دراسة مقارنة لتطور التفكير العلمى حول فرض ثبات قيمة النقود في المحاسبة علي مستوى المشروع وعلى المستوى القومى

الدكتور حسين عامر شرف (*)

مقـــــدمة :

فى سنة ١٩٦٩ أصدر المعهد الامريكى المحاسبين مجموعة من الاسس التى تستخدم لاعداد مجموعة إضافية مـن القوائـم الماليـة أطلق عليهـا اصـطلاح General Price-level Statements وقد تضمنت هذه الاسس إستخدام معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى Gross National Product Implicit Deflator لتحويل القيمة الجارية للعناصر التى تشملها القوائم المالية الاساسيـة إلى ما يعادلها بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريـخ إعـداد هـذه القـوائم [١] .

ويرى الباحث أن إصدار هذه المجموعة من الاسس تعتبر أهم مراحل التفكير المحاسبى حول فرض ثبات قيمة النقود ، وذلك لسببين :

الاول : أنها تمثل نقطة التحول من مرحلة الجدل الاكاديمى والدراسة التجريبية والتوصيات ذات الطبيعة العامة إلى مرحلة التطبيق العملى بما يتطلبـه من توحيد للمفاهيم والاسس التى تستخدم فى هذا المجال .

الثانى : أنها تفتح مجالا جديدا من مجالات الدراسة المشتركة بين المحاسبة المالية

(*) الاستاذ المساعد بجامعة القاهرة ، حاليا بكلية الاقتصاد والتجارة ، الجامعة الليبية

والمحاسبة القومية ، ينبغى أن تتجه إليه البحوث العلمية بالتحليل والمقارنة .

وفى هذا البحث نبين الملامح الاساسية لتطور التفكير المحاسبى حول هذا الفرض فى الدول التى تعرضت لتقلبات واسعة فى قيمة النقود ، وفى الدول التى دخلت حديثا مجال المنافسة الصناعية وتأثرت بالتطورات التكنولوجية التى أخذت تتوالى بمعدلات متزايدة ، ثم فى الدول التى استقرت فيها الصناعة ولكنها أخذت تشهد الآثار التراكمية لانخفاض قيمة النقود بصورة تدريجية إلا أنها مستمرة ، كما يتناول البحث تطور التفكير فى قياس الناتج القومى الحقيقى باعتباره من أهم الاجماليات التى تستخرج من الحسابات القومية ، مع إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين هذا الاسلوب وبين الاسلوب السائد فى المحاسبة المالية .

فرض ثبات قيمة النقود :

يعتمد التسجيل والقياس المحاسبى على فرض ثبات قيمة النقود ، ومؤدى هذا الفرض أن « الاثمان التعاقدية » تعبر عن القيمة الاقتصادية للخدمات والاصول وقت الحصول عليها أو إقتنائها ، ومن ثم تستخدم هذه الاثمان أساسا لاثبات المعاملات المتعلقة بكافة الخدمات والاصول فى السجلات الحسابية ، وبينما تدل الشواهد الاقتصادية دلالة واضحة على أن القوة الشرائية للنقود لا تظل ثابتة، وانما تتعرض لتقلبات مستمرة وعلى الرغم من أن الفكر المحاسبى ــ على كل من المستوى المهنى والاكاديمى ــ يعكس إدراكا واضحا للآثار الاقتصادية التى تترتب على ذلك ، إلا أن هذه التقلبات تخرج عن نطاق القياس المحاسبى فى ظل فرض ثبات قيمة النقود ، إذ أنه يتعين طبقا لهذا الفرض ــ الالتزام بالاثمان التعاقدية التى تم تسجيلها كأساس لاعداد القوائم المالية دون محاولة لتعديلها فى مواجهة التغيرات التى تطرأ على قيمة النقود أو على هيكل الاسعار .

وتبدو آثار هذه التقلبات بأوضح صورها فيما يتعلق بالاصول الثابتة ، فمن المعتاد أن يتكون الانفاق الرأسمالى لاقتناء هذه الاصول أو إنشائها من دفعات متعددة خلال عدد من السنوات تختلف فيما بينها القوة الشرائية للنقود ، ومن ثم

فان الائمان التعاقدية أو التكلفة التاريخية لكل من الاصول القائمة تكون مقيسة فى الواقع بوحدات نقدية مختلفة فى قوتها الشرائية ، كما أن مخصصات الاهلاك المتجمع لكل منها تتكون من مجموعة من الوحدات النقدية المتباينة فى قيمتهـا . ومع إدراك هذه الحقيقة الاقتصادية فان القياس المحاسبى يفترض أن هذه الوحدات النقدية جميعها متجانسة .

على أنه طالما بقيت هذه التقلبات فى حدود ضيقة فان النتائج التى تشملهـا القوائم المالية التى تعد على أساس فرض ثبات قيمة النقـود قـد تظل محتفظـة بأهميتها كأداة من أدوات التحليل المالى ومتابعة النشاط الاقتصادى للمشروع .

أما إذا اتسع نطاق هذه التقلبات فان القوائم التى تعد على هذا الاسـاس تفقد الكثير من مغزاها الاقتصادى لاسباب متعددة أهمها أن مضاهاة إيراد المبيعات فى فترة إرتفاع مستويات الاسعار بتكلفة المنتجات التى تم إنتاجها أو إقتناؤهـا فى فترات كانت هذه المستويات خلالها منخفضة بصورة ملحوظة يؤدى إلى إظهار أرباح لو وزعت بالكامل لتعذر إحلال الوحدات المباعة بالاسعار الجارية ، وبالمثل فان حساب إهلاك الاصول الثابتة على أساس تكلفتها التاريخية لا يكفل تكوين المخصصات الكافية لاستبدال هذه الاصول عندما تبلى أو تتقادم فنيـا بأصـول جديدة تناظرها فى الكفاية الانتاجية .

يضاف إلى ذلك أن احتفاظ المشروع بأرصدة نقدية خلال فترة زمنية يتجـه فيها المستوى العام للاسعار إلى الارتفاع يؤدى إلى تحمل خسـائر تترتب علـى إنخفاض القوة الشرائية للنقود ، وينطبق ذلك أيضا على الحقوق المالية التى ترتبت للمشروع لدى الغير وتستحق فى فترة لاحقة ، وعلى العكس من ذلك ، فان المشروع يحقق أرباحا نتيجة سداد إلتزاماته بوحدات نقـدية تقل فى قوتهـا الشرائيـة عن الوحدات التى ترتبت على أساسها هذه الالتزامات ، والعكس بالعكس فى الفترات التى يتجه فيها المستوى العام للاسعار إلى الانخفاض ، إلا أن قياس الارباح أو الخسائر التى تنشأ عن هذه التغيرات يخرج عن نطاق المحاسبة على أسـاس فرض ثبات قيمة النقـود .

ولعل أهم هذه الاسباب جميعها ما يتصل بقياس الكفاية الادارية للمشروع باستخدام النتائج المحسوبة على أساس هذا الفرض ، فالآثار التى تترتب على تقلبات القوة الشرائية للنقود خلال فترة تتسم بالتضخم النقدى قد تفوق القيمة الاقتصادية للنتائج التى تترتب على مجهودات الادارة خلال هذه الفترة ، فقد تؤدى هذه المجهودات إلى مضاعفة حجم رأس المال ــ مقيسا بوحدات نقدية جارية ــ إلا أنه إذا انخفضت قيمة النقود إلى أكثر من النصف خلال هذه الفترة نفسها ، فان القيمة الحقيقية لهذه الزيادة تعتبر سالبة إذا ما قيست على أساس القوة الشرائية للنقود فى فترة تكوين رأس المال .

ظــروف التضـــخم :

فى الحالات التى تصل فيها تقلبات قيمة النقود إلى حد التضخم الشديد ، تفقد القوائم المالية التى تعد على أساس التكلفة التاريخيــة مغزاها الاقتصــادى ويصبح التمسك بهذا الفرض أمرا مستحيلا ، لذلك جرى العرف فى مثل هــذه الحالات على اتباع أسلوب إعادة التقويم ــ **Revaluation** ــ إلا أن تطبيق هذا الاسلوب يختلف من دولة إلى أخرى .

ففى البرازيل حيث ارتفعت الارقام القياسية خلال الفترة من سنة ١٩٥٨ إلى سنة ١٩٦٦ إلى حوالى ٣٠٠٠٪ ، ينص القانون على إعادة تقويم الاصول القابلة للاهلاك سنويا بصورة إلزامية وباستخدام أرقام قياسية تحددها الدولة ، وينطبق ذلك النص أيضا على إعادة تقويم الاهلاك المتجمع لكل من هذه الاصول ، ويحسب الاهلاك السنوى على أساس صافى القيمة ، كما يقضى القانون باعادة تقويم الديون المستحقة بالعملات الاجنبية ، وإضافة الرصيد الناتج عن عمليات إعادة التقويم إلى الاحتياطى الرأسمالى [٣] .

ونتيجة للتضخم المستمر فى الارجنتين أصبح إعادة التقويم أمرا إختياريــا منذ سنة ١٩٥٩ ، ويجيز القانون إعادة تقويم بعض الاصول الثابتة دون بعضها الآخر، وعلى الرغم من أن المخزون السلعى لا يخضع لنص إعادة التقويم ، إلا أن القانون يتيح للمشروعات مجالا واسعا للاختيار من بين عدد كبير من أسس إعادة التقويم .

ومن المعلوم أن فرنسا قد مرت بفترة طويلة من فترات التضخم عقب الحرب العالمية الاولى لذلك أجاز القانون الفرنسى فى سنة ١٩٢٨ إعادة تقويم الاصول الثابتة باستخدام رقم قياسى تحدده الدولة ، ولكن إعادة التقويم لم تكن إلزامية ولذلك لم يكن تطبيقها شاملا لكافة الصناعات .

وفى خلال سنوات التضخم التى أعقبت الحرب العالمية الثانية أصدرت فرنسا قوانين متعددة فى الفترة ما بين سنة ١٩٤٥ وسنة ١٩٥٨ أجازت إعادة تقويم الاصول باستخدام الارقام القياسية لاسعار الجملة للسلع التى تتحدد على أساسها قيمة معظم الاصول الثابتة ، وذلك باستثناء مصروفات التأسيس وشهرة المحل والديون المستحقة بالعملات الاجنبية [٥] .

وقد حدثت تطورات مشابهة فى ألمانيا ، ففى فترة التضخم الاولى صدر قانون سنة ١٩٢٤ الذى نص على إعادة تقويم الاصول كأساس لاعداد الميزانيات وتقدير الضرائب وقد عرف ذلك باصطلاح Gold mark bilanz gesets وفى فترة التضخم الثانية صدر قانون سنة ١٩٤٨ الذى نص على إعادة تقويم كافة العناصر التى تشملها الميزانيات على أساس الاسعار الجارية باعتبارها أساسا موحدا لتصوير القوائم المالية لكافة الشركات [٦] .

وبعد أن إستقرت قيمة الوحدة النقدية فى كلتا الدولتين عادت الانظمة الحسابية إلى الالتزام بفرض ثبات قيمة النقود ، ففى فرنسا ألغيت قوانين إعادة التقويم فى سنة ١٩٥٩ بعد أن استقرت قيمة الفرنك الفرنسى الجديد ، وفى ألمانيا أصبح إعداد القوائم المالية إعتبارا من سنة ١٩٥٥ خاضعا لنصوص القانون التجارى وقانون الشركات وكلاهما يقضى باستخدام القيمة التاريخية كأساس لاعداد هذه القوائم .

ومن الناحية النظرية يمكن تصوير إعادة التقويم السنوى على أنه تصفية دورية لاصول المشروع القائم ثم إعادة إقتناء هذه الاصول بالاسعار الجارية ، وبذلك تعتبر طرحا كاملا لفرض إستمرار المشروع وما يرتبط به من مفاهيم القياس المحاسبى

ومبادئه وفضلا عن ذلك فان إتباع أسس متباينة لاعادة التقويم تؤدى إلى استحالة الاعتماد على النتائج المحاسبية كأساس للمقارنة .

أثر التطورات التكنولوجية :

ويبدو أن ظروف التضخم ليست هى العامل الوحيد الذى يدعو إلى التخلى عن فرض ثبات قيمة النقود ، فقد حلت « القيمة الاستبدالية » محل هذا الفرض فى مجموعة الدول التى دخلت مجال المنافسة الصناعية ، ومن أمثلتها هولندة واليابان حيث أصبحت القيمة الاستبدالية تستخدم أساسا لاعداد التقارير والقوائم المالية سواء لاغراض الادارة والرقابة الداخلية أو لتحديد نتائج الاعمال وتصوير المراكز المالية .

ويرجع ذلك إلى عاملين يستند أولهما إلى أساس نظرى بحت ، بينما يستند الآخر إلى اعتبارات المنافسة فى مجال الصناعة وما يرتبط بها من آثار التطورات التكنولوجية .

ويتلخص العامل الاول فى إرتباط الفكر المحاسبى فى هذه الدول بنظرية التحليل الجزئى Micro economic theory باعتبارها الاساس الصحيح لدراسة إقتصاديات المشروع ، وبالتالى لتحديد مبادىء المحاسبة على مستوى المشروعات وقد ترتب على ذلك أن ساد الاعتقاد بأن القيمة الاستبدالية ليست مجرد أسلوب من الاساليب الفنية التى يجرى تطبيقها فى المحاسبة المالية ، وإنما هى «نظرية القيمة» التى ينبغى الاعتماد عليها لتحديد كافة النتائج المحاسبية سواء كانت متعلقة بتحديد تكاليف الانتاج أو بتقدير الارباح الدورية .

ويتلخص العامل الثانى فى تزايد إهتمام هذه المجموعة من الدول باستخدام أحدث الاصول وأعلاها كفاية ــ على المستوى القومى ــ حتى تستطيع الاستمرار فى منافسة الدول التى إستقرت فيها الصناعة ، ولتحقيق هذا الهدف ترى الهيئات المهنية فى هذه الدول ضرورة إستخدام القيمة الاستبدالية كأساس للمحاسبة حتى يمكن تكوين المخصصات الكافية لاستبدال الاصول الانتاجية بصورة تكفل تفادى

التقادم الفنى الذى أخذ يطرأ على الآلات والمعدات بمعدلات متزايدة نتيجة التطورات التكنولوجية المتوالية فى المجال الصناعى .

الآثار التراكمية للتضخم التدريجى :

فاذا انتقلنا إلى مجموعة الدول المنتجة للآلات والمعدات الصناعية والتى تحقق تقدما تكنولوجيا مستمرا وتصل فيها الصناعة إلى معدلات مرتفعة من الكفاية الانتاجية ، والتى لم تتعرض فى الوقت نفسه إلى ظروف التضخم الشديد ، وإنما أخذت تشهد الآثار التراكمية لانخفاض قيمة النقود بصورة تدريجية ولكنها مستمرة بمعدلات متفاوتة كما هو الحال فى بريطانيا والولايات المتحدة حيث نجد أن معدل الزيادة السنوية فى الارقام القياسية للاسعار لم يتجاوز ٢ر٧٧٪ سنويا كما يستدل على ذلك من الجدول الآتى [٨] :

(١٠٠ = ١٩٥٨)

السنة	الرقم القياسى السلع الاستهلاكية والخدمات	الرقم القياسى لاسعار الاصول الثابتة	الرقم القياسى لكافة المنتجات النهائية فى الاسواق المحلية
١٩٥٩	١٠٠ر٦	٩٩	١٠١
١٩٦٠	١٠١ر٥	١٠٠	١٠٢ر٣
١٩٦١	١٠٤ر٥	١٠٢	١٠٥ر٤
١٩٦٢	١٠٨ر٤	١٠٥	١٠٩ر٣
١٩٦٣	١٠٩ر٩	١٠٧	١١١ر٣
١٩٦٤	١١٣ر١	١٠٩	١١٤ر٤
١٩٦٥	١١٨ر٢	١١٣	١١٩ر٧
١٩٦٦	١٢٢ر٦	١١٨	١٢٤ر٦
١٩٦٧	١٢٥ر٣	١١٩	١٢٧ر٧

أما فى الولايات المتحدة فقد كان معدل إرتفاع المستوى العام للاسعار خلال الفترة من سنة ١٩٥٨ إلى سنة ١٩٦٨ ــ مقيسا على أساس معامل التصحيح الضمنى

للنـــاتج القومـــى الاجمالـــى Gross National Product Implicit Deflator
١٨ر٢٪ فى السنة كما يتبين من الجدول الآتى [٩] :

(١٩٥٨ = ١٠٠)

السنة	معامل التصحيح الضمنى	السنة	معامل التصحيح الضمنى
١٩٥٩	١٠١ر٦	١٩٦٤	١٠٨ر٩
١٩٦٠	١٠٣ر٣	١٩٦٥	١١٠ر٩
١٩٦١	١٠٤ر٦	١٩٦٦	١١٣ر٩
١٩٦٢	١٠٥ر٧	١٩٦٧	١١٧ر٣
١٩٦٣	١٠٧ر١	١٩٦٨	١٢١ر٨

ففى بريطانيا يمثل معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وجهة النظر التى ترى التمسك بفرض ثبات قيمة النقود ويستند فى ذلك إلى أسباب متعددة أهمها :

إن الاغراض الاساسية لاعداد القوائم المالية هى بيان كيفية إستخدام رأس المال الذى يعهد به المساهمون إلى إدارة المشروع وبيان الارباح التى أمكن تحقيقها باستخدام هذه الاموال خلال فترة زمنية معينة ، وأن العرف قد استقر منذ زمن طويل على أن قائمة المركز المالى لا تعتبر بيانا بالقيمة الجارية للاصول ، وأن القوائم المحاسبية المنشورة تعد على أساس نفس القيمة التاريخية التى سجلت بها المعاملات المتعلقة باقتناء الاصول المختلفة والمعاملات المتعلقة بالايرادات المحققة وبالنفقات الفعلية فى كل فترة زمنية .

ويضيف المعهد إلى ذلك أنه يتعين ــ فى كافة الظروف ــ المحافظـــة علـــى الخصائص الأساسية للمحاسبة ، وهى قياس النتائج الفعلية بوحدات نقدية جارية وعلى أسس موضوعية بحتة لا تتأثر بالآراء أو التقديرات الشخصية ، وإلا كانت القوائم المالية غير وافية بالاغراض التى تعد من أجلها أصلا . إلا أن توصيـــات المعهد فى هذا المجال تضمنت توجيه الاهتمام إلى إجراء الدراسات اللازمة لهـــذا الغرض ، كما اشتملت على بيان واجبات المحاسبين فيما يتعلق بتأكيد حدود إستخدام

البيانات والنتائج التى تظهرها القوائم المالية الدورية فى ظل تقلبات القوة الشرائية للنقود ، وفيما يتعلق بتوجيه الانظار إلى توفير الاموال اللازمة لاستبدال الاصول الثابتة قبل التصرف فى الارباح القابلة للتوزيع وبغض النظر عن مخصصات الاهلاك المحسوبة على أساس القيمة التاريخية لهذه الاصول [١٠] .

إلا أنه إعتبارا من سنة ١٩٦٨ بدأ التفكير يتخذ اتجاها آخر ، ففى تلك السنة أصدر المعهد دراسة بعنوان Accounting for Stewarship in a Period of Inflation وقد تضمنت التوصيات التى ترتبت على هذه الدراسة ثلاث إجراءات أساسية يتم تحقيقها بصورة تدريجية وهى :

١ ـ تكوين إحتياطى « للتضخم » Inflation Reserve

٢ ـ إعادة تقويم Restatement النتائج التى تشملها القوائم

٣ ـ إحلال الحسابات المعدلة Converted Accounts محل الحسابات التقليدية

وفى خلال السنوات الاربع التى تلت هذه الدراسة عقدت اللجنة المختصة Accounting Standards Steering Committee إجتماعين لمناقشة أسس المحاسبة فى ظل تغير مستويات الاسعار ، حضرها مندوبون عن معاهد المحاسبين فى بريطانيا وعن إتحاد المعاهد البريطانية كما حضرها ممثلون لكل من بورصة الاوراق المالية ووزارة التجارة والصناعة وبنك إنجلترا ومصلحة الضرائب [١١] .

وفى يونية سنة ١٩٧١ تكونت مجموعة من المحاسبين عرفت باسم Coventry Study Group لاستطلاع المشاكل التى تعترض تعديل النتائج التى تشملها القوائم المالية ، ويتبين من التقرير الذى نشرته هذه المجموعة أن الاسلوب الذى إتبعته لا يختلف فى جوهره عن الاسلوب الذى قرره المعهد الامريكى للمحاسبين فى سنة ١٩٦٩ والذى نلخص مبادئه الاساسية فى الجزء التالى من هذا البحث [١٢] .

أما الولايات المتحدة فانها تعتبر من أكثر الدول التى ثار فيها الجدل وتعددت البحوث والمقترحات حول هذا الموضوع ، فمن أهم البحوث الاكاديمية التى ظهرت

فى الثلاثينات النظام الذى إقترحه Sweeney لتعديل أسس التسجيل المحاسبى وإعداد القوائم المالية بما يكفل إستئصال الآثار التى تترتب على تقلبات القوة الشرائية للنقود ، وقد عرف هذا النظام باصطلاح[١٣] Stabilized Accounting ولكنه لم يجد قبولا عاما فى التطبيق العملى ، لانه يتطلب إعادة إثبات كافة المعاملات المتعلقة بعناصر الاصول على أساس الاسعار الجارية خلال فترات قصيرة نسبيا كما أنه يعتمد على التقديرات إلى حد كبير .

وفى أوائل الاربعينات اقترح Paton تحويل كافة القيم التى يتم على أساسها تسجيل المعاملات المتعلقة بالاصول الثابتة وما يتعلق بها من مخصصات الاهلاك إلى ما يعادلها بوحدات نقدية موحدة على أساس الارقام القياسية لاسعار الجملة ، وقد عرف هذا الاقتراح باصطلاح Common Dollar Reporting إلا أنه لم يوضع موضع التنفيذ أيضا[١٤] .

وفى أوائل الخمسينات أصدر المجمع الامريكى للمحاسبة دراسة بين فيها أن تعديل القوائم المالية باستخدام الارقام القياسية للاسعار يجب أن يوضع موضع التجربة والاختبار فى أنواع مختلفة من المنشآت ، وذلك حتى يتسنى تحديد أفضل الاساليب التى تتبع لهذا الغرض وإثبات مدى أهمية هذه التعديلات وحدود إستخدامها[١٥] .

وفى سنة ١٩٥٧ أعد المجمع دراسة أخرى بين فيها أن التغيرات الملحوظة فى مستويات الاسعار قد تؤدى إلى عدم إمكان الاعتماد على القيمة التاريخية كأساس لمقارنة النتائج ، وأنه يتعين ــ فى مثل هذه الحالات ــ تفسير النتائج المبنية على القيم التاريخية فى ضوء مستويات الاسعار السائدة وقت اجراء المعاملات التى تتعلق بها[١٦] .

وفى سنة ١٩٦٤ أعد المركز الدولى لبحوث المحاسبة دراسة جاء فيها أن تغير مستويات الاسعار قد يصل إلى حدود تستوجب تعديل النتائج المثبتة فى السجلات الحسابية على أساس القيمة التاريخية ، وأنه إذا اشتملت القوائم المالية على نتائج معدلة فانه يتعين الافصاح عن طبيعة هذه التعديلات ومداها[١٧] .

وفى سنة ١٩٦٦ أصدر المجمع الامريكى للمحاسبة دراسة بعنوان « النظرية الاساسية للمحاسبة » تضمنت تحليلا للانتقادات التى توجه إلى التمسك بفرض ثبات قيمة النقود وما يترتب عليه من إعداد القوائم المالية على أساس « القيم التاريخية » وتتلخص هذه الانتقادات فيما يلى :

١ ـ لا تصلح هذه القوائم أساسا للتنبؤ بالمقدرة الايرادية واتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات المالية ، إذ أن هذه القوائم تقتصر على البيانات التاريخية دون إبراز التغيرات الجارية فى ظروف السوق .

٢ ـ إذا قورنت نتائج الشركات المتناظرة فى فترات التضخم ، فان إستخدام القيم التاريخية ينطوى على التحيز لنتائج الشركات التى اقتنت أصولها الثابتة فى فترات ارتفاع القوة الشرائية للنقود ، نظرا لان القوائم المالية لهذه الشركات تظهر أصولها بأقل من قيمتها الجارية بينما تظهر أرباحها بأكبر من قيمتها الحقيقية إذا ما قورنت بنتائج المشروعات التى اقتنت أصولها الثابتة خلال فترات انخفاض القوة الشرائية للنقود .

٣ ـ لا تصلح البيانات التى تشملها هذه القوائم أساسا لتقويم الكفاية الادارية ، إذ أن كثيرا من المؤشرات التى تتخذ دليلا على تحسن الكفاية الادارية تتأثر بتغير مستويات الاسعار إلى حد كبير .

وترتيبا على ذلك تضمنت هذه الدراسة إقتراحا باعداد قوائم مالية « متعددة القيمة ، أطلق عليها إصطلاح " Multi-Valued Reports " ومؤدى ذلك أن تشتمل القوائم المالية العادية على القيمة الجارية للأصول بالاضافة الى قيمتها الدفترية ، وقد عرفت القيمة الجارية بأنها « القيمة الاستبدالية للأصول فى تاريخ واعداد هذه القوائم » ، وقد شملت هذه الدراسة شرحا للاسس التى ينبغى اتباعها لتقدير القيمة الجارية لكل من هذه الاصول ، ويستند هذا الاقتراح إلى المبررات الآتية :

١ ـ إن البيانات والنتائج المحسوبة على أساس « القيمة الجارية » وثيقة الارتباط بالاستخدامات التى تعد من أجلها القوائم المالية ، وهى تدخل ضمن البيانات

والنتائج الكمية التى تعنى المحاسبة بقياسها ومن ثم فان حذف هذه البيانات يجعل القوائم المالية غير وافية بأغراض مجموعة هامة من الفئات التى تستخدمها .

٢ ـ من خصائص القيمة الجارية أنها تبرز ظروف السوق ، ويمكن تقديرها إما على أساس الاسعار السائدة فى تاريخ الميزانية أو إستنادا إلى تقديرات المهنيين وأسس عقد الصفقات والعقود الجارية .

٣ ـ إن القيمة الجارية قد لا تكون قابلة للتحقيق الكامل بنفس الدقة الرياضية التى تقبلها القيمة التاريخية ، ولكن القابلية للتحقيق (verifiability) معيار نسبى كثيرا ما يتعذر توافره حتى فى بعض البيانات التى تحسب على أساسها النتائج الفعلية ومن أمثلة ذلك العمر الانتاجى للاصول الثابتة ، ومن ثم فليس هناك ما يمنع استخدام التقديرات المبنية على دراسة المعلومات الاقتصادية المتاحة وتحليلها .

إلا أن الاقتراحات التى وردت بهذه الدراسة لم تجد سبيلها إلى التطبيق العملى .

أما على الجانب المهنى فقد اتخذ المعهد الامريكى للمحاسبين موقفا مشابها لمعهد المحاسبين بانجلترا ، ويستند المعهد فى تمسكه بفرض ثبات قيمة النقود إلى عدة أسباب أهمها أن التضخم الذى شهدته الولايات المتحدة كان تدريجيا ومعتدلا ، وأن الحقوق والالتزامات القانونية التى تترتب على العقود والمعاملات التى تجريها الشركات لا تتغير تبعا للتغيرات التى تطرأ على القوة الشرائية للنقود ، ومن ثم فان عناصر الاصول والخصوم التى تمثل هذه الحقوق والالتزامات لا تقبل التعديل وفقا لتغير قيمة النقود ، فضلا عن أن الوظيفة الاساسية للمحاسبة تنحصر فى تقديم نتائج الاعمال للمساهمين وتحديد الارباح الخاضعة للضرائب والارباح القابلة للتوزيع والفائض المتجمع ، وما إليها من النتائج التى يتعين قياسها فى إطار المبادىء القانونية القائمة .

ومن ناحية أخرى ، فان التقدم التكنولوجى المستمر يقتضى إستبدال الاصول بصورة دائمة ومن الطبيعى أن تتميز الأصول الجديدة بخصائص تجعل كفايتها الانتاجية أعلى من الكفاية الانتاجية للاصول المستبدلة ، مما يعتبر تعويضا جزئيا عن إرتفاع أسعار الاصول الجديدة ، يضاف إلى ذلك أنه يمكن تحديد التكلفة التاريخية للاصول الثابتة على أسس موضوعية قابلة للمراجعة والتحقيق بما يتفق والمسئولية المهنية وعلى العكس من ذلك ، يتعذر تحديد القيمة الاستبدالية أو القيمة الجارية لكل من هذه الاصول بنفس المستوى من الدقة والموضوعية وقد ظل المعهد يكتفى بالاشارة الى أهمية إعداد القوائم الاضافية دون تحديد أسس اعداد هذه القوائم أو النص على ما تشمله من البيانات ، حتى شهر يونية سنة ١٩٦٩ حين قرر أنه يجوز إعداد قوائم مالية إضافية تعرض نفس البيانات التى تشملها القوائم المالية العادية بعد تعديل هذه البيانات على الاسس الآتية [١٩] :

أولا : التمييز بين نوعين من عناصر المركز المالى من حيث مدى تأثرها بتقلبات القوة الشرائية المنقود :

(أ) عناصر نقدية Monetary Items

(ب) عناصر غير نقدية Non monetary Items

وتعرف العناصر النقدية بأنها عناصر الاصول والخصوم التى تتحدد على أساس مقدار ثابت من الوحدات النقدية دون النظر إلى قيمة النقود أو قوتها الشرائية وقد يكون الاساس فى تحديد مقدارها تعاقديا كما هو الحال بالنسبة لارصدة أوراق القبض وأوراق الدفع وأرصدة الحسابات المدينة والدائنة وأرصدة القروض الطويلة الاجل ، أو غير تعاقدى كما هو الحال بالنسبة للارصدة النقدية (Cash) .

وتنحصر الخاصية المميزة للعناصر النقدية فى أن مجرد احتفاظ المشروع بها لفترة زمنية معينة أو الالتزام بسدادها للغير فى تاريخ لاحق يؤدى إلى تحقيق أرباح أو تحمل خسائر كنتيجة مباشرة لتقلبات القوة الشرائية للنقود أو للتغيرات التى

تطرأ على المستوى العام للاسعار دون غيرها من العوامل أو التغيرات السعرية .

أما العناصر غير النقدية فلا يترتب على الاحتفاظ بها أو الالتزام بسداد
للغير أرباح أو خسائر من هذا النوع إلا فى حالتين :

(أ) إذا تغيرت أسعار هذه العناصر بمعدلات تختلف عن المعدل الذى يتغير
به المستوى العام للاسعار .

(ب) إذا ظلت أسعار هذه العناصر ثابتة بينما تغير المستوى العام للاسعار
ارتفاعا أو انخفاضا .

أما إذا تغيرت أسعار هذه العناصر بنفس المعدل الذى يتغير به المستوى العام
للاسعار فان المشروع لا يحقق ربحا أو خسارة نتيجة لتقلبات القوة الشرائية للنقود .

فالارباح أو الخسائر المتعلقة بالعناصر النقدية تنتج عن مجرد تغير قيمة النقود
دون غيرها ، أما الارباح أو الخسائر المتعلقة بالعناصر غير النقدية فهى محصلة نوعين
من التغيرات :

(أ) التغير فى قيمة النقود الذى يصاحب فترات التضخم والانكماش .

(ب) التغير فى هيكل الاسعار ، أو التغيرات النسبية فى أسعار هذه العناصر .

وإلى جانب هذين النوعين توجد بعض عناصر المركز المالى التى تجمع بين
خصائص العناصر النقدية وخصائص العناصر غير النقدية ، ومن أمثلتها السندات
التى يحتفظ بها المشروع فى صورة إستثمارات مالية ، فهى تكتسب صفتها النقدية
من الاساس التعاقدى لاسترداد مقدار ثابت من الوحدات النقدية تحدده القيمة
الاسمية للسند ، والحصول على الفوائد الدورية بنسبة مئوية ثابتة من قيمته
الاسمية ، ومن ثم فان مجرد تقلبات القوة الشرائية للنقود تؤدى إلى تحقيق أرباح
أو خسائر فى قيمة هذه الحقوق التعاقدية .

ومن ناحية أخرى ، تكتسب هذه السندات صفتها غير النقدية من تقلبات قيمتها
السوقية ، فهذه القيمة قد ترتفع أو تنخفض عن القيمة الاسمية للسند نتيجة لاسباب

ترجع إلى ظروف التعامل فى سوق الاوراق المالية ، وهى ظروف مستقلة عن تغير المستوى العام للاسعار •

ثانيا : حساب أرباح أو خسائر العناصر النقدية باستخدام نفس الاسلوب المتبع لاعداد قائمة مصادر الاموال واستخداماتها ، وفقا للبيانات التى تشملها مجموعتا القوائم المالية لكل من السنة الجارية والسنة السابقة عليها مباشرة ، وتعادل قيمة الارباح أو الخسائر المترتبة على تغير مستويات الاسعار مقدار الفرق بين :

١ ــ صافى الاصول (أو الخصوم) النقدية فى نهاية السنة الجارية مقومة بوحدات تاريخية •

٢ ــ صافى الاصول (أو الخصوم) النقدية فى نهاية السنة الجارية مقومة بالوحدات النقدية المعدلة •

وذلك طبقا لما نبينه فى الجدول الآتى :

وفى هذا الجدول استخدمنا اصطلاح الوحدات التاريخية للدلالة على الوحدات النقدية التى أعدت على أساسها القوائم المالية أو التى أجريت على أساسها كافة المعاملات خلال السنة المالية الجارية والسنة المالية السابقة عليها •

ومن هذا الجدول يتضح أن تعديل الوحدات النقدية التاريخية لا يقتصر على عناصر المركز المالى وإنما يشمل أيضا تعديل قيمة المعاملات التى أدت إلى التأثير فى صافى أرصدة الاصول والخصوم النقدية خلال السنة الجارية •

وتظهر قيمة هذه الارباح والخسائر بندا مستقلا فى قائمة المركز المالى المعدلة تمييزا لها عن الارباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات التشغيل أو النشاط العادى للمشروع •

	وحدات القياس النقدى وحدات تاريخية	وحدات معدلة(١)
جملة الاصول النقدية فى اول السنة الجارية	ا	اَ
جملة الخصوم النقدية فى اول السنة الجارية	ب	بَ
صافى الاصول (او الخصوم) النقدية فى اول السنة الجارية	— (أ ـ ب)	— (اَ ـ بَ)
معاملات جارية تؤدى الى زيادة ارصدة الاصول النقدية	س	سَ
معاملات جارية تؤدى الى زيادة ارصدة الخصوم النقدية	ص	صَ
صافى الزيادة المترتبة على المعاملات الجارية	— (س ـ ص)	— (سَ ـ صَ)
صافى الاصول (او الخصوم) النقدية فى نهاية السنة الجارية بوحدات تاريخية	[(أ ـ ب) — (س ـ ص)] = ن	
صافى الاصول (او الخصوم) النقدية فى نهاية السنة الجارية بوحدات نقدية معدلة	[(اَ ـ بَ) — (سَ ـ صَ)] = نَ	

الارباح (او الخسائر) المترتبة على تغير مستويات الاسعار = ن ± نَ

ثالثا : تحويل قيمة كل من عناصر قائمة الدخل (المبيعات ، تكلفة المبيعات ، مصروفات البيع والتوزيع والمصروفات الادارية) إلى ما يناظرها بالوحدات النقدية المعدلة ، وبذلك يمكن حساب الارباح (أو الخسائر) الناتجة عن عمليات التشغيل أو النشاط العادى للمشروع على أساس هذه الوحدات نفسها •

وباضافة (أو إستبعاد) الارباح (أو الخسائر) المترتبة على تغير مستويات الاسعار يمكن حساب الارباح الخاضعة للضرائب مقومة بنفس الوحدات المعدلة •

وبتحويل القيمة الجارية لكل من المعاملات المتعلقة بالضرائب وتوزيعات الارباح يمكن الوصول إلى رصيد الارباح المحتجزة Retained earnings فى نهاية السنة الجارية مقوما بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ الميزانية •

ولهذا الرصيد أهمية كبيرة باعتباره أساسا للتحقق من صحة النتيجة التى يتم التوصل إليها نتيجة تعديل عناصر المركز المالى كما يتبين مما يلى .

رابعا : تحويل عناصر المركز المالى إلى ما يناظرها بالوحدات النقدية المعدلة وفقا للاسس الآتيـــة :

١ ــ العناصر النقدية : يفترض أن قيمة العناصر قد حسبت بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية السائدة فى تاريخ الميزانية ، ومن ثم فانها لا تحتاج إلى تعديل .

٢ ــ العناصر غير النقدية : تحسب قيمة كل منها على أساس الوحـــدات النقدية المعدلة وفيما يتعلق بالاصول الثابتة يتطلب الامر تحليل تكلفتها التاريخية تبعا للسنوات التى تم خلالها اقتناء هذه الاصول أو انشاؤها وذلك لتحديد قيمة الانفاق الرأســمالى بالوحـــدات النقدية السائدة فى كل من هذه السنوات .

كما يتطلب الامر تحليل مخصصات الاهلاك المتجمعة لكل مـــن هذه الاصول على نفس الاساس .

وينطبق ذلك أيضا على رصيد أسهم رأس المال فى تاريخ الميزانية .

٣ ــ يمثل المتمم الحسابى لارصدة الاصول والخصوم (بعد تعديل أرصدة العناصر غير النقدية على النحو المتقدم) رصيد حساب الارباح المحتجزة مقوما بوحدات نقدية معدلة .

وتعتبر مطابقة الرصيد المحسوب على هذا الاســاس للرصـــيد المحسوب نتيجة لتعديل قائمة الدخل دليلا على صـــحة عمليات التعديل التى أجريت لكافة النتائج المالية .

خامسا : استخدام معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمـــالى كأساس لتحويل القيمة الجارية لكافة النتائج والارصدة التى سبقت الاشارة إليها

إلى ما يعادلها بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ إعداد هذه القوائم •

ويمكن تعريف « معامل التصحيح الضمنى » بأنه رقم قياسى مشتق من العلاقة التى تربط بين قيمة الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الجارية وقيمة هذا الناتج على أساس الاسعار الثابتة [٢٠] •

ويحسب هذا المعامل على النحو الآتى :

١ ــ تحليل الناتج القومى الاجمالى للسنة الجارية إلى مكوناته الآتية :

(أ) الانفاق الاستهلاكى للقطاع العائلى •

(ب) إجمالى الاستثمارات المحلية •

(ج) صافى قيمة الصادرات (الصادرات ــ الواردات) •

(د) مشتريات القطاع الحكومى من السلع والخدمات •

٢ ــ استخدام الارقام القياسية المتعددة لتحويل قيمة كل من هذه المكونات الى ما يناظرها بأسعار سنة الاساس (الاسعار الثابتة) ، وهى تشمل : الرقم القياسى لنفقة المعيشة ، الرقم القياسى لاسعار الجملة ، الرقم القياسى المركب لتكاليف الانشاءات والتشييدات ، والارقام القياسية لاسعار السلع التى تدخل فى تركيب كل منها ، كما تشمل الارقام القياسية التى تعدها الهيئات الحكومية المختلفة وما إليها من المعلومات الاحصائية المتاحة لهذا الغرض •

٣ ــ يمثل معامل التصحيح قيمة الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الجارية منسوبا إلى قيمة الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الثابتة × ١٠٠

ويبين الجدول الآتى كيفية حساب معامل التصحيح باستخدام الارقام الفعلية لسنة ١٩٦٨ [٢١] •

مكونات الانفاق على الناتج القومى الاجمالى	القيمة بأسعار السنة الجارية (١٩٦٨)		القيمة بأسعار سنة الاساس (١٩٥٨)
الانفاق الاستهلاكى للقطاع العائلى	٥٣٦ر٦		٤٥٢ر٦
اجمالى الاستثمارات المحلية	١٢٦ر٣		١٠٥ر٧
الصادرات	٥٠ر٦	٤٥ر٦	
(ناقصا) الواردات	٤٨ر١	٤٤ر٧	
	٢ر٥		٩ر
مشتريات القطاع الحكومى من السلع والخدمات	٢٠٠ر٣		١٤٨ر٤
الناتج القومى الاجمالى	٨٦٥ر٧		٧٠٧ر٦

معامل التصحيح الضمنى لسنة ١٩٦٨ = (٨٦٥ر٧ ÷ ٧٠٧ر٦) × ١٠٠

= ١٢٢ر٣

تطور التفكير فى قياس الناتج القومى الحقيقى :

تشمل حسابات الدخل القومى نتائج المعاملات التى تتم فيما بين القطاعات المختلفة مقومة بالاسعار السائدة فى السنة التى تعد عنها هذه الحسابات ، كما يؤدى تركيب الحسابات القومية سنة بعد أخرى إلى تكوين سلاسل زمنية بالاسعار الجارية لكافة الاجماليات التى تشملها هذه الحسابات .

إلا أن التغيرات التى تبرزها هذه السلاسل الزمنية لا تمثل التغيرات الحقيقية للنشاط الاقتصادى ، وإنما تمثل محصلة مجموعتين من العوامل هما :

(أ) التغيرات بالزيادة أو النقص فى كميات السلع والخدمات التى تم إنتاجها وتداولها .

(ب) التقلبات التى تطرأ على أسعار هذه السلع والخدمات .

وبعكس ما كانت عليه الحال فى المحاسبة المالية ، لا نجد أثراً لفرض ثبات

قيمة النقود لذلك شغلت مشكلة قياس الناتج القومى الحقيقى Real Gross National Product بالاسعار الثابتة أذهان المشتغلين بالمحاسبة القومية منذ بدء إعداد هذه الحسابات ولا زالت هذه المشكلة تخضع للدراسات العلمية المتوالية لتحسين الاساليب الفنية المتبعة لاستبعاد أثر التغيرات التى تطرأ على مستوى الاسعار ولقياس كل من الاجماليات الرئيسية ومكوناتهما على أساس موحد .

وترجع أهم المحاولات التى أجريت لحساب قيمة الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الثابتة إلى الفترة التى أعقبت نهاية الحرب العالمية الثانية ، وقد واجهت هذه المحاولات كثيرا من الصعوبات بسبب نقص البيانات المتعلقة بالانتاج والاسعار فى مختلف مجالات النشاط الاقتصادى فقد كانت هذه الدراسات تعتمد أساسا على الاحصاءات العامة وعلى البيانات التى تجمعها الهيئات الحكومية لاغراض إدارية مختلفة .

إلا أن هذه الصعوبات أخذت تتلاشى بعد أن أنشأت كثير من الدول هيئات متخصصة لاعداد الحسابات القومية وجمع البيانات المتعلقة بها ، وقد كان من نتائج ذلك تطوير إحصاءات الانتاج الزراعى وإحصاءات الانتاج الصناعى والاحصاءات التجارية بأنواعها المختلفة بحيث أصبحت تفى باحتياجات هذه الهيئات من البيانات لا سيما فيما يتعلق بالتدفقات السلعية .

كما أن الاهتمام بأنظمة المحاسبة الحكومية قد أدى إلى توافر البيانات الخاصة بمشتريات قطاع الادارة الحكومى من السلع والخدمات سواء فيما يتعلق بالعمليات الجارية أو بالتكوين الرأسمالى .

يضاف إلى ذلك ما تحصل عليه هذه الهيئات من البيانات التى تقوم الاتحادات الصناعية والتجارية بنشرها ، ومن نتائج البحوث الميدانية التى تجريها فى هذا المجال إما بنفسها وإما بواسطة مركز البحوث الاقتصادية والاجتماعية التى أخذت تبدى اهتماما ملحوظا بهذا النوع من الدراسات .

ومن الناحية التاريخية كان الاسلوب الذى يستخدم لحساب قيمة الناتج

القومى الحقيقى يعتمد على الرقم القياسى لنفقة المعيشة أو الرقم القياسى لاسعار الجملة ، استنادا الى فرض أساسى وهو أن كلا من هذين الرقمين يعتبر مقياسا صحيحا لتقلبات القوة الشرائية للنقود .

وفى هذا الصدد نجد تشابها فى التفكير الذى ساد المحاسبة القومية فترة طويلة ولا يزال يسود التفكير المعاصر فى المحاسبة المالية ، إذ أنه على أساس هذا الفرض نفسه استخدم Sweeney رقما قياسيا واحدا ـ كان يصدره مصرف الاحتياطى فى نيويورك ويتفق فى كثير من خصائصه مع الرقم القياسى لاسعار الجملة ـ كما استخدم Ralph Jones الرقم القياسى لنفقة المعيشة ، وكما اقترح Paton استخدام الرقم القياسى لاسعار الجملة ، وكما استقر رأى المعهد الامريكى للمحاسبين على استخدام معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى لتعديل كافة النتائج التى تشملها قائمة الدخل وكافة عناصر المركز المالى .

إلا أنه ثبت من بحوث المحاسبة القومية أن استخدام أى من هذين الرقمين لتعديل كافة الاجماليات الرئيسية ومكوناتها ليس له ما يبرره سوى سهولة التطبيق ، فهو لا يتطلب سوى عمليات محدودة إلا أنه لا يؤدى إلى نتائج دقيقة ، فالرقم القياسى لنفقة المعيشة قد يعتبر أساسا مناسبا لتصحيح قيمة أحد مكونات الناتج القومى الاجمالى وهو « الانفاق الاستهلاكى للقطاع العائلى » ولكنه لا يصلح أساسا لتعديل قيمة باقى مكونات هذا الناتج كالانفاق الحكومى أو التكوين الرأسمالى ، وكذلك الحال بالنسبة للرقم القياسى لاسعار الجملة ، فهو لا يصلح ـ بحكم تركيبه ـ أساسا لتعديل هذه المكونات التى تتباين طبيعتها تباينا كبيرا .

لذلك نجد أن استخدام رقم قياسى واحد لهذا الغرض قد أخذ يقل تدريجيا لكى تحل محله أرقام قياسية نوعية ، فبينما يستخدم الرقم القياسى لنفقة المعيشة لتصحيح القيمة الجارية للانفاق العائلى على السلع الاستهلاكية والخدمات ، فان عدة أرقام قياسية تستخدم لتصحيح قيمة المبانى والتشييدات تبعا لاختلاف أنواعها ، كما يستخدم رقم قياسى لاسعار الآلات والمعدات لتصحيح قيمة الانفاق الاستثمارى على هذه السلع الانتاجية ، كما يستخدم رقم قياسى لاسعار الواردات وهكذا .

ومن ناحية أخرى فان حساب قيمة الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الثابتة

باعتباره من أهم الاجماليات التى تستخرج من الحسابات القومية أصبح يتم باستخدام أسلوبين مختلفين يقوم الاسلوب الاول على النظر إلى هذه القيمة من ناحية الانفاق على الناتج النهائى بينما يقوم الاسلوب الثانى على النظر إلى القيمة نفسها من ناحية الانتاج •

وتعتمد طريق الانفاق The Expenditure Method على تحويل كل من المكونات الآتية إلى ما يناظرها بأسعار سنة الاساس ، وتتشابه هذه المكونات إلى حد كبير فى معظم أنظمة المحاسبة القومية فهى تتكون من :

١ ــ الانفاق العائلى على السلع الاستهلاكية والخدمات •

٢ ــ الانفاق الحكومى على العمليات الجارية •

٣ ــ الانفاق الاستثمارى المحلى •

٤ ــ صافى الاستثمار فى العالم الخارجى •

أما طريقة الناتج الصافى Net Output Method فانها تعتمد على تحويل قيمة الناتج الصافى لكل من الصناعات التى تساهم فى تكوين الناتج القومى الاجمالى إلى ما يناظرها بالاسعار الثابتة ، ويتطلب ذلك تبويب الصناعات القائمة تبعا لطبيعة النشاط الاقتصادى ، ثم حساب قيمة الناتج الاجمالى Gross Output لكل صناعة بأسعار سنة الاساس وباستبعاد قيمة مستلزمات الانتاج Inputs لهذه الصناعة مقومة بنفس الاسعار يمكن حساب قيمة الناتج الصافى Net Output ويطلق على هذا الاسلوب اصطلاح « التصحيح المزدوج » Double Deflation ومن الواضح أن مجموع النواتج الصافية لكافة الصناعات يعادل قيمة الناتج القومى الاجمالى •

وفى كلتا الطريقتين تستخدم مجموعة كبيرة من الارقام القياسية النوعية بحيث يلائم كل منها ــ من حيث أنواع السلع التى تدخل فى تركيبه والاوزان الترجيحية لكل سلعة إلى غير ذلك من الخصائص الاساسية لكل من هذه الارقام ــ طبيعة التيار المطلوب تحويل قيمته الجارية إلى ما يناظرها بأسعار سنة الاساس •

ويتشابه الاسلوب الذى يتبع لمطابقة النتائج المعدلة فى كل من المحاسبة المالية والمحاسبة القومية إلى حد كبير ، فقد سبقت الاشارة إلى أن مطابقة رصيد الارباح المحتجزة المحسوب على أساس تعديل عناصر قائمة الدخل للرصيد المحسوب على أساس تعديل عناصر المركز المالى تعتبر دليلا على صحة العمليات التى أجريت لتعديل كافة البيانات التى تشملها القوائم المالية .

كما أنه من المفروض أن تتعادل قيمة الناتج القومى الحقيقى المحسوب بكل من طريقتى الانفاق والناتج الصافى ، إلا أنه قد توجد فروق طفيفة بين كلتا القيمتين كما يتضح من المقارنة الآتية لقيمة الناتج القومى الحقيقى فى الولايات المتحدة فى الفترة من ١٩٦٥ إلى ١٩٦٨ :

الناتج القومى الاجمالى الحقيقى (١٩٥٨ = ١٠٠)	١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
القيمة على أساس طريقة الانفاق (بليون دولار)	٦١٧ر٨	٦٥٨	٦٧٤ر٧	٧٠٧ر٧
القيمة على أساس طريقة الناتج الصافى (بليون دولار)	٦٢٠ر٧	٦٥٨ر٦	٦٧٤ر٨	٧١٠ر٤
الفرق (بمليون دولار)	-٢ر٩	-٠ر٦	-٠ر١	-٢ر٧
النسبة المئوية	-٠ر٤٧٪	-٠ر٠٩٪	-٠ر١٤٪	-٠ر٣٨٪

ومن أهم الاسباب التى تؤدى إلى هذه الفروق تغير النسبة بين قيمة الناتج الصافى والناتج الاجمالى لبعض الصناعات ، إلا أن ضآلة الفروق ــ سواء من حيث قيمتها المطلقة أو نسبتها المئوية يعتبر دليلا واضحا على دقة النتائج التى يمكن التوصل إليها باستخدام كلتا الطريقتين ويرجع ذلك إلى عدة عوامل أهمها الجهود المستمرة لتوحيد المبادىء المستخدمة فى إعداد الحسابات القومية ، وتحديد مفاهيم الاجماليات التى تستخرج منها تحديدا واضحا والدراسات العلمية المتوالية لتحسين الاساليب الاحصائية والرياضية المستخدمة فى هذا المجال .

الخلاصة والنتائج :

أولا : فى المحاسبة على مستوى المشروع أصبح التمييز واضحا بين نوعين من القوائم المالية :

(أ) القوائم المالية التقليدية ، ويطلق عليها إصطلاح Conventional, Historical-dollar Statements

(ب) القوائم المالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار ، ويطلق عليها إصطلاح General Price-level Statements

ويعد النوع الاول باستخدام الوحدات النقدية التى أجريت على أساسها المعاملات الفعلية لاقتناء الاصول وتأدية العمليات المتعلقة بالنشاط الجارى للمشروع وهى ــ بحكم تقلبات القوة الشرائية للنقود ــ وحدات متباينة فى قيمتها .

بينما يعد النوع الثانى باستخدام وحدات نقدية تمثل القوة الشرائية السائدة فى تاريخ إعداد هذه القوائم ، وهى تعتبر ــ وفقا للمقاييس الاحصائية المتاحة ــ وحدات متجانسة فى قيمتها .

والخاصية المميزة للنوع الاول من القوائم أنها تستند إلى الفروض والمبادىء التى استقر عليها الفكر المحاسبى حتى أواخر الستينات .

بينما يمثل إعداد المجموعة الثانية نقطة التحول فى التفكير المحاسبى نحو قياس النتائج المالية على أساس الاسعار الثابتة .

وبذلك تقترب مفاهيم القياس المحاسبى على مستوى المشروع من نظائرها على المستوى القومى حيث يمكن التمييز بين مجموعتين :

(أ) مجموعة من الحسابات القومية تعكس نتائج النشاط الاقتصادى للمجتمع ، ولكل من القطاعات التى يتكون منها الاقتصاد القومى ، مقيسة بالاسعار الجارية فى السنة التى تعهد عنها هذه الحسابات .

(ب) مجموعة من الجداول التحليلية تشمل السلاسل الزمنية لاهم الاجماليات الاساسية المستخرجة من هذه الحسابات ــ مقيسة بالاسعار الثابتة .

ثانيا : لا نجد فى المحاسبة على المستوى القومى أثرا لفرض ثابت قيمة النقود ، وإنما نجد أن مفهوم القياس على أساس الاسعار الثابتة قد استقر منذ

البداية باعتباره أحد المفاهيم الاساسية فى المحاسبة القومية ، وإن كانت الاساليب الفنية المستخدمة لهذا الغرض لا تزال موضع الدراسة والتطوير .

ثالثا : تعتبر الارقام القياسية من أهم الادوات العملية المستخدمة فى هذا المجال ويتبين من البحث أنه بينما تحولت المحاسبة القومية عن إستخدام الرقم القياسى الواحد إلى إستخدام مجموعة من الارقام القياسية يلائم كل منها طبيعة التيارات أو الاجماليات التى يراد تحويل قيمتها الجارية إلى ما يناظرها بالاسعار الثابتة ، فاننا لا نجد تحولا مناظرا فى المحاسبة المالية ، ومن ذلك ما استقر عليه رأى المعهد الامريكى للمحاسبين من إستخدام معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى GNP Implicit Deflator كأساس لتعديل كافة نتائج المعاملات وعناصر المركز المالى التى تشملها القوائم المحاسبية لكافة المشروعات .

وبينما نجد أن دراسة وتطوير الاساليب الفنية المستخدمة لتركيب هذه الارقام لا زالت تحظى بقسط وافر من عناية الهيئات المسئولة عن إعداد الحسابات القومية والاجهزة الاحصائية والهيئات العلمية المتخصصة ، إلا أننا لا نجد دراسات مناظرة فى المحاسبة المالية .

ويتطلب الامر إجراء بحوث علمية تستهدف دراسة خصائص الارقام القياسية العامة المستخدمة فى المحاسبة القومية ، وإبراز حدود إستخداماتها ، وتحديد مدى صلاحيتها للتطبيق فى المحاسبة المالية ، كما تستهدف إستنباط الارقام القياسية أو معاملات التحويل الملائمة لطبيعة المعاملات وعناصر المراكز المالية للوحدات المحاسبية فى كل من مجالات النشاط الاقتصادى .

رابعا : يتبين من دراسة تطور الفكر المحاسبى أن هناك إدراكا واضحا لاثر تغير قيمة النقود على النتائج التى تشملها القوائم المالية .

كما يتبين من هذه الدراسة أن التمسك بهذا الفرض ــ مع ما يستند إليه من مبررات ــ يؤدى إلى نتائج تتناقض مع نوعين من التطورات الاقتصادية :

١ ــ تقلب القوة الشرائية للنقود بمعدلات كبيرة .

٢ ــ توالى التطورات التكنولوجية بما يؤدى إلى التقادم الفنى للأصول الانتاجية بمعدلات متزايدة .

وكلما اتسع نطاق هذه التقلبات أو توالت معدلات التقادم الفنى كلما زادت الاهمية العملية للآثار المترتبة على هذا الفرض .

ومن ناحية أخرى ، فان استبعاد هذا الفرض من مجموعة الفروض التى تستند إليها النظرية العامة للمحاسبة يتطلب إعادة النظر فى هيكل هذه النظرية ذاتها . فالفروض ــ فى كافة العلوم ــ تمثل حجر الزاوية فى بناء النظرية العلمية . ولا يمكن الاستبعاد منها أو الاضافة إليها دون أن تتأثر باقى الفروض أو المفاهيم التى ترتبط بها ، فالكل يشكل مجموعة واحدة متكاملة Coherent body of theory لا تضارب بين عناصرها أو مكوناتها .

ومن الادلة على ذلك أن تحديد الارباح أو الخسائر الناتجة عن تغير مستويات الاسعار يثير عددا من المشاكل النظرية فيما يتعلق بفرض تحقيق الايراد The Realization Concept وما يترتب عليه من اعتبارات تتصل بطبيعة هذه الارباح أو الخسائر ومدى قابليتها للتوزيع أو خضوعها للضرائب ، كما يثير مشكلة نظرية فيما يتعلق بحجية الارقام القياسية أو معاملات التحويل Conversion factors المستخدمة لهذا الغرض ، ومدى مطابقتها لمفهوم الدليل الموضوعى القابل للمراجعة والتحقيق Verifiable objective evidence ــ وهو أحد الفروض الاساسية فى المحاسبة ــ وما يترتب على ذلك من إعتبارات عملية تتصل بتحديد المسئولية المهنية للمراجع من حيث مدى الاعتماد على النتائج التى تشملها القوائم المالية المعدلة .

فالمشكلة تتبلور فى تكوين مجموعة متكاملة من الفروض والمفاهيم والتى تصلح أساسا لتكوين نظرية عامة تستمد منها مجموعة من المبادىء العلمية للتسجيل والقياس المحاسبى تحل محل مجموعة المبادىء القائمة على فرض ثبات قيمة النقود وما يرتبط به من فروض ومفاهيم .

REFERENCES

(1) The Journal of Accountancy, Sept., 1969, pp. 62-68.

(2) Ibid., p. 63.

(3) Mueller, G., "Accounting Practices in the Argentine", International Business Series - Studies in Accounting, No. 3, 1964, reviewed in The Accounting Review, Jan., 1964, p. 221.

(4) Charles L. Klapp, "National Variations in Accounting Principles", International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 3, No. 1, Fall 1969, p. 35.

(5) Holzer, P. and Schonfeld, H., "The French Approach to the Post-war Price Problem, "The Accounting Review, April 1963, pp. 382-388.

(6) Holzer, P. and Schonfeld, H., "The German Solution of the Post-war Price Problem", Loc. cit., pp. 377-381.

(7) Kleerekoper, I., "Some Aspects of Accounting and Auditing in the Netherlands", The Accountants' Magazine, October 1959, pp. 736-750, cited by Mueller, op. cit., p. 55.

(8) National Income and Expenditure - 1968 - , London, General Statistical Office, H. M. Stationery Office, 1968, Table 16.

(9) Survey of Current Business, U.S. Department of Commerce, Office of Business Economics, cited by APB, statement No. 3, 1969, p. 9043.

(10) Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Accounting in Relation to Changes in the Purchasing Power of Money", issued 30th May, 1952.

(11) Rice, L.W., Control Problems in Fight Against Inflation, Management Accounting, Jan. 1972, p. 9.

(12) "Coventry Study Group Report, Issues of Accounting for Inflation,"Management Accounting, Sept. 1972, pp. 259-266 ; Oct. 1972, pp. 306-319.

(13) Sweeney, H. W., Stabilized Accounting, New York, Harper & Bros., 1936.

(14) Paton, W. A., Advanced Accounting, N. Y. The Macmillan Co., 1941, pp. 731-748.

(15) American Accounting Association, Price Level Changes and Financial Statements, 1951.

(16) American Accounting Association, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision.

(17) Center for International Education and Research in Accounting, A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles, 1964.

(18) American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966.

(19) Accounting Principles Board, AICPA, Original Pronouncements, published for the American Institute of Certified Public Accountants, by Commerce Clearing House, Chicago, Illinois, 1971, pp. 9017-9055.

(20) Ross, M. H., Income : Analysis and Policy, N. Y., McGraw-Hill, 1964, p. 37.

(21) Survey of Current Business, July 1969, Table 1, 2.

(22) Studenski, P., The Income of Nations, N. Y., New York University Press, 1961, Part 2, p. 57.

(23) Sweeney, **op. cit., (13).**

(24) Jones, R., Price Level Changes and Financial Statements - Case Studies of Four Companies, American Accounting Association, 1955.

25) Paton, op. cit., **(14).**

26) Edey, H., Peacock, A. ; and Cooper, R., National Income and Social Accounting, London : Hutchinson University Library, 1969, p. 94
see also : Studenski, op. cit., p. 58.

(27) **Ibid., pp. 95-105.**

(28) **Survey of Current Business, July 1969.**

(29) Kendrick, J., Productivity Trends in the U.S., Output, Input, and Productivity Measurement, Studies in Income and Wealth, National Bureau of Economic Research, 1961.