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

الدكتور حسين عامر شرف (*)

مقـــدمة :

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

— متابعة نتائج النشاط الاقتصادى ومقارنة اجمالياته الرئيسية على أساس موحد ، فالمقارنة تعتمد فى جوهرها على توحيد أسس قيـاس المتغـيرات 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 التغـيرات التى تطـرأ على الأهميـة النسبية لكل منها .

(*) الأستاذ المساعد بجامعة القاهرة ــ حاليا بكلية الاقتصاد والتجارة ــ الجامعـة الليبية .

— التعرف على التغيرات التى تطرأ على أنماط الانفاق ، وتحليل هذه التغيرات وفقاً لاتجاهاتها ومعدلاتها ـ فى ضوء التطورات الاقتصادية والاجتماعية •

— تحديد أثر التغير فى كل من أوجه النشاط الاقتصادى على كل من القطاعات التى يتكون منها الاقتصاد القومى ، وعلى كل من العناصر الرئيسية التى يتكون منها الدخل القومى •

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

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

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

وترتيباً على ذلك فان المنهج الذى نسلكه فى هذا البحث يتحدد على النحو الآتى :

(أولا) تحليل الخصائص الأساسية للأسلوب العلمى المتبع فى 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 .

وبالاضافة 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 الكمى 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 ـ أو معاملات التصحيح ـ الملائمة لاستبعاد أثر تغير مستويات الأسعار ، بحيث يمكن حساب قيمة الناتج الصافى لكل صناعة ، وبالتالى 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 هى ١٩٧٠ وسنة المقارنة هى ١٩٧١ ، وأن المعلومات المتعلقة بالكميات والأسعار فى عامى ١٩٧٠ ، ١٩٧١ كانت كالآتى :—

	١٩٧٠	١٩٧١
كمية الانتاج	$ك_{١}$	$ك_{٢}$
سعر الوحدة من المنتج	$ع_{١}$	$ع_{٢}$
كمية مستلزمات الانتاج	$م_{١}$	$م_{٢}$
سعر الوحدة من المستلزمات	$ت_{١}$	$ت_{٢}$

فان قيمة الناتج الصافى لهذه الصناعة فى سنة الأساس $(ن_{١}) = ك_{١} ع_{١} - م_{١} ت_{١}$ كما أن قيمة الناتج الصافى للصناعة نفسها فى سنة المقارنة $(ن_{٢}) = ك_{٢} ع_{٢} - م_{٢} ت_{٢}$

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

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

$$\frac{ك_{٢}\ ع_{١}\ —\ ١٤\ ت_{٢}}{ك_{١}\ ع_{١}\ —\ ١٤\ ت_{١}} \times ١٠٠$$

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

$$\frac{مجـ\ ك_{٢}\ ع_{١}\ —\ مجـ\ ١٤\ ت_{٢}}{مجـ\ ك_{١}\ ع_{١}\ —\ مجـ\ ١٤\ ت_{١}} \times ١٠٠$$

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 اليها 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 الاساليب التكنولوجية :

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

(ب) تغير أنماط الاستهلاك :

من النتائج التى تترتب على تطور الأساليب التكنولوجية تغير خصائص السلع المنتجة ونوعياتها وتكاليف انتاجها ، مما يؤثر بدوره على أنماط الاستهلاك ويؤدى 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 وبالتالى فان عدد الوحدات التى يتم انشاؤها فى سنة معينة لا يعتبر مقياساً صحيحاً لكمية الانتاج فى تلك السنة ، وبالتالى فان التغير فى عدد الوحدات من سنة الى أخرى لا يمثل التغير الحقيقى فى انتاج هذه الصناعة نظراً للاختلافات الكبيرة فى مواصفات كل منها.

(د) تغير طرازات السلع المعمرة :

تتميز بعض السلع المعمرة ــ ومن أهمها السيارات ــ 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 اليها ، ومن الطبيعى أن يترتب على ذلك تغيرات مناظرة فى أسعارها ، حتى بفرض ثبات القوة الشرائية للنقود ــ وبالتالى تتبلور المشكلة فى ايجاد مقياس للكمية يعطى وزنا لكل من هذه التغيرات [٤] .

وفيما يتعلق بتحديد الصناعات التى تساهم فى تكوين الناتج القومى ، يعتبر المفهوم الذى حدده نظام الحسابات القومية الذى أصدرته هيئة الأمم المتحدة سنة ١٩٦٨ من أكثر المفاهيم شمولا فى هذا المجال ، فهو يشمل : (١) كافة منشآت الأعمال التى تنتج سلعاً أو خدمات لبيعها بأسعار يراعى فى تحديدها تغطية تكاليف الانتاج ، (٢) الوحدات والمشروعات الحكومية التى تنتج سلعاً أو خدمات مشابهة لما تنتجه منشآت الأعمال لبيعها بأسعار لا تغطى تكاليف انتاجها ، (٤) أنشطة الاكتفاء الذاتى بما تشمله من الانتاج الزراعى بقصد الاستهلاك الذاتى والوحدات السكنية التى يشغلها أصحابها ، (٥) المنشآت التى تؤدى وظائف الوسطاء الماليين ، (٦) الهيئات العامة أو الخاصة التى تؤدى خدمات المنشآت والأعمال دون أن تهدف الى الربح * .

ويبين الجدول الآتى تبويب الصناعات وفقاً للأسس المتبعة لحساب الناتج القومى الحقيقى فى كل من بريطانيا والولايات المتحدة مقارنة بالتبويب الوارد بنظام الحسابات القومية المشار اليه ، وقد التزمنا بنفس الترتيب الذى ورد به فى الجداول الأصلية .

بريطانيا (٦)	الولايات المتحدة (٧)	نظام الحسابات القومية لسنة ١٩٦٨(٨)
الزراعة والغابات ومصايد الاسماك	الزراعة والغابات ومصايد الاسماك	الزراعة والغابات ومصايد الاسماك
	ـ الزراعة (على حده)	
المناجم والمحاجر	التعدين	المناجم والمحاجر
الصناعات التحويلية :	التشييد	الصناعات التحويلية
الاغذية والمشروبات والتبغ	الصناعات التحويلية	الاغذية والمشروبات والتبغ
الصناعات الكيماوية وملحقاتها	ـ صناعات السلع الاستهلاكية	الغزل والنسيج والملابس والجلود
الصناعات المعدنية	ـ صناعات السلع المعمرة	صناعة المنتجات الخشبية
الصناعات الهندسية وملحقاتها	النقل	صناعة الورق ، الطباعة ، النشر
الغزل والنسيج والجلود والملابس	ـ بالسكك الحديدية	الصناعات الكيماوية ، البترولية
صناعات تحويلية أخرى	ـ بالسيارات	المطاط
	المواصلات	صناعات قائمة على خامات غير
التشييد	ـ البريد والبرق	معدنية أخرى
الغاز والكهرباء والمياه	ـ الكهرباء والغاز	الصناعات المعدنية الاساسية
النقل والمواصلات	تجارة الجملة والتجزئة	صناعة المنتجات المعدنية والآلات
التجارة والتوزيع	ـ تجارة الجملة	صناعات تحويلية أخرى
التأمين ، الخدمات المصرفية والمالية	ـ تجارة التجزئة	الكهرباء والغاز والمياه
الاسكان	التمويل ، التأمين ، والخدمات	التشييد
الخدمات المهنية والعلمية	العقارية	تجارة الجملة والتجزئة وخدمات الفنادق
الادارة العامة والدفاع	ـ التمويل والتأمين (على حدة)	النقل والتخزين والمواصلات
	الخدمات	التمويل ، التأمين
	ـ خدمات للقطاع العائلى	الخدمات العقارية
	الخدمات العامة والمشروعات الحكومية	خدمات منشآت الاعمال
	ـ قطاع الادارة الحكومى (على حدة)	الخدمات الاجتماعية والشخصية

جـــدول رقـــم ١

ويتبين من هذا الجدول مدى التشابه بين أسس التبويب المستخدمة لهـذا الغرض ، وان كان التبويب الذى تضمنه نظام الحسابات القومية لسـنة ١٩٦٨ ـ يعتبر أكثرها شمولا ، 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 فى كل من سنوات الحساب كثيراً ما يثار السؤال بشأن اختلاف الأسعار المعلنة [١٠] Quoted Prices عن الأسعار الفعلية التى يتم التعامل على أساسها — لا سيما فى فترات الكساد والركود الموسمى — ويتمثل الفرق بين هذين السعرين فى قيمة الخصم بأنواعه المختلفة ومصروفات النقل وتكلفة خدمات الصيانة التى قد يتحملها المنتج خلال فترة الضمان After-sale Services ويترتب على ذلك وجود سعرين مختلفين للسلعة الواحدة فى المنطقة الجغرافية الواحدة ، الا أن تحديد مفهوم موحد « للسعر » تجمع على أساسه البيانات المتعلقة بتركيب الأرقام القياسية والتزام هذا المفهوم فى باقى السنوات يؤدى الى تلاشى الآثار التى قد تترتب على وجود مثل هذين السعرين فى كل من سنة الأساس وسنوات المقارنة .

ويتبين من البحث أن المبادىء التى تتبع لحساب قيمة الانتاج الاجمالى وقيمة مستلزمات الانتاج لكل صناعة تعتمد على أسس مستمدة من المحاسبة المالية ومن المحاسبة القومية ومن الخصائص التى 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 فى المخزون من المنتجات الزراعية .

(جـ) + قيمة الاستهلاك الذاتى فى المنتجات الزراعية محسوباً على أساس الأسعار التى يستطيع المنتج الحصول عليها من بيع هذه المنتجات — Producers' Value — وهو المبدأ المتبع فى المحاسبة القومية لتقويم هذا الجزء من المحاصيل الزراعية .

(د) + اجمالى القيمة الايجارية المحسوبة للمساكن الزراعية ، اذ أنه تطبيقاً لمفهوم الانتاج فى المحاسبة القومية لا تقتصر هذه المساكن على خدمات الاسكان وانما تساهم بنفس القدر فى 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 ــ 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 المبانى أو المنشآت تعتبر وحدة انتاجية مفرزة تنفرد بمواصفات معينة تميزها عن غيرها .

ويترتب على هذه الخاصية نتيجتان :

(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 تمثيلا حقيقياً للانتاج فى هذا القطاع وتقدير قيمتها بالأسلوب المتبع لتسعير العينات التى تمثل المنتجات النمطية .

وفى ضوء هذه الخصائص يستخدم الرقم القياسى المركب لتكاليف التشييد Composite Construction Cost Index، ويتميز بأنه يتركب من عدة أرقام جزئية يمثل كل منها تكاليف التشييد لنوع قائم بذاته من أنواع المبانى أو المنشآت ــ بعد ترجيح هذه الأرقام بأوزان معينة تبعاً لأهميتها النسبية ــ [١٣] ومن أهمها :

- الارقام القياسية لتكاليف تشييد المبانى السكنية (مبوبة حسب المدن والمواد الأساسية المستخدمة فى البناء) .
- الرقم القياسى لتكاليف المبانى الزراعية (الريفية) .
- الأرقام القياسية لتكاليف التشييدات الصناعية والتجارية .
- الأرقام القياسية لتكاليف تشييد المرافق العامة والطرق .

وتتميز هذه الأرقام بأنها تقيس التغيرات النسبية فى التكاليف ، وتعد كل منها على أساس دراسة بنود التكلفة الواردة بالعطاءات التى تتقدم بها الشركات المتخصصة والتكاليف التقديرية التى تتخذ أساساً للتعاقد على تشييد الوحدات النموذجية Standard models ، وهى الوحدات التى يمكن اعتبار مواصفاتها أنماطاً عامة لكل من الأنواع المختلفة للمبانى والانشاءات [١٤] .

ثانيا : طريقة الانفاق :

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

(١) الانفاق الاستهلاكى للقطاع العائلى .

(٢) التكوين الرأسمالى .

(٣) الانفاق الحكومى على العمليات الجارية .

(٤) صافى الصادرات والواردات .

١ ـ الانفاق الاستهلاكى للقطاع العائلى :

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

أ ـ تبويب الانفاق الاستهلاكى فى 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 ـ 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 للانفاق على كل منها [١٥] .

وبالاضافة الى ذلك فان احصاءات الدخل والانفاق القومى فى كثير من الدول تشتمل على تجميع الانفاق الاستهلاكى 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 Semi-durable goods [١٦] وبذلك يمكن التمييز بين أربعة أنواع منها على أساس فترة الاستخدام والقيمة على النحو المبين فيما يلى :

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

٢ ـ 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 ـ التكوين الرأسمالى :

ينقسم التكوين الرأسمالى الى عنصرين رئيسيين :

١ — الاستثمارات فى أصول ثابتة ـ سواء لاستبدال الأصول القائمة أو اضافة أصول جديدة اليها •

٢ — الاضافات الى المخزون السلعى بأنواعه المختلفة •

ومن حيث المبدأ لا يختلف الأسلوب المتبع فى حساب قيمة الانفاق على كل من هذين العنصرين بالأسعار الثابتة عما سبقت الاشارة اليه فيما يتعلق بالاستهلاك النهائى لكل من القطاعين العائلى والحكومى • فهو يعتمد أساساً على تصنيف كل من الأصول الثابتة والمخزون السلعى تصنيفاً ملائماً ثم تركيب الأرقام القياسية اللازمة لتحويل قيمة الانفاق بالأسعار الجارية على كل منها الى ما يعادلها بأسعار سنة الأساس •

وفى هذا المجال أيضاً نجد أسساً مختلفة للتبويب ، ومن أمثلة ذلك أن نظام المحاسبة القومية فى بريطانيا يعتمد على الأسس الآتية : [١٧]

(أ) تحليل قيمة الاستثمارات فى الأصول الثابتة ـ تبعاً لطبيعة هذه الأصول ـ فى خمس مجموعات هى :

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

— المبانى والمنشآت الأخرى .

— صافى مشتريات ومبيعات الأراضى والمبانى 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 الاشارة اليها بالجدول رقم (١) .

(جـ) تحليل قيمة التغير فى المخزون السلعى 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 السلعى 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 الملحقة 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 فى الولايات المتحدة فانه يعتمد على تبويب الاستثمارات فى الأصول الثابتة فى مجموعتين رئيسيتين على النحو الآتى :

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

١ ــ مبان سكنية زراعية أو ريفية Farm
٢ ــ مبان سكنية حضرية Non-farm

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

٣ ــ تشييدات غير سكنية .
٤ ــ آلات ومعدات انتاجية .

كما انه يتم تحليل قيمة التغير فى المخزون السلعى الى نوعين :

٥ ــ سلع زراعية .
٦ ــ سلع غير زراعية .

وبالاضافة الى الأرقام القياسية التى تستخدم لتحويل قيمة الانفاق بالأسعار الجارية على كل من هذه الاستثمارات الى ما يعادلها بالأسعار الثابتة فان وزارة التجارة الأمريكية تعد رقماً قياسياً مركباً لتكاليف التشييد يعتبر رقما تجميعيا للارقام القياسية لتكاليف المبانى والتشييدات المختلفة بعد ترجيحها تبعا للاهمية النسبية لكل منها ، وفقاً لما سبقت الاشارة اليه فيما تقدم .

وفضلا عن ذلك فان الاحصاءات الملحقة بنتائج الحسابات القومية تشتمل أيضاً على معاملات تصحيح نوعية Impilicit Price Deflators لكل من التيارات التحليلية الستة الواردة بالفقرة السابقة ولكل من اجمالى « الاستثمارات فى الأصول السكنية » واجمالى « الاستثمارات فى الأصول غير السكنية » بينما يتعذر حساب

معامل التصحيح ضمنى للتغير فى المخزون السلعى 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 الكمى 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 مبادىء 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 الانفاق 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 الآتيين :

(أ) تحليل الانفاق 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 ـ تبعاً لمجموعات السلع والخدمات مبوبة

حسب الأنواع التى سبقت الاشارة اليها فى ثلاث مجموعات : السلع المعمرة ، السلع غير المعمرة ، الخدمات ، ولكل منها معامل تصحيح نوعى مستقل [٢١] .

٣ ـ صافى قيمة الصادرات والواردات :

تعتبر البيانات المستمدة من ميزان المدفوعات ومن حساب المعاملات مع العالم الخارجى المصدر الأساسى لحساب صافى 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 .

(جـ) صافى عوائد حقوق التملك المستحقة فى العالم الخارجى ، وهى تتكون من الايجارات والفوائد والأرباح ، ويستخدم الرقم القياسى لأسعار واردات السلع والخدمات لتحويل قيمة هذا التيار بالأسعار الجارية الى ما يعادله بأسعار سنة الأساس .

ويبدو أن الفرض الذى يبنى عليه استخدام هذا الرقم هو أن صافى قيمة هذه الدخول توجه الى شراء الواردات فى نفس السنة التى تستحق خلالها ، الا أننا نرى أن هذا الفرض قد لا ينطبق على الواقع فى 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 هى سنة الأساس .

وبالاضافة الى ذلك ، فان الاحصاءات الملحقة بنتائج هذه الحسابات تشتمل على معاملات تصحيح نوعية Implicit Price Deflators [٢٢] لكل من الصادرات

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

اذا 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) -- الصادرات : + ١٪

(ب) — الواردات : + ١٪

(جـ) — الصادرات : + ١٪ ، الواردات : — ١٪

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

	سنة الاساس	(أ)	(ب)	(جـ)
الصادرات	١٠٠	١٠١	١٠٠	١٠١
الواردات	٩٥	٩٥	٩٦	٩٤
صافى قيمة الصادرات	٥	٦	٤	٧
معامل التصحيح (الضمنى) النوعى	١٠٠	١٢٠	٨٠	١٤٠

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

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

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

جـــدول رقـم ٢

الصـــناعات	القيمة على أساس أسعار ١٩٥٨ (بليون دولار)			
	١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
الزراعة والغابات ومصايد الاسماك	٢٥	٢٣ر٧	٢٥	٢٤ر٦
التعـــدين	١٤ر٨	١٥ر٨	١٦	١٦ر٣
التشـــييد	٢٣ر٥	٢٤ر٧	٢٣ر١	٢٣ر٨
الصناعات التحويلية	١٩٠ر٥	٢٠٥ر٧	٢٠٥ر٦	٢٢٠ر٦
النقـــل	٢٨ر٦	٣١ر٢	٣١ر٥	٣٢ر٥
المواصـــلات	١٤ر٥	١٥ر٨	١٧ر١	١٨ر٥
الكهرباء والغاز والمرافق الاخرى	١٦ر١	١٧	١٧ر٩	١٩ر٤
تجارة الجملة والتجزئة	١٠٤ر٨	١١١ر٦	١١٣ر٩	١١٩ر٩
التمويل والتأمين	٨٣ر١	٨٦ر٨	٩١ر٣	٩٥ر٨
خدمات الهيئات التـى لا تهـدف الى الربح	٥٧ر٧	٦٠ر٦	٦٣ر٦	٦٥ر٩
الخدمات الحكومية	٥٨	٦١ر٨	٦٥ر٥	٦٨ر٦
خدمات أخرى	٤ر١	٣ر٩	٤ر٣	٤ر٥
الناتج القومى الاجمالى بالاسـعار الثـابتة	٦٢٠ر٧	٦٥٨ر٦	٦٧٤ر٦	٧١٠ر٤

جدول رقم ٣

مكونات الانفاق على الناتج القومى	القيمة بأسعار ١٩٥٨ (بليون دولار)			
	١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
(١) الانفاق الاستهلاكى :				
السلع المعمرة	٦٦ر٦	٧١ر٧	٧٢ر٨	٨٠ر٧
السلع غير المعمرة	١٧٨ر٦	١٨٧	١٩٠ر٣	١٩٦ر٩
الخدمات	١٥٢ر٦	١٥٩ر٤	١٦٧ر٢	١٧٥
(٢) الاستثمار المحلى الاجمالى :				
تشييدات غير سكنية	٢٢ر٣	٢٤	٢٢ر٦	٢٢ر٧
آلات ومعدات انتاجية	٤٤	٥٠ر١	٥١	٥٣ر٢
مبانى سكنية	٢٣ر٨	٢١ر٣	٢٠ر٣	٢٣ر٣
الاضافة الى المخزون السلعى	٩	١٣ر٩	٦ر٩	٦ر٦
(٣) صافى الاستثمار فى الخارج :				
الصادرات	٣٧ر٤	٤٠ر٢	٤٢ر١	٤٥ر٦
الواردات	٣١ر٢	٣٦ر١	٣٨ر٥	٤٤ر٧
	٦ر٢	٤ر١	٣ر٦	٠ر٩
(٤) مشتريات القطاع الحكومى من السلع والخدمات	١١٤ر٧	١٢٦ر٥	١٤٠	١٤٨ر٤
الاجمالى	٦١٧ر٨	٦٥٨	٦٧٤ر٧	٧٠٧ر٧

جـــدول رقـــم ٤

	١٩٦٧			١٩٦٨		
الناتج القومى الاجمالى	٦٧٤ر٦					٧٠٧ر٦
المبيعـــات		٦٦٧ر٧			٧٠١	
التغير فى المخزون السلعى		٦ر٩			٦ر٦	
			٦٧٤ر٦			٧٠٧ر٦
ســـلع		٣٦٢ر٧			٣٨١ر٣	
خـــدمات		٢٤٩ر١			٢٥٩ر٩	
تشـــييدات		٦٢ر٩			٦٦ر٤	
			٦٧٤ر٦			٧٠٧ر٦
ســـلع معمـــرة		١٥٢			١٦٢ر٨	
ســـلع غير معمرة		٢١٠ر٧			٢١٨ر٦	
			٣٦٢ر٧			٣٨١ر٤
مبيعات السلع المعمرة		١٤٨ر٥			١٥٨	
المخزون من السلع المعمرة		٣ر٥			٤ر٧	
			١٥٢			١٦٢ر٧
مبيعـــات السلع غير المعمرة		٢٠٧ر٣			٢١٦ر٧	
المخزون من السلع غير المعمرة		٣ر٤			١ر٩	
			٢١٠ر٧			٢١٨ر٦

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 المبادىء المحاسبية أو تعديلها) وقد أضيف اليها أربعة ملاحق تقع فى حوالى (٣٨) صفحة تبين كيفية تطبيق هذه الأسس .

ومن الخصائص التى تميزت بها الأسس المشار اليها 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 ــ دون النظر الى قيمة النقود أو قوتها الشرائية ــ 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 اللتين 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 نتناول 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 .
(جـ) تعديل نتائج الأعمال .

وقد أعطينا لكل من العناصر التى يشملها التعديل رقما مسلسلا ــ تفادياً لتكراره ــ 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 .

(أ) تعـديل عناصر قائمة المركز المالى

١ ـ النقـــدية :

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

٢ ـ الاسـتثمارات المـالية :

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 تبعـاً لسنوات اقتنـائها وتحويل قيمة كل دفعة الى ما يناظرها بالوحدات النقدية المعدلة .

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

٣ ـ الحسابات المدينة وأوراق القبض :

أصل نقدى ينطبق عليه نفس الغرض المتعلق برصيد النقدية .

المخـزون السـلعى :

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

٤ ـ فبالنسبة للمواد الاولية :

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

وينطبق ذلك أيضاً على رصيد قطع الغيار ومهمات التشغيل .

٥ ـ وبالنسبة للمنتجات الجاهزة :

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

٦ ـ الاصول الثابتة :

أصول غير نقدية ، ويتطلب تحويل قيمتها ـ أو تكلفتها ـ 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 منسوباً الى نظيره فى سنة الاقتناء أو الانشاء .

(جـ) تحليل قيمة الاضافات التى تحدث خلال السنة الجارية تبعاً للفترات الربع سنوية التى تمت خلالها ، ثم تحويل القيمة ـ أو التكلفة ـ

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 منسوباً الى نظيره فى الفترة الربع سنوية التى حدثت خلالها الاضافة •

فاذا فرض أن القيمة ــ أو التكلفة ــ الفعلية للاضافات التى حدثت خلال هذه الفترات الربع سنوية هى : ق١ ، ق٢ ، ق٣ ، ق٤ وان معاملات التصحيح الضمنية فى هذه الفترات هى : ص١،ص٢،ص٣، و ص٤ على التوالى •

فان قيمة هذه الاضافات بالوحدات النقدية المعدلة تساوى :

مجـ [ق١ (ص٤ ÷ ص١) + ق٢ (ص٤ ÷ ص٢) + ق٣ × (ص٤ ÷ ص٣) + ق٤]

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

٧ ــ 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 منسوباً الى نظيره فى تلك السنة ، ثم ايجاد اجمالى القيم المعدلة على هذا الأساس •

٨ ــ الخصوم المتداولة :

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

وحدات نقدية تمثل القوة الشرائية للنقود فى تاريخ اعداد الميزانية وبالتالى فان هذه الأرصدة لا تحتاج الى تعديل .

٩ ـ القروض الطويلة الاجل :

خصوم نقدية ، ينطبق عليها ما جاء بشأن الخصوم المتداولة .

١٠ـ رأس المال :

عنصر غير نقدى ، تنطبق عليه نفس الأسس التى أشرنا اليها فيما يتعلق بالأصول غير النقدية من حيث تحليل الرصيد تبعاً لسنوات الاكتتاب ، وتحويل القيمة الفعلية فى كل سنة الى ما يعادلها بالوحدات النقدية المعدلة وذلك باستخدام معاملات تحويل محسوبة على أساس التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوباً الى معامل التصحيح لكل من هذه السنوات ثم ايجاد اجمالى القيم المعدلة على هذا الأساس .

١١ـ 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 ، ولكى يمكن تفادى الصعوبات العملية التى يتطلبها ذلك ، فانه يكتفى بتعديل أرصدة باقى الأصول والخصوم بقائمة المركز المالى فى نهاية السنة السابقة مباشرة ، واستنباط رصيد الأرباح المحتجزة باعتباره متمماً حسابياً لجانب الخصوم ويطابق هذا الرصيد على الرصيد الذى يحسب من واقع قائمة الدخل المعدلة .

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

١٢ـ الاصول النقدية فى 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 للنقود 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.

١٣ـ 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 تؤدى الى زيادة الاصول النقدية :

يمكن تبويب هذه المعاملات فى مجموعتين رئيسيتين :

١٤ـ المبيعات النقدية والآجلة :

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

١٥ـ ايرادات متنوعة نقدية وآجلة :

وهذه تختلف عن المبيعات من حيث توقيت تحقيقها ، وبالتالى فان

معامل التحويل المستخدم يتوقف على الفترة الربع سنوية التى يتم خلالها تحقيق كل من هذه الايرادات .

فبالنسبة للايرادات التى تتحقق خلال الفترة الربع سنوية الأولى من السنة الجارية يحسب معامل التحويل على أساس معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوباً الى معامل التصحيح الضمنى للفترة الأولى وهكذا .

معاملات جارية تؤدى الى زيادة الخصوم النقدية :

يمكن تبويب هذه المعاملات فى مجموعتين أيضاً :

١٦ـ المشتريات والمصروفات بانواعها 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 ، وبالتالى فان معامل التحويل يساوى المتوسط الحسابى لمعاملات التصحيح الضمنية للفترات الربع سنوية الجارية .

١٧ـ مشتريات الاستثمارات المالية والاصول الثابتة :

يختلف معامل التحويل المستخدم باختلاف الفترة الربع سنوية التى يتم خلالها اجراء كل من هذه المعاملات ، ويعادل معامل التحويل فى كل حالة معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوباً الى نظيره عن الفترة التى تمت خلالها .

١٨ـ الارباح (أو الخسائر) المترتبة على تغير مستويات الاسعار :

تحسب قيمة هذه الأرباح أو الخسائر على أساس المعادلة الآتية :

صافى الأصول أو (الخصوم) النقدية فى نهاية السنة الجارية بوحدات نقدية معدلة + صافى الأصول (أو الخصوم) النقدية فى نهاية السنة الجارية بوحدات نقدية تاريخية .

(ج) تعـديل نتـائج الاعمـال

١٩ـ المبيعـــات :

الفرض : تحقيق ايراد المبيعات بمعدلات متساوية على مدار السـنة الجـارية •

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

تكلفـة المبيعـات :

٢٠ـ المخزون السلعى من المواد الاولية ، قطع الغيـار ، مهمـات التشـغيل فى أول السـنة الجـارية :

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

معامل التحويل = معامل التصحيح الضمنى للربع الأخير من السـنة الجارية منسوباً الى معامل التصحيح الضمنى للسنة السابقة •

٢١ـ المخزون السلعى من المنتجات الجاهزة فى أول السنة الجارية :

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

معامل التحويل = معامل التصحيح الضـمنى للفترة الربع سـنوية الأخيرة من السنة الجـارية منسـوباً الى نظـيره فى السنة السابقة •

٢٢ـ المشـــتريات :

الفرض : مشتراة بمعدلات متساوية على مدار السنة الجارية •

معامل التحويل = المتوسط الحسابى لمعاملات التصـحيح الضـمنية عن الفترات الربع سنوية الجارية •

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

٢٣- الاهـــلاك :

يتطلب تحويل مخصصات الاهلاك الجارية لكل من الأصول الثابتة الى ما يناظرها بوحدات نقدية معدلة ما يأتى :

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

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

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

٢٤- مصروفات البيع والتوزيع

٢٥- المصـــروفات الادارية

الفرض : انها استحقت 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 ـ وجميعها محسوبة بالوحدات المعدلة .

٢٧ـ الارباح الناتجة عن الاعمال غير العادية :

بفرض أن هذه الأرباح قد نتجت عن بيع أصول ثابتة ، فان 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 بوحدات 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)

٢٨ـ الارباح (أو الخسائر) الناتجة عن تغير مستويات الاسعار :

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

٢٩ـ الارباح الخاضعة للضرائب :

تعادل قيمة هذه الأرباح محسوبة بالوحدات النقدية المعدلة المجموع الجبرى للمقادير الثلاثة الأتية ، 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 •

٣٠ـ الضـــرائب :

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

٣١- الارباح الموزعة :

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

اذا اقتصرت توزيعات الأرباح على دفعة واحدة فى نهاية السنة الجارية فان قيمتها لا تحتاج الى تعديل .

اما اذا تضمنت هذه التوزيعات دفعة أخرى فى منتصف السنة الجارية ، فان قيمة هذه الدفعة بوحدات معدلة تحسب باستخدام معامل تحويل يساوى معامل التصحيح الضمنى للفترة الربع سنوية الأخيرة منسوباً الى نظيره فى الفترة الربع سنوية الثانية .

٣٢- الارباح المحتجزة :

يطابق الرصيد الناتج عن تعديل عناصر قائمة الدخل على نظيره المحسوب نتيجة تعديل قائمة المركز المالى .

القسم الثالث

يتبين مما أوردناه بالقسم الأول من هذا البحث أن تقديرات النـاتج القومى الاجمالى بالأسعار الثابتة تعتبر من أهم البيانات التى يتطلبها تقويم نتائج النشاط الاقتصادى ، كما يتبين أن اعداد هذه التقديرات يعتمد على أسلوب علمى يمتد الى كافة العناصر التى يتكون منها بحيث تتوافر لدى الهيئـات المختصـة بتقويم ذلك النشاط ورسم السياسات المالية والاقتصادية سلاسل زمنيـة لكل من هـذه العناصر ، سواء نظرنا الى الناتج القومى من ناحية الصناعات أو القطاعات الانتاجية التى تسهم فى تكوينه ــ كما يبدو من الجدول رقم (٢) ــ أو من ناحية الانفاق كما يبدو من الجدول رقم (٣) ، وذلك فضلا عن مجموعة من البيـانات المسـتمدة من تحليل قيمة الناتج القومى الحقيقى على أسس أخرى منها المجموعات الرئيسية للمنتجات ومبيعاتها وكمية المخزون من كل منها ــ 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 منهـا ــ من حيث تركيبه وخصائصه ــ 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 والسـلع الوسـيطة والسـلع 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 بالأسـعار الجارية وقيمة الناتج نفسه بالأسعار الثابتة كما يتبين من الجدول الآتى :

البيان	١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الجارية (أ) (بليون دولار)	٦٨٤ر٩	٧٤٩ر٩	٧٩٣ر٥	٨٦٥ر٧
الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الثابتة (ب) (بليون دولار)	٦١٧ر٨	٦٥٨	٦٧٤ر٧	٧٠٧ر٧
معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى $\left(\frac{أ}{ب} \times ١٠٠\right)$	١١٠ر٩	١١٣ر٩	١١٧ر٦	١٢٢ر٣

جدول رقم ٥

ويلاحظ أن هذا الجدول يشتمل على نفس اجماليات الناتج القومى الاجمالى بالأسعار الثابتة كما وردت بكل من الجدولين رقم (٢) و (٣) ، مضافاً اليها قيمة الناتج القومى 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 القومى 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 ـ بالضرورة ـ على المقومات الآتية :

١ ـ تبسيط طريقة التعديل حتى تكون مفهومة للمستثمرين •

٢ ـ حصر التعديل فى أضيق الحدود يمكن اخضاع نتائجه للرقابة •

٣ ـ 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 ـ باستخدام هذه المعامل لتحويل صافى القيمة التاريخية لكافة الأصول الثابتة الى ما يعادلها بوحدات نقدية معدلة ـ كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة باستبدال هذه الأصول أو تجديدها بما يكفل المحافظة على الكفاية الانتاجية لرأس المال المستثمر ؟

التقويم الادارى للنتائج :

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

ويتفرع عن ذلك أن اهتمام ادارة الانتاج فى مشروع صناعى معين يتركز فى المقام الأول فى انجاز عدد من العمليات الصناعية تعتبر هذه الادارة مسئولة عن مستوى أدائها بمعدلات متزايدة من الكفاية الانتاجية وبالتالى فهى تعنى أساساً بمتابعة التغيرات التى تطرأ على أسعار الخامات وأسعار السلع الوسيطة التى تستخدم فى تأدية هذه العمليات كخطوة أساسية لتقويم برامج التشغيل فى الفترات السابقة من حيث مدى كفايتها لتخفيض تكلفة الانتاج فى 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 فى كل مشروع يتركز فى المقام الأول فى 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 ، فهى تعنى أساساً بمتابعة التغيرات التى تطرأ على أسعار هذه المجموعة بعينها من السلع وبأسعار مجموعة السلع البديلة أو المنافسة لها ، كخطوة أساسية لتقويم النتائج التى ترتبت على سياسات التسويق فى كل من الفترات السابقة ولرسم السياسات التى تكفل المحافظة على المركز النسبى للمشروع فى مجال التسويق .

الا اننا اذا وضعنا معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى الاجمالى 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	١١٠ر٩	١١٣ر٩	١١٧ر٦	١٢٢ر٣
(ب) لمجموعة السلع المعمرة	٩٩ر٦	٩٨ر٧	١٠٠ر٣	١٠٣ر٣
(جـ) لمجموعة السلع غير المعمرة	١٠٦ر٩	١١٠ر٧	١١٣	١١٧ر١
(د) لمجموعة الخدمات	١١٥ر١	١١٨ر٣	١٢٢ر١	١٢٧ر٣

جدول رقم ٦

كما أن مسئولية 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 ــ بافتراض أن هذه الأصول متشابهة لكافة المنشآت الصناعية ــ 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 تمثل النتائج التى يشملها :

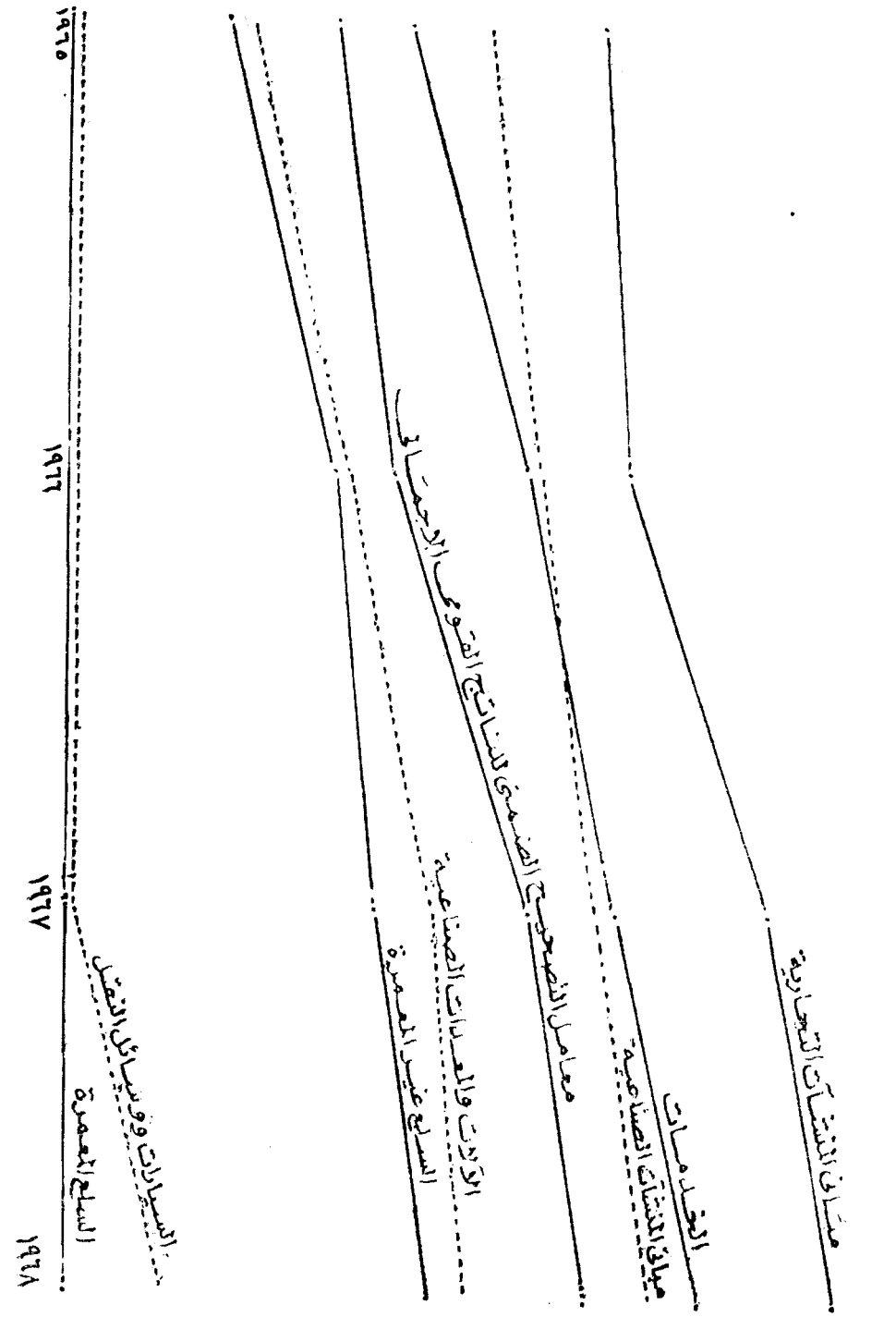
معاملات التصحيح الضمنى (١٩٥٨ = ١٠٠) ١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
(أ) الناتج القومى الاجمالى	١١٠ر٩	١١٣ر٩	١١٧ر٦	١٢٢ر٣
(ب) لمبانى المنشآت الصناعية	١١٣ر٦	١١٧ر٥	١٢١ر١	١٢٧
(حـ) للآلات والمعدات الصناعية	١٠٧ر٨	١١١ر٦	١١٥ر٥	١١٩ر٤

جـــدول رقـم ٧

وتبدو هذه الفروق بصورة أكثر وضوحا اذا وضع هـذا المعـامل موضع المقارنة مع مجموعة الأصول المستخدمة فى المنشآت التجارية (على أسـاس نفس الفرض المتقدم) :

معاملات التصحيح الضمنى (١٩٥٨ = ١٠٠) ١٩٦٥	١٩٦٦	١٩٦٧	١٩٦٨
(أ) الناتج القومى الاجمالى	١١٠ر٩	١١٣ر٩	١١٧ر٦	١٢٢ر٣
(ب) لمبانى المنشآت التجارية	١٢٣	١٢٧ر٧	١٣٢ر٤	١٣٩ر٣
(حـ) للسيارات ووسائل النقل	٩٩ر٥	١٠٠ر١	١٠٢ر١	١٠٥ر٢

جـــدول رقـم ٨


مبانى المنشآت التجارية
الخدمات
مبانى المنشآت الصناعية
معامل الضبط بين الناتج القومى والناتج القومى الاجمالى
الآلات والمعدات الصناعية
السلع غير المعمرة
السيارات وغيرها من وسائل النقل
السلع المعمرة
١٩٦٥
١٩٦٦
١٩٦٧
١٩٦٨

والنتيجة الأولى التى نصل اليها 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 .

وفيما 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 ضوئها 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 :

أولا ــ تقويم نتائج العمليات العادية للمشروع فى ضوء أثر تغيرات الأسعار على كل من الايرادات 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 للناتج القومى على قيمة كل من المبيعات والمشتريات الاجمالية لتحويلها الى ما يناظرها 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) وفقا 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 يؤدى 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 السلعى يؤدى الى الحصول على نتائج تحليلية تكفل تحقيق الأهداف الادارية فى هذا المجال •

ثانياً ــ تقويم نتائج السياسات المالية للمشروع فى ضوء العوامل الآتية :

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

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

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

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

أما النوع الثانى فهو يتعرض للتغيرات التى تترتب على تغير المستوى العام للأسعار نتيجة الاحتفاظ به ثابتا لفترة زمنية معينة ، وبالتالى فأنه ينبغى حساب الأرباح أو الخسائر المترتبة على الاحتفاظ بهذه الأرصدة ومقارنتها بالفوائد التى تستحق عنها اذا كانت فى صورة ودائع مصرفية .

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

(٢) يتمثل حجم الائتمان القصير الأجل الذى يحصل عليه المشروع وحجم الائتمان الذى يمنحه للغير فى أرصدة أوراق القبض والحسابات المدنية ، 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 ، فان 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 ترتبت على هذه المعاملات يتعين تحصيلها أو سدادها بوحدات نقدية تقاس قيمتها الاقتصادية على أساس قوتها الشرائية فى تاريخ التحصيل أو السداد ، وبالتالى فان معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى 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 ــ عوائد هذه الاستثمارات •
ب ــ الاستخدامات البديلة للأموال المستثمرة فى الأوراق المالية •
جـ ــ الأغراض التى تهدف الادارة العليا للمشروع الى تحقيقها •
د ــ أثر تقلبات القوة الشرائية للنقود •

فالأوراق المالية القصيرة الأجل تمثل استثماراً للفائض النقدى المؤقت خلال الفترات التى يقل فيها النشاط الانتاجى أو التسويقى للمشروع ، ثم تحويلها الى نقد سائل فى فترة ازدياد هذا النشاط وبهذه الصفة لا نجد استخداماً بديلا للأموال المستثمرة فى هذا النوع ، ومن ثم فان تكلفة الفرصة المضاعفة Opportunity Cost فى هذه الحالة تساوى صفراً ، وبالتالى فان الأساس فى تقويم سياسة الاستثمار فى هذا النوع من الأوراق المالية ينبغى 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 التى تقتنى بقصد الحصول على عائد ثابت حتى يتم استهلاكها فى التاريخ المحدد لذلك ، فانها تمثل استثماراً مالياً لفترة طويلة نسبيا ، وما لم يكن الهدف الأساسى هو تدعيم المركز المالى للمشروع ، فان صافى العائد الذى يمكن تحقيقه من استثمار قيمتها فى العمليات العادية أو فى مشروعات التوسع واستكمال معدات المشروع يمثل تكلفة الفرصة المضاعفة فى هذه الحالة ومن ثم فان الأساس فى تقويم سياسة الاستثمار فى هذا النوع ينبغى أن يكون محصلة المقادير الآتية :

(الفوائد ± الأرباح أو الخسائر المترتبة على تغير القوة الشرائية للنقود) — القيمة الحالية لصافى العائد الذى يمكن تحقيقه من الاستثمار فى أعمال المشروع حتى تاريخ الاستهلاك .

وفيما يتعلق بأسهم الشركات التابعة ، فليس هناك مغزى هام لحساب الأرباح أو الخسائر التى تترتب على تقلبات القوة الشرائية للأموال المستثمرة فى هذه الأسهم ، نظراً لأنها تمثل أغراضاً أساسية تهدف الادارة العليا الى تحقيقها من السيطرة على هذه الشركات ، فضلا عن أن النشاط الانتاجى للشركات التابعة كثيراً ما يكون متمما لنشاط الشركة القابضة .

ثالثاً ــ تحديد سياسة توزيع الأرباح على أساس تجنيب 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 اليها .

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

ولهذا الغرض لا يكفى استخدام معامل التصحيح الضمنى للناتج القومى 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 ، وانما تقتضى اعتبارات المنافسة أن تستبدل هذه الأصول بأخرى تتوافر فيها أحدث التطورات التكنولوجية السائدة فى مجال الصناعة التى ينتمى اليها المشروع ، بحيث تستطيع أن تحقق نفس المستوى من الكفاية الانتاجية التى تحققه المشروعات المنافسة . وهذا هو الشرط الجوهرى لاستمرار المشروع والمحافظة على كفاية رأس المال المستثمر فى أصوله الانتاجية .

وترتيباً على ذلك فان تقدير الأموال اللازمة لهذا الغرض ينبغى أن يكون مبنياً على استخدام معاملات تصحيح نوعية لكل مجموعة من الأصول الانتاجية على حدة ، ولعل مقارنة المعاملات الآتية لأنواع الأصول المستخدمة فى معظم المشروعات تعتبر دليلا واضحاً على أن استخدام معامل واحد لكافة الأصول لا يؤدى 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 والتركيبات	١١٤ر٤
الآلات الكاتبة والحاسبة والاحصائية	١٠٥ر٦

واذا رجعنا الى الأسلوب المتبع فى المحاسبة القومية لتقدير القيمة الجارية للتكوين الرأسمالى بالأسعار الثابتة لوجدنا أن استخدام هذا الأسلوب فى المحاسبة المالية يؤدى الى تحقيق أغراض التقويم الادارى فى هذا المجال ، حيث نجد أن أسس التبويب المتبعة تكفى لتغطية أنواع الأصول المستخدمة فى المشروعات على اختلاف مجالات نشاطها الاقتصادى ، كما نجد أن معاملات التصحيح النوعية للمبانى والتشييدات والآلات وما فى 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 فى هيكل أسعار هذه السلع ، فضلا عن أن استخدام هذه المعاملات يؤدى الى استبعاد عنصر التقدير الشخصى فى هذا المجال ، كما يكفل اتباع أساس موحد فى كافة المشروعات المتشابهة •

REFERENCES

(1) Edey, J.C., Peacook, 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 Accoints, 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.