سلمت بقصور القوائم المالية المعدة على هذا الاساس • وقد جاءت هذه التوصية كما يلى :

The council cannot emphasise too strongly that the significance of accounts prepared on the basis of historical cost is subject to limitations, not the least of which is that the monetary unit in which the accounts are prepared is not a stable unit of measurement. In consequence, the results shown by accounts prepared on the basis of historical cost are not a measure of increase or decrease in wealth in terms of purchasing power, nor do the results necessarily represent the amount which can prudently be regarded as available for distribution, having regard to the financial requirements of the business ".

ويلاحظ ان المجمع فى توصيته الاخيرة أقر بأن المشكلة ليست مشكلة ايجاد أموال اضافية لاحلال الاصول فحسب بل هى أيضا مشكلة قياس الارباح القابلة للتوزيع •

وقد اجمعت المعاهد الاخرى للمحاسبين فى بريطانيا على ضرورة تطبيق المحاسبة التى تأخذ فى الاعتبار تكلفة احلال الاصول حتى يمكن تحديد الارباح الفعلية القابلة للتوزيع • ففى المقال المنشور لجمعية المحاسبين القانونيين فى انجلترا The Association of Certified and Corporate Accounts

رؤى ان تكلفة فناء Cost of Exhaustion الاصل الثابت نتيجة استخدامه فى عمليات المشروع هى التدهور فى قيمته الحالية الرأسمالية Current Capital Value الناشئة عن هذا الاستخدام • وبالتالى اقترح تطبيق

معدلات الاهلاك على ذلك الجزء غير الهالك من القيمة الحالية للاصل وخصم هذا العبء من القيمة المتبقاه للاصل بعد اعادة تقويمه على أساس القيمة الحالية .

وقد أوضح المقال ان تكلفة الاحلال قد تكون واحدة من الآتى :

١ ــ قوائم الاسعار المنشورة بواسطة الجهات المنتجة
Manufacturers' current price lists

٢ ــ الاسعار المحددة استنادا الى الارقام القياسية .

٣ ــ اعادة التقدير .

وقد اقترح نفس المعهد تقييم المخزون السلعى بالتكلفة الحالية واقترح لتطبيق ذلك الآتى :

١ ــ تقييم المواد الخام والانتاج غير التام والبضاعة المتبقاه بتكلفة الاحلال.

٢ ــ فصل ارباح أو خسائر اعادة التقييم بالنسبة للمخزون السلعى عن ارباح النشاط العادى .

مما تقدم يتضح لنا أن هناك تأييدا من جانب بعض المعاهد المحاسبية فى بريطانيا لفكرة تعديل القوائم المالية المعدة على أساس تاريخى لاظهار التغير فى اسعار اصول معينة . وقد أثارت هذه المشكلة نفس الاهتمام فى بلدان أوروبية أخرى خلال فترة ما بعد الحرب اذ سمح بالتخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية وظهور الاصول فى الميزانيات مقومة بالقيمة الحالية .

وقد صدر قانون فى ألمانيا عام ١٩٤٨ يسمح باعادة تقييم أصول المشروعات على أساس تكلفة الاحلال الجارية واستمر العمل بهذا القانون لفترة محدودة رؤى بعدها الرجوع الى التكلفة التاريخية .

وقد تبنت شركة فيلبس الهولندية N.V. Philipps Gloclampenfabriken نظاما يهدف الى تقييم أصولها غير النقدية كالمبانى والآلات والمخزون السلعى على

أساس قيمتها الاستبدالية مع تعديل أصولها النقدية بالاشارة الى مؤشر الارقام القياسية العام • وقد أقر المحاسبون فى هولندا بأهمية اجراء هذه التعديلات بالرغم من عدم جواز استخدامها عند احتساب الضريبة المعمول بها فى هذا البلد •

مما تقدم يتضح لنا أن معظم الدول الاوروبية أقرت بمبدأ تعديل القوائم المالية لاظهار التغير فى أسعار بعض الاصول متناسية أثر التغير فى القوة الشرائية للعملة •

الثانية : التعديل بقصد اظهار التغير فى القوة الشرائية للعملة :

وقد كان هذا هو الرأى السائد فى أمريكا وقد أوضحه الاستاذ : Perry Mason كما يلى :

" General tendency of the dollar to vary in value or significance as to its purchasing power or command over services and commodities can be eliminated by the application of general price-level index to the results obtained by conventional accounting methods.

ويميز هذه الطريقة بالاضافة الى ما تقدم عدم الحاجة الى تعديل معدلات الاهلاك أو أسس تقويم المخزون السلعى أو أسس قياس الارباح •

وقد أوصت لجنة من جماعة المحاسبة الامريكية American Accounting Association فى عام ١٩٥١ باستخدام مؤشر الارقام القياسية العام لاستبعاد أثر تقلبات العملة من القوائم المالية • ورأت أن هذه الطريقة أفضل من تعديل قيم الاصول بالاشارة الى قيمتها الحالية أو تكلفة احلالها المتوقعة نظرا لان ذلك سوف يؤدى بالضرورة الى التخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية وبالتالى يهدم مبدأ من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها •

وقد رأت نفس اللجنة ان يستمر اعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية على أن تعد فى نفس الوقت قوائم شاملة تظهر أثر التقلبات فى قيمة العملة على الارباح والمركز المالى •

وفى بحث قام به قسم الابحاث المحاسبية التابع لمعهد المحاسبين الامريكيين جاءت توصية شبيهة بالتوصية السالف الاشارة اليها كما يلى :

" The effects of price level changes should be disclosed as a supplement to the conventional statements. In the suplementary data, all elements of the financial statements (e.g., balance-sheet, income statement, analysis of retained earnings) should be restated by means of a single index of the general price level as of the balance-sheet date so that all the financial data will be expressed in terms of dollars of the same purchasing power."

وقد عارض معهد المحاسبين الامريكيين The American Institute of C.P.A. فكرة استخدام قيم الاحلال الحالية بالنسبة للمخزون السلعى والاصول الثابتة استنادا الى ان الاساس المحاسبى السليم لتقييم المخزون السلعى هو التكلفة والمقصود تكلفة الانتاج • ورأى كذلك أنه لا يصح لاى منشأة أن ترفع من قيم أصولها الثابتة لتعكس أى زيادة فى قيمتها الحالية •

مما تقدم يتضح لنا ان معاهد المحاسبة الامريكية فضلت التعديل بقصد اظهار التغير فى القوة الشرائية للعملة • وقد كان تعليلهم الواضح لذلك هو جواز اجراء التعديل مع عدم التخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية •

الثالثة : التعديل بقصد اظهار التغير فى أسعار أصول معينة وتغير القوة الشرائية للعملة معا :

ويعيب الطريقة الثانية تطبيقها مؤشر الاسعار القياسية العام على أرقام تمثل التكلفة التاريخية السائدة فى تواريخ مختلفة • ولذلك رؤى كحل لهذه المشكلة اجراء التعديل بهدف اظهار التغير فى أسعار بعض الاصول والتغير فى القوة الشرائية للعملة • وقد نادى بهذا الرأى الاستاذان Edwards & Bell وكان مضمونه :

الخطـــوة الاولـــى :

اجراء تعديل على قيمة كل بند من بنود المركز المالى يظهر بأســعار فترات مالية سابقة وذلك باعادة تقييم هذه البنود بالاشارة الى أسعارها الحاليــة ومن أمثلتها (تكلفة المبيعات ــ معدلات الاهلاك ــ المخزون الســلعى ــ الاصــول الثابتــة) •

الخطـــوة الثانيـــة :

تطبيق الارقام القياسية على المركز المالى المعدل فى الخطوة الاولى :

وقد استند الباحثان فى ذلك الى أن الخطوتين مكملتين لبعضهما • فلكى يكون لتطبيق الارقام القياسية معنى يتعين أولا تعديل البيانات الواردة بالقوائم المالية لاظهار التغير فى أسعار بعض الاصول •

وقــد أيد هــذا الرأى الاســتاذان R. T. Sprouse and M. Moonitz فى بحث بعنوان :

A Tentative Set of Broad Accounting Principles For Business Enterprises

أوضحا فيه أن التغير فى موارد المشروع قد يكون من بين أسبابه واحد من الآتى :

١ ــ تغير مستوى الاسعار والذى يترتب عليه تغير فى قيمة رأس المال •

٢ ــ تغير تكلفة احلال الاصول والذى يترتب عليه أربــاح أو خســائر رأســمالية •

من ذلك نرى أن مبدأ اجراء التعديل لاظهار التغير فى أسعار بعض الاصول وتغير مستوى الاسعار العام لاقى الكثير من الاهتمام من جانب المفكرين فى علم المحاسبة • الا أن موقف معاهد المحاسبة الدولية لا زال حتى وقتنا هذا غامضا اذ لم يحدث ان صدرت توصية من واحد منها بخصوص تطبيق هذا المبدأ •

خلاصة البحث

من الفروض الاساسية التى تنبنى عليها نظرية المحاسبة ثبات قيمة العملة وقد شهدنا فى فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية تدهورا فى القوة الشرائية للعملة مما ترتب عليه عدم امكان الاعتماد على النتائج المستمدة من القوائم المالية المعدة على أساس تاريخى •

وقد نالت هذه المشكلة قسطا وفيرا من البحث والدراسة من جانب المهتمين بعلم المحاسبة • فظهر فى السنوات الاخيرة العديد من الابحاث التى تهدف الى ايجاد الحلول لهذه المشكلة وقد حاولت فى هذا البحث عرض آراء بعض من تعرضوا لها محاولا ابراز أهم جوانبها •

ولا شك أن هذه المشكلة كانت وستظل دائما من المشاكل التى تحظى باهتمام المفكرين والباحثين فى المحاسبة •