

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

الدكتور حسين عامر شرف (*)

مقدمة :

فى سنة ١٩٦٩ أصدر المعهد الأمريكى المحاسبين مجموعة من الاسس التى تستخدم لاعداد مجموعة إضافية من القوائم المالية أطلق عليها اصطلاح General Price-level Statements وقد تضمنت هذه الاسس إستخدام معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومى الاجمالى Gross National Product Implicit Deflator لتحويل القيمة الجارية للعناصر التى تشملها القوائم المالية الاساسية إلى ما يعادلها بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة فى تاريخ إعداد هذه القوائم^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 يتطلبه 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 ، ينبغي أن تتجه إليه البحوث العلمية بالتحليل والمقارنة •

وفي هذا البحث نبين الملامح الأساسية لتطور التفكير المحاسبي حول هذا الفرض في الدول التي تعرضت لتقلبات واسعة في قيمة النقود ، وفي الدول التي دخلت حديثا مجال المنافسة الصناعية وتأثرت بالتطورات التكنولوجية التي أخذت تتوالى بمعدلات متزايدة ، ثم في الدول التي استقرت فيها الصناعة ولكنها أخذت تشهد الآثار التراكمية لانخفاض قيمة النقود بصورة تدريجية إلا أنها مستمرة ، كما يتناول البحث تطور التفكير في قياس الناتج القومي الحقيقي باعتباره من أهم الاجماليات التي تستخرج من الحسابات القومية ، مع إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين هذا الأسلوب وبين الأسلوب السائد في المحاسبة المالية •

فرض ثبات قيمة النقود :

يعتمد التسجيل والقياس المحاسبي على فرض ثبات قيمة النقود ، ومؤدى هذا الفرض أن « الائتمان التعاقدية » تعبر عن القيمة الاقتصادية للخدمات والاصول وقت الحصول عليها أو إقنتائها ، ومن ثم تستخدم هذه الائتمان أساسا لاثبات المعاملات المتعلقة بكافة الخدمات والاصول في 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 المحاسبي — على كل من المستوى المهني والاكاديمي — يعكس إدراكا واضحا للآثار الاقتصادية التي تترتب على ذلك ، إلا أن هذه التقلبات تخرج عن نطاق القياس المحاسبي في ظل فرض ثبات قيمة النقود ، إذ أنه يتعين طبقا لهذا الفرض — الالتزام بالائتمان التعاقدية التي تم تسجيلها كأساس لاعداد القوائم المالية دون محاولة تعديلها في مواجهة التغيرات التي تطرأ على قيمة النقود أو على هيكل الاسعار •

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

فان الائتمان 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 قيمتها . 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 تشملها القوائم المالية التى تعد على أساس فرض ثبات قيمة النقود قد تظل محتفظة بأهميتها كأداة من أدوات التحليل المالى ومتابعة النشاط الاقتصادى للمشروع .

أما إذا اتسع نطاق هذه التقلبات فان القوائم التى تعد على هذا الاساس تفقد الكثير من مغزاها الاقتصادى لاسباب متعددة أهمها أن مضاهاة إيراد المبيعات فى فترة إرتفاع مستويات الاسعار بتكلفة المنتجات التى تم إنتاجها أو إقتناؤها 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 فنيا بأصول جديدة تناظرها فى الكفاية الانتاجية .

يضاف إلى ذلك أن احتفاظ المشروع بأرصدة نقدية خلال فترة زمنية يتجه فيها المستوى العام للاسعار إلى الارتفاع يؤدى إلى تحمل خسائر تترتب على 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 نقدية تقل فى قوتها الشرائية عن الوحدات التى ترتبت على أساسها هذه الالزامات ، 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 أساس فرض ثبات قيمة النقود .

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

ظروف التضخم :

في الحالات التي تصل فيها تقلبات قيمة النقود إلى حد التضخم الشديد ، تفقد القوائم المالية التي تعد على أساس التكلفة التاريخية مغزاها الاقتصادي ويصبح التمسك بهذا الفرض أمرا مستحيلا ، لذلك جرى العرف في مثل هذه الحالات على اتباع أسلوب إعادة التقييم - Revaluation - إلا أن تطبيق هذا الأسلوب يختلف من دولة إلى أخرى .

ففي البرازيل حيث ارتفعت الارقام القياسية خلال الفترة من سنة ١٩٥٨ إلى سنة ١٩٦٦ إلى حوالى ٣٠٠٠٪^٢ ، ينص القانون على إعادة تقييم الاصول القابلة للاهلاك سنويا بصورة إلزامية وباستخدام أرقام قياسية تحددها الدولة ، وينطبق ذلك النص أيضا على إعادة تقييم الاهلاك المتجمع لكل من هذه الاصول ، ويحسب الاهلاك السنوى على أساس صافي القيمة ، كما يقضى القانون بإعادة تقييم الديون المستحقة بالعملات الاجنبية ، وإضافة الرصيد الناتج عن عمليات إعادة التقييم إلى الاحتياطي الرأسمالى^٣ .

ونتيجة للتضخم المستمر في الأرجنتين أصبح إعادة التقييم أمرا إختياريا منذ سنة ١٩٥٩ ، ويجيز القانون إعادة تقييم بعض الاصول الثابتة دون بعضها الآخر ، وعلى الرغم من أن المخزون السلمي لا يخضع لنص إعادة التقييم ، إلا أن القانون يتيح للمشروعات مجالا واسعا للاختيار من بين عدد كبير من أسس إعادة التقييم .

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 .

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 .

وبعد أن إستقرت قيمة الوحدة النقدية فى كلتا الدولتين عادت الانظمة الحسائية 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 فإن إتباع أسس متباينة لاعادة التقويم تؤدي إلى استبعاد الاعتماد على النتائج المحاسبية كأساس للمقارنة .

أثر التطورات التكنولوجية :

ويبدو أن ظروف التضخم ليست هي العامل الوحيد الذي يدعو إلى التخلي عن فرض ثبات قيمة النقود ، فقد حلت « القيمة الاستبدالية » محل هذا الفرض في مجموعة الدول التي دخلت مجال المنافسة الصناعية ، ومن أمثلتها هولندا واليابان حيث أصبحت القيمة الاستبدالية تستخدم أساسا لاعداد التقارير والقوائم المالية سواء لأغراض الادارة والرقابة الداخلية أو لتحديد نتائج الاعمال وتصوير المراكز المالية .

ويرجع ذلك إلى عاملين يستند أولهما إلى أساس نظري بحث ، بينما يستند الآخر إلى اعتبارات المنافسة في مجال الصناعة وما يرتبط بها من آثار التطورات التكنولوجية .

ويتلخص العامل الاول في إرتباط الفكر المحاسبى في هذه الدول بنظرية التحليل الجزئى Micro economic theory باعتبارها الأساس الصحيح لدراسة إقتصاديات المشروع ، وبالتالي لتحديد مبادئ المحاسبة على مستوى المشروعات وقد ترتب على ذلك أن ساد الاعتقاد بأن القيمة الاستبدالية ليست مجرد أسلوب من الأساليب 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 - على المستوى القومى - حتى تستطيع الاستثمار 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 والتي تحقق تقدما تكنولوجيا مستمرا وتصل فيها الصناعة إلى معدلات مرتفعة من الكفاية الإنتاجية ، والتي 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 الأرقام القياسية للأسعار لم يتجاوز ٢.٧٧٪ سنويا كما يستدل على ذلك من الجدول الآتى ^٨ :

(١٩٥٨ = ١٠٠)

السنة	الرقم القياسى السلع الاستهلاكية والخدمات	الرقم القياسى لأسعار الأصول الثابتة	الرقم القياسى لكافة المنتجات النهائية فى الأسواق المحلية
١٩٥٩	١٠٠.٦	٩٩	١٠.١
١٩٦٠	١٠١.٥	١٠٠	١٠.٢٣
١٩٦١	١٠٤.٥	١٠٢	١٠.٥٤
١٩٦٢	١٠٨.٤	١٠٥	١٠.٩٣
١٩٦٣	١٠٩.٩	١٠٧	١١.١٣
١٩٦٤	١١٣.١	١٠٩	١١.٤٤
١٩٦٥	١١٨.٢	١١٣	١١.٩٧
١٩٦٦	١٢٢.٦	١١٨	١٢.٤٦
١٩٦٧	١٢٥.٣	١١٩	١٢.٧٧

أما فى الولايات المتحدة فقد كان معدل إرتفاع المستوى العام للأسعار خلال الفترة من سنة ١٩٥٨ إلى سنة ١٩٦٨ - مقبىسا على أساس معامل التصحيح الضمنى

للنتائج القومية الاجمالي Gross National Product Implicit Deflator
١٨٢٪ في السنة كما يتبين من الجدول الآتي ٩ :

(١٩٥٨ = ١٠٠)

السنة	معامل التصحيح الضمني	السنة	معامل التصحيح الضمني
١٩٥٩	١٠١٦	١٩٦٤	١٠٨٩
١٩٦٠	١٠٣٣	١٩٦٥	١١٠٩
١٩٦١	١٠٤٦	١٩٦٦	١١٣٩
١٩٦٢	١٠٥٧	١٩٦٧	١١٧٣
١٩٦٣	١٠٧١	١٩٦٨	١٢١٨

ففي بريطانيا يمثل معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وجهة النظر التي ترى التمسك بفرض ثبات قيمة النقود ويستند في ذلك إلى أسباب متعددة أهمها :

إن الأغراض الأساسية لاعداد القوائم المالية هي بيان كيفية استخدام رأس المال الذي يعهد به المساهمون إلى إدارة المشروع وبيان الأرباح التي أمكن تحقيقها باستخدام هذه الأموال خلال فترة زمنية معينة ، وأن العرف قد استقر منذ زمن طويل على أن قائمة المركز المالي لا تعتبر بياناً بالقيمة الجارية للأصول ، وأن القوائم المحاسبية المنشورة تعد على أساس نفس القيمة التاريخية التي سجلت بها المعاملات المتعلقة باقتناء الأصول المختلفة والمعاملات المتعلقة بالإيرادات المحققة وبالنفقات الفعلية في كل فترة زمنية .

ويضيف المعهد إلى ذلك أنه يتعين - في كافة الظروف - المحافظة على الخصائص الأساسية للمحاسبة ، وهي قياس النتائج الفعلية بوحدات نقدية جارية وعلى أسس موضوعية بحيث لا تتأثر بالآراء أو التقديرات الشخصية ، وإلا كانت القوائم المالية غير وافية بالأغراض التي تعد من أجلها أصلاً . إلا أن توصيات المعهد في هذا المجال تضمنت توجيه الاهتمام إلى إجراء الدراسات اللازمة لهذا الغرض ، كما اشتملت على بيان واجبات المحاسبين فيما يتعلق بتأكيد حدود استخدام

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 إعتباراً من سنة ١٩٦٨ بدأ التفكير يتخذ اتجاهها آخر ، ففي تلك السنة أصدر المعهد دراسة بعنوان *Accounting for Stewardship in a Period of Inflation* وقد تضمنت التوصيات التى ترتبت على هذه الدراسة ثلاث إجراءات أساسية يتم تحقيقها بصورة تدريجية وهى :

١ - تكوين احتياطي « للتضخم » *Inflation Reserve*

٢ - إعادة تقويم *Restatement* النتائج التى تشملها القوائم

٣ - 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 الأمريكى للمحاسبين فى سنة ١٩٦٩ والذي نلخص مبادئه الأساسية 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

في الثلاثينات النظام الذي إقترحه Sweeney لتعديل أسس التسجيل المحاسب وإعداد القوائم المالية بما يكفل إستئصال الآثار التي تترتب على تقلبات القسوة الشرائية للنقود ، وقد عرف هذا النظام باصطلاح ^{١٣} Stabilized Accounting ولكنه لم يجد قبولا عاما في التطبيق العملي ، لأنه يتطلب إعادة إثبات كافة المعاملات المتعلقة بعناصر الاصول على أساس الاسعار الجارية خلال فترات قصيرة نسبيا كما أنه يعتمد على التقديرات إلى حد كبير .

وفي أوائل الاربعينات اقترح Paton تحويل كافة القيم التي 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 الجملية ، وقد عرف هذا الاقتراح باصطلاح Common Dollar Reporting إلا أنه لم يوضع موضع التنفيذ أيضا ^{١٤} .

وفي أوائل الخمسينات أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبة دراسة بين فيها أن تعديل القوائم المالية باستخدام الارقام القياسية لاسعار يجب أن يوضع موضع التجربة والاختبار في أنواع مختلفة من المنشآت ، وذلك حتى يتسنى تحديد أفضل الاساليب التي تتبع لهذا الغرض وإثبات مدى أهمية هذه التعديلات وحدود إستخدامها ^{١٥} .

وفي سنة ١٩٥٧ أعد المجمع دراسة أخرى بين فيها أن التغيرات الملحوظة في مستويات الاسعار قد تؤدي إلى عدم إمكان الاعتماد على القيمة التاريخية كأساس لمقارنة النتائج ، وأنه يتعين - في مثل هذه الحالات - تفسير النتائج المبينة على القيم التاريخية في ضوء مستويات الاسعار السائدة وقت اجراء المعاملات التي تتعلق بها ^{١٦} .

وفي سنة ١٩٦٤ أعد المركز الدولي لبحوث المحاسبة دراسة جاء فيها أن تغير مستويات الاسعار قد يصل إلى حدود تستوجب تعديل النتائج المثبتة في السجلات الحسابية على أساس القيمة التاريخية ، وأنه إذا اشتملت القوائم المالية على نتائج معدلة فانه يتعين الافصاح عن طبيعة هذه التعديلات ومدىها ^{١٧} .

وفى سنة ١٩٦٦ أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبة دراسة بعنوان « النظرية الأساسية 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 - 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 - إذا قورنت نتائج الشركات المتناظرة فى فترات التضخم ، فإن 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 - 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 .

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

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

والنتائج الكمية التي تعنى المحاسبة بقياسها ومن ثم فإن حذف هذه البيانات يجعل القوائم المالية غير وافية بأغراض مجموعة هامة من الفئات التي تستخدمها •

٢ - من خصائص القيمة الجارية أنها تبرز ظروف السوق ، ويمكن تقديرها إما على أساس الاسعار السائدة في تاريخ الميزانية أو إستنادا إلى تقدير المهنين وأسس عقد الصفقات والعقود الجارية •

٣ - إن القيمة الجارية قد لا تكون قابلة للتحقيق الكامل بنفس الدقة الرياضية التي قبلها القيمة التاريخية ، ولكن القابلية للتحقيق (verifiability) معيار نسبي كثيرا ما يتعذر توافره حتى في بعض البيانات التي تحسب على أساسها النتائج الفعلية ومن أمثلة ذلك العمر الانتاجي للاصول الثابتة ، ومن ثم فليس هناك ما يمنع استخدام التقديرات المبنية على دراسة المعلومات الاقتصادية المتاحة وتحليلها •

إلا أن الاقتراحات التي وردت بهذه الدراسة لم تجد سبيلها إلى التطبيق العملي •

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

ومن ناحية أخرى ، فإن 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 والتحقق 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 بالإشارة الى أهمية إعداد القوائم الإضافية 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 للنقود :

(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 لأرصدة أوراق القبض وأوراق الدفع وأرصدة الحسابات المدينة والدائنة وأرصدة القروض الطويلة الاجل ، أو غير تعاقدى كما هو الحال بالنسبة للأرصدة 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

تطراً على المستوى العام للأسعار دون غيرها من العوامل أو التغيرات السريعة .
أما العناصر غير النقدية فلا يترتب على الاحتفاظ بها أو الالتزام بسدادها
للغير أرباح أو خسائر من هذا النوع إلا في حالتين :

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

(ب) إذا ظلت أسعار هذه العناصر ثابتة بينما تغير المستوى العام للأسعار
ارتفاعاً أو انخفاضاً .

أما إذا تغيرت أسعار هذه العناصر بنفس المعدل الذي يتغير به المستوى العام
للأسعار فإن المشروع لا يحقق ربحاً أو خسارة نتيجة لتقلبات القوة الشرائية للنقود .
فالأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعناصر النقدية تنتج عن مجرد تغير قيمة النقود
دون غيرها ، أما الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالعناصر غير النقدية فهي محصلة نوعين
من التغيرات :

(أ) التغير في قيمة النقود الذي يصاحب فترات التضخم والانكماش .

(ب) التغير في هيكل الأسعار ، أو التغيرات النسبية في أسعار هذه العناصر .

وإلى جانب هذين النوعين توجد بعض عناصر المركز المالي التي تجمع بين
خصائص العناصر النقدية وخصائص العناصر غير النقدية ، ومن أمثلتها السندات
التي يحتفظ بها المشروع في صورة إستثمارات مالية ، فهي تكتسب صفتها النقدية
من الأساس التعاقدى لاسترداد مقدار ثابت من الوحدات النقدية تحدده القيمة
الاسمية للسند ، والحصول على الفوائد الدورية بنسبة مئوية ثابتة من قيمته
الاسمية ، ومن ثم فإن مجرد تقلبات القوة الشرائية للنقود تؤدي إلى تحقيق أرباح
أو خسائر في 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 لأسباب

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 مجموعتنا القوائم المالية لكل من السنة الجارية والسنة السابقة عليها مباشرة ، وتعادل قيمة الارباح أو الخسائر المترتبة على تغير مستويات الاسعار مقدار الفرق بين :

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

٢ - 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 النقدي
وحدات تاريخية و وحدات معدلة (١)

١	١	جملة الاصول النقدية في اول السنة الجارية
ب	ب	جملة الخصوم النقدية في اول السنة الجارية
(أ-ب)	(أ-ب)	صافي الاصول (او الخصوم) النقدية في اول السنة الجارية
س	س	معاملات جارية تؤدي الى زيادة ارصدة الاصول النقدية
ص	ص	معاملات جارية تؤدي الى زيادة ارصدة الخصوم النقدية
(س-ص)	(س-ص)	صافي الزيادة المترتبة على المعاملات الجارية
[(أ-ب) - (س-ص)] = ن		صافي الاصول (او الخصوم) النقدية في نهاية السنة الجارية بوحدات تاريخية
[(أ-ب) - (س-ص)] = ن		صافي الاصول (او الخصوم) النقدية في نهاية السنة الجارية بوحدات نقدية معدلة
		الارباح (او الخسائر) المترتبة على تغير مستويات الاسعار = $\underline{ن} + \underline{ن}$

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 العادي للمشروع على أساس هذه الوحدات نفسها .

وبإضافة (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 في نهاية السنة الجارية مقوما بالوحدات النقدية ذات القوة الشرائية السائدة في 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 .

رابعاً : تحويل عناصر المركز المالى إلى ما يناظرها بالوحدات النقدية المعدلة وفقاً للاسس الآتية :

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

٢ - العناصر غير النقدية : تحسب قيمة كل منها على أساس الوحدات النقدية المعدلة وفيما يتعلق بالاصول الثابتة يتطلب الامر تحليل تكلفتها التاريخية تبعاً للسنوات التى تم خلالها اقتناء هذه الاصول أو انشاؤها وذلك لتحديد قيمة الانفاق الرأسمالى بالوحدات النقدية السائدة فى كل من هذه السنوات .

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

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

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

وتعتبر مطابقة الرصيد المحسوب على هذا الاساس للرصيد المحسوب نتيجة لتعديل قائمة الدخل دليلاً على صحة عمليات التعديل التى أجريت لكافة النتائج المالية .

خامساً : استخدام معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومى الاجمالى كأساس لتحويل القيمة الجارية لكافة النتائج والارصدة التى سبقت الإشارة إليها

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

ويمكن تعريف « معامل التصحيح الضمني » بأنه رقم قياسي مشتق من
العلاقة التي تربط بين قيمة الناتج القومي الاجمالي بالاسعار الجارية وقيمة هذا
الناتج على أساس الاسعار الثابتة ٢٠ •

ويحسب هذا المعامل على النحو الآتي :

١ - تحليل الناتج القومي الاجمالي للسنة الجارية إلى مكوناته الآتية :

- (أ) الانفاق الاستهلاكي للقطاع العائلي •
- (ب) إجمالي الاستثمارات المحلية •
- (ج) صافي قيمة الصادرات (الصادرات - الواردات) •
- (د) مشتريات القطاع الحكومي من السلع والخدمات •

٢ - استخدام الارقام القياسية المتعددة لتحويل قيمة كل من هذه المكونات إلى
ما يانظرها بأسعار سنة الأساس (الاسعار الثابتة) ، وهي تشمل : الرقم
القياسي لنفقة المعيشة ، الرقم القياسي لاسعار الجملة ، الرقم القياسي المركب
لتكاليف الانشاءات والتشييدات ، والارقام القياسية لاسعار السلع التي
تدخل في تركيب كل منها ، كما تشمل الارقام القياسية التي تعدها الهيئات
الحكومية المختلفة وما إليها من المعلومات الاحصائية المتاحة لهذا الغرض •

٣ - يمثل معامل التصحيح قيمة الناتج القومي الاجمالي بالاسعار الجارية منسوبا
إلى قيمة الناتج القومي الاجمالي بالاسعار الثابتة $\times 100$

ويبين الجدول الآتي 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	٥٣٦٦	٤٥٢٦
اجمالى الاستثمارات المحلية	١٢٦٣	١٠٥٧
الصادرات	٥٠٦	٤٥٦
(ناقصا) الواردات	٤٨١	٤٤٧
	٢٥	٩
مشتريات القطاع الحكومى من السلع والخدمات	٢٠٠٣	١٤٨٤
الناتج القومى الاجمالى		
	٨٦٥٧	٧٠٧٦
معامل التصحيح الضمنى لسنة ١٩٦٨	$100 \times (7076 \div 8657) =$	
	$1223 =$	

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 القومي الحقيقي Real Gross National Product بالاسعار الثابتة أذهان المشتغلين بالحاسبة القومية منذ بدء إعداد هذه الحسابات ولا زالت هذه المشكلة تخضع للدراسات العلمية المتوالية لتحسين الاساليب الفنية المتبعة لاستبعاد أثر التغيرات التي تطرأ على مستوى الاسعار وقياس كل من الاجماليات الرئيسية ومكوناتها على أساس موحد .

وترجع أهم المحاولات التي أجريت لحساب قيمة الناتج القومي الاجمالي بالاسعار الثابتة إلى الفترة التي أعقبت نهاية الحرب العالمية الثانية ، وقد واجهت هذه المحاولات كثيرا من الصعوبات بسبب نقص البيانات المتعلقة بالانتاج والاسعار في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي فقد كانت هذه الدراسات تعتمد أساسا على الاحصاءات العامة وعلى البيانات التي تجمعها الهيئات الحكومية لانغراض 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 الزراعي وإحصاءات الانتاج الصناعي والاحصاءات التجارية بأنواعها المختلفة بحيث أصبحت تفي 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 الحكومي من السلع والخدمات سواء فيما يتعلق بالعمليات الجارية أو بالتكوين الرأسمالي .

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

ومن الناحية التاريخية كان الاسلوب الذي 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 - كان يصدره مصرف الاحتياطى فى نيويورك ويتفق فى كثير من خصائصه مع الرقم القياسى لاسعار الجملة - كما استخدم Ralph Jones الرقم القياسى لنفقة المعيشة ، وكما اقترح Paton استخدام الرقم القياسى لاسعار الجملة ، وكما استقر رأى المعهد الأمريكى للمحاسبين على استخدام معامل التصحيح الضمنى للنتائج القومية 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 يؤدي إلى نتائج دقيقة ، فالرقم القياسى لنفقة المعيشة قد يعتبر أساسا مناسباً 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 - بحكم تركيبه - أساسا لتعديل هذه المكونات التى تتباين طبيعتها تبائنا 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 ، فإن عدة أرقام قياسية تستخدم لتصحيح قيمة المباني 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 فإن حساب قيمة الناتج القومى الاجمالى بالاسعار الثابتة

باعتباره من أهم الاجماليات التي تستخرج من الحسابات القومية أصبح يتم باستخدام أسلوبين مختلفين يقوم الاسلوب الاول على النظر إلى هذه القيمة من ناحية الاتفاق على الناتج النهائي بينما يقوم الاسلوب الثاني على النظر إلى القيمة نفسها من ناحية الانتاج •

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

- ١ - الاتفاق العائلي على السلع الاستهلاكية والخدمات •
- ٢ - الاتفاق الحكومي على العمليات الجارية •
- ٣ - الاتفاق الاستثماري المحلي •
- ٤ - صافي الاستثمار في العالم الخارجى •

أما طريقة الناتج الصافي Net Output Method فانها تعتمد على تحويل قيمة الناتج الصافي لكل من الصناعات التي تساهم في تكوين الناتج القومى الاجمالى إلى ما يناظرها بالاسعار الثابتة ، ويتطلب ذلك تبويب الصناعات القائمة تبعاً 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 - من حيث أنواع السلع التي تدخل فى تركيبه والاوزان الترجيحية لكل سلعة إلى غير ذلك من الخصائص الاساسية لكل من هذه الارقام - 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 الإشارة 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 :

١٩٦٨	١٩٦٧	١٩٦٦	١٩٦٥	الناتج القومى الاجمالى الحقيقى (١٠٠ = ١٩٥٨)
٧٠٧٧	٦٧٤٧	٦٥٨	٦١٧٨	القيمة على أساس طريقة الانفاق (بليون دولار)
٧١٠٤	٦٧٤٨	٦٥٨٦	٦٢٠٧	القيمة على أساس طريقة الناتج الصافى (بليون دولار)
٢٧-	٠١-	٠٦-	٢٩-	الفرق (بمليون دولار)
٪٣٨-	٪١٤-	٪٠٩-	٪٤٧-	النسبة المئوية

ومن أهم الاسباب التى تؤدى إلى هذه الفروق تغير النسبة بين قيمة الناتج الصافى والناتج الاجمالى لبعض الصناعات ، إلا أن ضآلة الفروق - 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 المبادئ 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 : في 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 للأسعار ، ويطلق عليها إصطلاح

General Price-level Statements

ويعد النوع الاول باستخدام الوحدات النقدية التي أجريت على أساسها المعاملات الفعلية لاقتناء الأصول وتأدية العمليات المتعلقة بالنشاط الجارى للمشروع ، وهى - بحكم تقلبات القوة الشرائية للنقود - وحدات متباينة فى قيمتها .
بينما يعد النوع الثانى باستخدام وحدات نقدية تمثل القوة الشرائية السائدة فى تاريخ إعداد هذه القوائم ، وهى تعتبر - وفقا للمقاييس الاحصائية المتاحة - وحدات متجانسة فى قيمتها .

والخاصية المميزة للنوع الاول من القوائم أنها تستند إلى الفروض والمبادئ 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 - 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 الأساسية فى المحاسبة القومية ، وإن كانت الأساليب الفنية المستخدمة لهذا الغرض لا تزال موضع الدراسة والتطوير .

ثالثا : تعتبر الأرقام القياسية من أهم الأدوات العملية المستخدمة فى هذا المجال ويتبين من البحث أنه بينما تحولت المحاسبة القومية عن استخدام الرقم القياسى الواحد إلى استخدام مجموعة من الأرقام القياسية يلائم كل منها طبيعة التيارات أو الأجماليات التى يراد تحويل قيمتها الجارية إلى ما يانظرها بالأسعار الثابتة ، فإننا لا نجد تحولاً مناظراً فى المحاسبة المالية ، ومن ذلك ما استقر عليه رأى المعهد الأمريكى للمحاسبين من استخدام 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 الأساليب الفنية المستخدمة لتركيب هذه الأرقام لا زالت تحظى بقسط وافر من عناية الهيئات المسؤولة عن إعداد الحسابات القومية والأجهزة الإحصائية والهيئات العلمية المتخصصة ، إلا أننا لا نجد دراسات مناظرة فى المحاسبة المالية .

ويتطلب الأمر إجراء بحوث علمية تستهدف دراسة خصائص الأرقام القياسية العامة المستخدمة فى المحاسبة القومية ، وإبراز حدود إستخداماتها ، وتحديد مدى صلاحيتها لتطبيق فى المحاسبة المالية ، كما تستهدف إستنباط الأرقام 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 لاثـر تغير قيمة النقود على النتائج التى تشملها القوائم المالية .

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

١ - قلب القوة الشرائية للنقود بمعدلات كبيرة .

٢ - توالى التطورات التكنولوجية بما يؤدى إلى التقدم التكنولوجى لوسائل الانتاجية بمعدلات متزايدة .

وكما اتسع نطاق هذه التقلبات أو تزايدت معدلات التقدم التكنولوجى كلما ازدادت الاهمية العملية للآثار المترتبة على هذا الفرض .

ومن ناحية أخرى ، فإن استبعاد هذا الفرض من مجموعة الفروض التى تستند إليها النظرية العامة للمحاسبة يتطلب إعادة النظر فى هيكل هذه النظرية ذاتها ، فالفروض - فى كافة العلوم - تمثل حجر الزاوية فى بناء النظرية العلمية ، ولا يبنى 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 الأدلة على ذلك أن تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغير مستويات الأسعار يثير عددا من المشاكل النظرية فيما يتعلق بفرض تحقيق الإيراد *The Realization Concept* وما يترتب عليه من اعتبارات تتصل بطبيعة هذه الأرباح أو الخسائر ومدى قابليتها للتوزيع أو خضوعها للضرائب ، كما يثير مشكلة نظرية فيما يتعلق بحجية الأرقام القياسية أو معاملات التحويل *Conversion factors* المستخدمة لهذا الغرض ، ومدى مطابقتها لمفهوم الدليل الموضوعى القابل للمراجعة والتحقيق *Verifiable objective evidence* - وهو أحد الفروض الأساسية فى المحاسبة - وما يترتب على ذلك من اعتبارات عملية تتصل بتحديد المسؤولية المهنية للمراجع من حيث مدى الاعتماد على النتائج التى تشملها القوائم المالية المعدلة .

فالمشكلة تبلور فى تكوين مجموعة متكاملة من الفروض والمفاهيم والتى تصلح أساسا لتكوين نظرية عامة تستمد منها مجموعة من المبادئ العلمية للتسجيل والقياس المحاسبى تحل محل مجموعة المبادئ 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.