

المشاكل المحاسبية المعاصرة

تعديل القوائم المالية في فترات تقلبات الاسعار

للاستاذ مصطفى عبد الحميد *

المقدمة :

كانت مشكلة تقلبات الاسعار واثرها على القوائم المالية من المشاكل التى نالت قدرا كبيرا من اهتمام المفكرين والكتاب فى المحاسبة . وقد اتسمت هذه المشكلة بطابع الاهمية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية اذ عانت معظم الدول منذ ذلك الحين من ارتفاع الاسعار وان اختلف حدته من دولة الى أخرى . فعلى سبيل المثال ارتفع دليل الاسعار القياسية Price Index فى شيلى قياسا على أسعار عام ١٩٥٨ والمحدودة بالرقم ١٠٠ من ٥ فى عام ١٩٤٨ الى ١٩٠ فى عام ١٩٦٢ بينما ارتفع فى الولايات المتحدة فى نفس الفترة من ٨٣ الى ١٠٥ . وقد عانت الدول الأوروبية أيضا من هذه الظواهر التضخمية . ففى فرنسا ارتفع دليل الاسعار القياسية من ٥٧ فى عام ١٩٤٩ الى ١١٩ فى عام ١٩٦٢ وفى إنجلترا من ٨٥ فى عام ١٩٥٤ الى ١١٠ فى عام ١٩٦٢ .

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

منهج البحث :

وينقسم هذا البحث الى قسمين رئيسيين :

القسم الاول : مفهوم الحفاظ على رأس المال .

وفى هذا القسم يتعرض الباحث للمفهوم الاقتصادى للمحافظة على رأس المال

والرأى السائد تجاه هذه المشكلة .

* الاستاذ المساعد بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة ببنغازى

القسم الثاني : جهود المفكرين للتغلب على أثر تقلبات الاسعار •
وفي هذا القسم يعرض الباحث للآراء التي تبلورت بالنسبة لمشكلة تقلبات
الاسعار وأثرها على القوائم المالية •

القسم الاول : مفهوم الحفاظ على رأس المال :

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

ومفهوم الحفاظ على رأس المال طبقا لآراء الاقتصاديين هو الابقاء على معدل
ثابت لرأس مال المشروع عند بدء تكوينه الى رأس المال القومى Social Capital
فاذا كان رأس مال المشروع عند التكوين ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه عندما كان
رأس المال القومى للدولة ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مثلاً فان المعدل الذى يتعين الحفاظ
عليه هو ١ : ١٠٠ فاذا تدهور رأس المال القومى بسبب الحرب أو نكبة من
النكبات الى ٨٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه فان الحفاظ على النسبة السابقة (١ : ١٠٠)
يعتبر حفاظاً على رأس مال المشروع الذى يكون فى هذه الحالة ٨٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه •
وقد أيد الاستاذ الالماني F. Schmit هذا الرأى اذ صرح فى ذلك الوقت ان
تدهور الاحوال الاقتصادية فى المانيا خلال سنوات الحرب وسنوات التضخم التى
تلتها قد أثر على رؤوس الاموال ومعدلات الانتاج حتى ان توقع حفاظ المشروعات
على رؤوس أموالها ومعدلات انتاجها أصبح أمراً مستحيلاً •

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

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

فاذا كان رأس المال المستثمر في المشروع ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه عندما كان رأس المال القومي Social Capital ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه . واذا حدث ان تدهور الاخير الى ٦٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بينما انخفض رأس مال المشروع الى ٨٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه فان ذلك يعتبر - اذا أخذنا بآراء الاقتصاديين - نجاحا للمشروع نظرا لتمكنه من زيادة حصته في رأس المال القومي من ١٠٪ الى ١٣.٣٪. اما اذا أخذنا بالرأى السائد فان ذلك يعتبر تدهورا في مركز المشروع المالي لان القيمة المعدلة لرأس المال تمثل تدهورا في السيطرة على السلع والخدمات بمقدار الخمس .

وقد عبر Sweeney عن ذلك بالآتي :

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

أما الرأى السائد تجاه الحفاظ على رأس المال فينبني على الإبقاء المطلق على مجموعة الممتلكات الأساسية أو قيمتها

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

وفي ذلك يتجاهل المشروع ما يطرأ من تغير على رأس المال القومي .

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

١ - الحفاظ على رأس المال الفعلي والمادى :

Maintenance of Actual Physical, Material Capital.

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

تملك مشروع قطعة أرض على مدى عدد من السنوات فإن رأس ماله الممثل في قطعة الأرض يعتبر محافظاً عليه بوجود قطعة الأرض • وينطبق نفس الوضع على المشروع الذي يمتلك آلات فإن تمكنه من الإبقاء على هذه الآلات في حالة مماثلة لحالتها عند شرائها يعتبر نجاحاً في الحفاظ على رأس ماله •

وقد أيد الكثيرون تطبيق هذا الرأي وخاصة في فترات ارتفاع الأسعار • ففي مثل هذه الفترات عندما تتدهور القوة الشرائية للعملة يكون الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بكمية من النقود بمثابة الحفاظ على مجموعة من الأصول المتدهورة القيمة • فعندما تدهورت القوة الشرائية للعملة في بلدان أوروبا في فترة ما بعد الحرب أدرك رجال الأعمال والمحاسبين أن العرف المحاسبي القاضى باظهار الربح كفرق بين سعر البيع والتكلفة التي تظهرها الدفاتر يؤدي في نهاية الامر الى الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بوحدات القياس النقدية فقط • وبالتالي أوصوا بضرورة تحديد أسعار البيع قياساً الى سعر احلال عناصر تكلفة الوحدات أو الخدمات المباعة • وقد استندوا في ذلك الى ان هذه الطريقة تؤدي الى التمكين من احلال السلع المباعة في تاريخ بيعها وبالتالي يتمكن المشروع من الحفاظ على رأس ماله الفعلي والممثل في مجموعة الأصول المستغلة بالنشاط •

وقد وجه الى هذه الطريقة اعتراضان احدهما نظري Theoretical والثاني عملي Practical فالاعتراض النظري يبنى على تجاهل هذه الطريقة للقيمة الاقتصادية للسلع التي تمثل رأس المال • فاذا افترضنا ان مشروعاً كان يمتلك في سنة ١٩٢٠ عربة يجرها حصان يستخدمها في توزيع المبيعات على العملاء وانه احتجز من ايراداته ما يكفي للحفاظ على هذه العربة في نفس الحالة التي كانت عليها عند شرائها فانه من الصعب القول في سنة ١٩٦٠ مثلاً ان هذا المشروع قد حافظ على رأس ماله في وقت أصبح فيه الطلب على مثل هذه الوسيلة من وسائل النقل معدوم • وعلى ذلك فعلى الرغم من تمكن المشروع من الحفاظ على رأس ماله الفعلي والممثل في هذه العربة الا انه لا شك أسوأ حالاً نظراً لعدم تمتع العربة بنفس القيمة الاقتصادية التي كانت لها في سنة ١٩٢٠ في الوقت الحاضر • اما الاعتراض العملي فيستند الى أن الحفاظ على رأس المال الفعلي يؤدي في

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

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

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

٢ - الحفاظ على رأس المال الاسمي :

Maintenance of Nominal Capital

ويعنى الحفاظ على رأس المال المعبر عنه بوحداث القياس النقدية • وقد وجه الى هذه الطريقة أيضا اعتراضات متعددة • اذ قيل ان الحفاظ على رأس المال بهذه الطريقة لا يأخذ في الاعتبار الهدف الاساسي لاي نشاط اقتصادي • وقيل أيضا ان هذه الطريقة غير مأمونة العواقب في بعض الحالات وحذره جدا في حالات أخرى •

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

في فترات انخفاض الاسعار •

٣ - الحفاظ على رأس المال الحقيقي :

Maintenance of Real Capital

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

وتفضل هذه الطريقة الطرق الأخرى نظراً لأن مفهومها الحفاظ على رأس المال هو الحفاظ على مجموعة معينة من القيم • وبالتالي فهي أكثر قرباً من الهدف الأساسي للنشاط الاقتصادي وأقل عرضة لأن تكون غير مضمونة العواقب •

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

ولما كان الحفاظ على رأس المال الحقيقي يعني الحفاظ على قدرته الشرائية وحيث أن مؤشر الاسعار القياسية العام هو مقياس التغير في القوة الشرائية ، جاز استخدامه لقياس مدى ما طرأ على رأس المال من تغير • ولايضاح ذلك نضرب المثال الآتي : اذا كان رأس المال الأصلي لمشروع ما ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وتدهورت قيمة الجنيه الى النصف خلال فترة معينة مع ارتفاع رأس المال الى ١٩٠٠٠٠ جنيه فان تحويل رأس المال بالاشارة الى دليل الاسعار العام (٢٠٠) يظهر قيمة قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه • وبالتالي يكون المشروع قد فشل في الحفاظ على رأس المال الحقيقي مع ان قيمته الاسمية ارتفعت من ١٠٠٠٠٠٠ جنيه الى ١٩٠٠٠٠ جنيه •

وقد عبر Sweeney عن مفهومه للحفاظ على رأس المال الحقيقي كالآتي :

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

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

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

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

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

وبالإضافة الى ذلك فانه من الصعب على ادارة المشروع ان تتخذ قرارات سليمة بالنسبة لسياسات التسعير أو التوسعات المستقبلية مستندة فى ذلك الى القوائم المالية المعدة على أساس تاريخى . ولهذه الاسباب رأى الكثير من المحاسبين ضرورة اجراء التعديلات على الارقام الظاهرة بالقوائم المالية حتى يؤخذ فى الاعتبار تقلبات الاسعار خلال الفترات المختلفة .

ومع تسليمهم بأهمية اجراء هذه التعديلات الا أن هناك خلافا فى رأى بين المحاسبين حول وسائل اتمام هذه التعديلات . وقد تعرض لهذه المشكلة الاستاذ Graham Peirson الذى حدد ثلاث مدارس فكرية Schools of thought فى هذا الموضوع :

الاولى : وترى ضرورة تعديل القوائم المالية لاطهار التغير في اسعار بعض الاصول
كالمخزون السلمي والاصول الثابتة •

الثانية : وترى ضرورة تعديل القوائم المالية لاطهار التغير في القوة الشرائية
للمعملة •

الثالثة : وترى ضرورة تعديل القوائم المالية لاطهار التغير في اسعار بعض الاصول
والتغير في القوة الشرائية للمعملة معا •

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

الاولى : التعديل بقصد اظهار التغير في اسعار بعض الاصول :

والمقصود هنا هو تغير اسعار أصول معينة كالمخزون السلمي والاصول
الثابتة • وبالتالي لا يلتفت بالمرّة الى التغير في القوة الشرائية للمعملة – ولايضاح
ذلك نضرب المثل الآتي :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ١ — قوائم الاسعار المنشورة بواسطة الجهات المنتجة
Manufacturers' current price lists
- ٢ — الاسعار المحددة استنادا الى الارقام القياسية •
- ٣ — اعادة التقدير •

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

- ١ — تقييم المواد الخام والانتاج غير التام والبضاعة المتبقاه بتكلفة الاحلال •
- ٢ — فصل ارباح أو خسائر اعادة التقييم بالنسبة للمخزون السلعي عن ارباح النشاط العادى •

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

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

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

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

مما تقدم يتضح لنا أن معظم الدول الاوروبية أقرت بمبدأ تعديل القوائم المالية لاطهار التغير في أسعار بعض الاصول متناسية أثر التغير في القوة الشرائية للعملة .

الثانية : التعديل بقصد اظهار التغير في القوة الشرائية للعملة :

وقد كان هذا هو الرأي السائد في أمريكا وقد أوضحه الاستاذ : Perry Mason كما يلي :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

للملة معا :

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

الخطوة الاولى :

اجراء تعديل على قيمة كل بند من بنود المركز المالى يظهر بأسعار فترات مالية سابقة وذلك باعادة تقييم هذه البنود بالاشارة الى أسعارها الحالية ومن أمثلتها (تكلفة المبيعات - معدلات الاهلاك - المخزون السلعى - الاصول الثابتة) .

الخطوة الثانية :

تطبيق الارقام القياسية على المركز المالى المعدل فى الخطوة الاولى :
وقد استند الباحثان فى ذلك الى أن الخطوتين مكملتين لبعضهما . فلكى يكون لتطبيق الارقام القياسية معنى يتعين أولا تعديل البيانات الواردة بالقوائم المالية لاطهار التغير فى أسعار بعض الاصول .

وقد أيد هذا الرأى الاستاذان R. T. Sprouse and M. Moonitz فى بحث بعنوان :

A Tentative Set of Broad Accounting Principles For Business Enterprises

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

- ١ - تغير مستوى الاسعار والذى يترتب عليه تغير فى قيمة رأس المال .
- ٢ - تغير تكلفة احلال الاصول والذى يترتب عليه أرباح أو خسائر رأسمالية .

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

خلاصة البحث

من الفروض الأساسية التي تبنى عليها نظرية المحاسبة ثبات قيمة العملة وقد شهدنا في فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية تدهورا في القوة الشرائية للعملة مما ترتب عليه عدم امكان الاعتماد على النتائج المستمدة من القوائم المالية المعدة على أساس تاريخي .

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

ولا شك أن هذه المشكلة كانت وستظل دائما من المشاكل التي تحظى باهتمام المفكرين والباحثين في المحاسبة .