



c.o.f.c

بحث بعنوان

تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩

إعداد المفتش

ابراهيم سليمان

٢٠٢٠

الجهاز المركزي للرقابة المالية

المحتويات:

المبحث الأول: القياس المحاسبي والتضخم.

- مفهوم القياس المحاسبي.
- التحيز في القياس المحاسبي.
- مفهوم التضخم وأنواعه.
- الأثر السلبي للتضخم على المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: تعديل القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩/.

- نطاق ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩/.
- متطلبات التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩/.
- تحديد المؤشر العام للأسعار.
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين نقدية وغير نقدية.
- تعديل قائمة المركز المالي.
- تعديل قائمة الدخل.
- تعديل قائمة التدفقات النقدية.
- حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية.

الجهاز المركزي للرقابة المالية

مفهوم القياس المحاسبي

يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة إلى جانب التوثيق (التسجيل) والعرض والإفصاح، ولعل وظيفة القياس المحاسبي هي الأصعب والأكثر إثارة للجدل حيث أن معظم الانتقادات التي توجه إلى المحاسبة كنظام معلومات تتناول وظيفة القياس المحاسبي، بالإضافة إلى ظهور كثير من الكتابات لدى المفكرين الإقتصاديين حملت القياس المحاسبي مسؤولية كثير من الأزمات المالية بالإضافة إلى أن قصور وظيفة القياس المحاسبي كان الثغرة التي تم استغلالها لتنفيذ عمليات احتيال داخل الأسواق المالية. وقبل الدخول في شرح مفهوم القياس المحاسبي واركانه وأشكالياته لا بد من شرح مفهوم القياس بشكل عام [١].

بدايةً، كان مفهوم القياس قاصراً على الظواهر والعلوم الطبيعية فكان يشترط أن تكون الظاهرة أو الخاصية محل القياس قابلة للإضافة الطبيعية فكان القياس محصوراً في الخواص الطبيعية كالطول والوزن والحجم وبقي الوضع كذلك حتى وضع رائد علم القياس ستيفن Steven مؤلفاً دعى فيه إلى تبني مفاهيم جديدة وهو ما عرف لاحقاً بالنظرية الحديثة للقياس، ولعل أهم ما جاء به ستيفن Steven هو عدم اشتراطه تمتع الخاصية محل القياس بميزة الإضافة الطبيعية وبذلك امتدت مجالات القياس إلى العلوم الإجتماعية كالمحاسبة بعد أن كانت محصورة في العلوم الطبيعية [٢].

من جانب آخر شدد ستيفن Steven على توافر شرطين عند تنفيذ عملية القياس وهما [٣]:

- ١- الثبات الرياضي بالنسبة لوحد القياس، أي ثبات المحتوى الكمي لها خلال عملية القياس وبين عملية قياس وأخرى وذلك حتى ينتهي التأكد من صحة النتائج وإجراء المقارنات.
- ٢- الثبات في تطبيق قواعد القياس.

[١] [٢] [٣] مطر، مجد (٢٠٠٤) التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر عمان - الأردن، ص ١١٣

وقد تطور مفهوم القياس المحاسبي مع تطور مفهوم القياس بشكل عام، وقد وردت عدة تعريفات له كان من أبرزها تعريف جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية (AAA) والذي ورد فيه:

"يمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة" [١].

وبمعنى أبسط يمكن القول أن القياس المحاسبي هو عملية ترجمة الأحداث الاقتصادية التي تمر بها المنشأة إلى أرقام واستخدام هذه الأرقام وفق قواعد محدد من قبل شخص معين لتوليد معلومات تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات، ويجب أن تتصف هذه المعلومات بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الملاءمة والتمثيل الصادق بالإضافة إلى القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت الملائم والقابلية للفهم [٢].

وفقاً لما سبق يمكن القول بأن محتوى عملية القياس المحاسبي ومن ثم نتائجها تتوقف على أربع عوامل هي أركان عملية القياس المحاسبي [٣]:

- ١- **الخاصية محل القياس:** إن عملية القياس المحاسبي تنصب بشكل عام على خاصية معينة لشيء ما فقد تكون الخاصية محل القياس هي القيمة أو التعداد النقدي مثل قيمة أصل أو حجم مبيعات وقد تكون الطاقة الإنتاجية مثل (عدد الوحدات أو عدد ساعات العمل).
- ٢- **المقياس المناسب للخاصية محل القياس:** وهو ذلك المقياس الذي يعبر عن المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، ويتوقف نوع المقياس المناسب على الخاصية محل القياس فعندما تكون القيمة المالية هي الخاصية محل القياس فالتعداد النقدي هو المقياس المناسب، أما عند قياس الطاقة الإنتاجية فعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات العمل هي المقياس المناسب.

[1] AAA Research in accounting measurement, collected papers ١٩٦٦, P ٤٧.

[2] فخر، نواف، الرضا، عقبة والمصري، تيسير (٢٠٠٦)، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، ص ٦٦.

[3] مطر، محمد (٢٠٠٤) التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر عمان - الأردن، ص ١١٥ - ١١٧.

٣- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: لا يمكن فقط بتحديد مقياس مناسب تنفيذ عملية قياس محاسبي بل لا بد من تحديد نوع وحدة القياس المناسبة، فعند قياس الطاقة الإنتاجية لا بد من تحديد نوع وحدة القياس هل هو عدد الوحدات المنتجة أو عدد ساعات العمل، وعند قياس قيمة أصل ما لا بد من تحديد نوع وحدة النقد المستخدمة (ليرة - دينار - دولار)، والغاية من ذلك جعل نتائج القياس قابلة للمقارنة والتجميع.

٤- الشخص القائم بعملية القياس: وهو الشخص الذي يحدد مسار عملية القياس وأساليب وطرق القياس، حيث أن نتائج القياس قد تختلف باختلاف الشخص القائم على عملية القياس وخاصة في الحالات التي تتوفر فيها عدة طرق للقياس تتباين نتائجها أو يكون هناك مجال للتقدير الشخصي، ولذلك نجد أن المنظمات المهنية المحاسبية الدولية اتجهت نحو توحيد أساليب وطرق القياس وذلك لجعل نتائج القياس المحاسبي قابلة للمقارنة والتحقق.

التحيز في القياس المحاسبي

يعتبر تحيز القياس أمر قد لا يمكن تجنبه في أي عملية قياس، ولكن وبينما يكون تحيز القياس ضئيلاً ويمكن تحديده بدقة كبيرة في العلوم البحتة فإنه هذا الأمر أصعب بكثير في العلوم الإجتماعية وهذا يعود الى طبيعة العلوم الإجتماعية ومنها المحاسبة[١].

فالخاصية محل القياس في المحاسبة غالباً ما تكون القيمة وهي خاصية غير مادية وهذا يُصعب عملية القياس، كما أن القياس في المحاسبة يرتبط بأمر مستقبلية مثل العمر الإنتاجي لأصل وقيمة نفايته، لذلك نجد أن القياس المحاسبي في بعض الأحيان يقوم على التقدير والإجتهاد الشخصي، كما أن تعدد طرق وأساليب القياس المحاسبي وتباين النتائج باستخدام هذه الطرق المختلفة، إضافة إلى القصور في قواعد القياس المحاسبي، كل هذا يؤثر على موضوعية القياس في المحاسبة وبشكل عام يمكن تقسيم مصادر التحيز في القياس المحاسبي إلى مصدرين [٢]:

[١] مطر، محمد (٢٠٠٤) التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر عمان - الأردن، ص ص ١١٥ - ١١٧.

[٢] مطر، محمد، المرجع السابق ذكره، ص ص ١٣٣ - ١٤١.

١- تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس وهو في الغالب المحاسب، حيث كما ذكرنا سابقاً فإن البيانات المحاسبية تحتوي على بنود كثيرة يتم تقديرها مثل (قيمة نفاية آلة، مخصص ديون مشكوك فيها) ويتطلب التخلص من هذا التحيز أن يمتلك المحاسب أو الشخص القائم بعملية القياس الخبرة الكافية وأن يقوم بعمله بموضوعية، لذا نجد بأن المنظمات المهنية أكدت على ضرورة تحلي المحاسب بالموضوعية وامتلاكه الخبرة والكفاءة وذلك ليتمكن من القيام بوظيفة القياس المحاسبي بشكل دقيق وموضوعي.

٢- تحيز مصدره قواعد القياس المحاسبي ويعود السبب الرئيس لهذا التحيز إلى تعدد المبادئ والقواعد التي يمكن الإعتماد عليها في القياس المحاسبي مثل تعدد طرق قياس الأصول (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، القيمة الإستبدالية)، بالإضافة إلى مبادئ و فروض قد يكون لها تأثير على نتائج القياس مثل مبدأ الحيطة والحذر الذي يقوم على أساس تسجيل الإيرادات والأرباح عند تحققها وبأقل القيم الممكنة وتسجيل الخسائر والمصروفات بمجرد توقع حدوثها وبأعلى القيم الممكنة، ومن الممارسات التطبيقية لمبدأ الحيطة والحذر تشكيل مخصص ديون مشكوك فيها وتسجيل قيمة المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وهذا المبدأ قد يؤدي إلى نقل أرباح السنة المالية إلى السنوات اللاحقة وذلك عندما لا تحقق تلك الخسائر أو النفقات المحتملة أو أنها تحدث ولكن بقيم أقل من القيم المسجلة سابقاً، كل ذلك يؤدي الى تحيز في قياس ربح المنشأة من سنة مالية لأخرى، ومن الفروض التي قد تسبب تحيزات في القياس المحاسبي فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ولعل أساس هذا الفرض يعود للعالم ستيفن (Steven) الذي اشترط أن تكون وحدة القياس ذات محتوى ثابت خلال عملية القياس نفسها وبين عملية قياس وأخرى، ولكن من الناحية العملية فإن هذا الفرض غير قابل للتحقق في الواقع فوحدة النقد في معظم دول العالم تتعرض لضغوط تضخمية وتخفض قيمتها وقوتها الشرائية مع الزمن.

مفهوم التضخم وأنواعه

التضخم هو مشكلة تعاني منها معظم دول العالم وعادة ما يكون للتضخم آثار سلبية على الإقتصاد الوطني والسكان من حيث انخفاض حجم الإستثمار ومعدلات النمو ومستوى معيشة الأفراد وارتفاع في نسب البطالة والفقر، بالإضافة الى أن التضخم قد يكون سبباً في حالات عدم الإستقرار السياسي والإجتماعي للدول وما يرافقه من حالات الاضطرابات والاحتجاجات، وقد تعددت الدراسات التي تهدف الى إيجاد حلول لهذه المشكلة والحد من آثارها السلبية، وبشكل عام نجد بأن الفكر الإقتصادي كان له توجهين في تعريف ظاهرة التضخم:

الإتجاه الأول تم تعريف التضخم بناءً على المظهر العام له فنجد تعريفات مثل [١]:

- الإرتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار.
- إنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد.
- الإنخفاض المستمر للقيمة الحقيقية لوحدة النقد.

الإتجاه الثاني تم تعريف التضخم بناءً على الأسباب التي أدت الى هذه الظاهرة فنجد تعاريف مثل [٢]:

- زيادة الطلب على العرض ضمن الإقتصاد القومي.
- زيادة حجم الإنفاق بنسبة أكبر من الزيادة في عرض السلع والخدمات.
- عدم التجاوب بين الطلب الكلي والعرض الكلي لعوامل الإنتاج.
- زيادة كمية النقود بمعدل أسرع من معدل نمو الناتج القومي الحقيقي.
- فائض الطلب المستمر عند مستوى التشغيل الكامل.

بإضافة الى الإتجاهين السابقين نجد بأن كتاب المالية العامة قد عرفوا التضخم بأنه عجز مستمر في الميزانية العامة أو زيادة في إصدار النقود، والحقيقة أنه أيّ من كل التعاريف السابقة عبر عن أحد مظاهر أو أسباب التضخم دون أن يشمل كافة مظاهره وأسبابه [٣].

[١] [٢] [٣] العمار، رضوان (١٩٩٤) **النقود والمصارف**، منشورات جامعة تشرين، كلية الإقتصاد، ص ١٥٧.

ومن ناحية أخرى قسم الفكر الإقتصادي التضخم الى نوعين رئيسيين [١]:

١- **تضخم جامح أو مفرط:** يحدث عندما تتزايد فيها معدلات الارتفاع في المستوى العام بشكل كبير وخلال فترة زمنية قصيرة، غالباً ما يظهر هذا النوع من التضخم خلال فترات الحروب والكوارث الطبيعية والأزمات الكبرى ومثال عليه ما شهدته المانيا بعد الحرب العالمية الثانية وما تعاني من سورية في الوقت الحاضر.

٢- **تضخم زاحف:** حيث يكون الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار بمعدلات أصغر وعلى فترات زمنية أطول نسبياً وتعاني معظم إقتصاديات العالم من هذا النوع من التضخم.

بإضافة الى النوعين السابقين فإن بعض كتاب يميز بين نوعين للتضخم وذلك حسب منشئه [٢]:

تضخم محلي، وذلك عندما يكون التضخم ناتج عن عوامل داخل الإقتصاد القومي للدولة صاحبة التضخم، **تضخم مستورد،** ويكون ناتج عن العلاقات الإقتصادية المتبادلة بين الدول وغالباً ما يظهر هذا النوع من التضخم في الدول النامية التي تعتمد بشكل كبير على استيراد السلع والخدمات من دول أخرى فتستورد معها التضخم الناشئ من الدول المصدرة [٣].

الأثر السلبي للتضخم على المعلومات المحاسبية

تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات تساعد المستخدمين على إتخاذ القرارات سواء أكان هؤلاء المستخدمين أطراف خارجية (مستثمرين - دائنين) أو أطراف داخلية (الإدارة - الملاك) وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدميها في قراراتهم يجب أن تتصف بعدة خصائص نوعية رئيسية وهي [٤]:

- **الملاءمة** والتي تعني أن تكون المعلومات المحاسبية ذات قدرة تنبؤية أو قيمة توكيدية.
- **التعبير الصادق (التمثيل الصادق)** ويعني الحيادية والموضوعية في تمثيل الأحداث.

[١] [٢] [٣] العمار، رضوان (١٩٩٤) **النقود والمصارف**، منشورات جامعة تشرين، كلية الإقتصاد، ص ١٥٨.

[٣] مجالس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ٢٠١٣، **الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد القوائم المالية**.

بالإضافة إلى الخاصيتين السابقتين يجب أن يتوفر في المعلومات المحاسبية خصائص نوعية داعمة هي القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، القابلية للتحقق والتوقيت الملائم.

ولكن في ظروف التضخم وعندما تكون المعلومات المحاسبية مبنية على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد نجد بأن المعلومات المحاسبية تفقد من خصائصها النوعية. ففي فترات التضخم ونتيجة لإرتفاع المستوى العام للأسعار ترتفع معها الإيرادات والتي يتم مقابلتها مع نفقات ومصاريف بعضها يكون مُقيم في فترات سابقة تكون فيها القوة الشرائية لوحدة النقد أكبر مثل (مصروف الإستهلاك)، مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح وإرتفاع معدل العائد على الإستثمار، بالإضافة إلى ذلك تظهر موجودات المنشأة بقيم منخفضة عن قيمتها الحقيقية السائدة في السوق وتصبح أقساط الإستهلاك للأصول غير كافية لإستبدالها والمحافظة على رأس المال الإنتاجي للمنشأة، كل ذلك يفقد المعلومات المحاسبية في فترات التضخم والتي يتم إعدادها على أساس ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد قدرتها التنبؤية بمستقبل المنشأة وأدائها وقيمتها التأكيدية بقدرة المنشأة على سداد إلتزامتها والمحافظة على طاقتها الإنتاجية وهو ما يعني فقدان هذه المعلومات لخاصية الملاءمة.

أضف إلى ذلك، فإن هذه المعلومات لا تعبر بصدق وأمانة عن الصورة الحقيقية لواقع المنشأة وأدائها وتحتوي على تحريفات في القياس وبتالي فهي لا تمتلك خاصية التعبير الصادق.

من ناحية أخرى، فإن المعلومات المحاسبية في فترات التضخم ونتيجة لإحتوائها على تحيزات في القياس المحاسبي تصبح غير قابلة للمقارنة وخاصة إذا ما تمت المقارنة مع فترات سابقة كانت فيها القوة الشرائية لوحدة النقد أكبر.

بناءً على ما سبق، نجد بأن البيانات المحاسبية التي يتم إعدادها في فترات التضخم دون الأخذ بعين الإعتبار إنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد تقدم معلومات مُضللة للمستخدمين وقد ينتج عنها قرارات خاطئة مثل منح إئتمان محفوف بالمخاطر بالنسبة للدائنين أو توزيع أرباح صورية بالنسبة للإدارة والملاك.

المبحث الثاني: تعديل القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/

نطاق ومتطلبات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/

يقدم معيار المحاسبة الدولي/٢٩/ أحد الحلول المقترحة لمعالجة مشكلة أثر التضخم على البيانات المالية، وقد صدر هذا المعيار أول مرة عام ١٩٨٩ ليتم تطبيقه اعتباراً من عام ١٩٩١ ومن ثم تمت إعادة صياغته عامي ٢٠٠١-٢٠٠٤ حيث لم تجري له أي تغييرات جوهرية على نص المعيار باستثناء تعديل بعض المصطلحات لتتناسب مع ممارسات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ووفقاً لما جاء في نص المعيار/٢٩/، فقد اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه "في اقتصاد ذو تضخم جامح ليس من المجدي التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي بالعملة المحلية بدون إعادة عرضها، حيث تفقد النقود قوتها الشرائية بمعدل تكون عنده مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث الأخرى التي قد حدثت في أوقات مختلفة حتى ولو ضمن الفترة المحاسبية نفسها أمراً مضملاً" [١].

وبناءً عليه، فقد اعتبر المعيار بأن المعلومات المحاسبية تكون مضللة في فترات التضخم ما لم يتم تعديلها، وبأنه يجب تطبيق هذا المعيار على كافة القوائم المالية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي منشأة تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذو تضخم جامح.

هذا ولم يحدد المعيار معدلاً مطلقاً كمقياس للتضخم الجامح بل إن تحديد متى يصبح إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار أمراً ضرورياً هي مسألة اجتهادية يعود تقديرها لإدارة المنشأة، وعدد المعيار مجموعة من المؤشرات ضمن البيئة الإقتصادية للدولة تدل على وجود تضخم جامح وهي حسب نص المعيار [٢]:

١- "يفضل عموم الناس الاحتفاظ بثروتهم في أصول غير نقدية أو في عملة أجنبية مستقرة نسبياً ويتم فوراً استثمار المبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية.

[١] [٢] IASB, IAS ٢٩. International Financial Reporting Standards.

٢- ينظر عموم الناس إلى المبالغ النقدية ليس باعتبارها بالعملة المحلية ولكن باعتبارها بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة.

٣- تتم المبيعات والمشتريات لأجل بالأسعار التي تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الإتمان حتى لو كانت فترة قصيرة.

٤- يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر الأسعار.

٥- يقارب معدل التضخم المجمع على مدى ثلاثة سنوات نسبة ١٠٠% أو يتجاوزها".

تدل المؤشرات السابقة في حال توافرها كلها أو بعضها على وجود تضخم جامح أو مفرط.

أما في سورية فقد ارتفع سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الليرة السورية من ٤٦.٧١ (ل.س) في نهاية عام ٢٠١٠ إلى ٤٣٥ (ل.س) في نهاية عام ٢٠١٨ وذلك حسب نشرات مصرف سورية المركزي [١]، كما ارتفع الرقم القياسي لأسعار المستهلك في نهاية عام ٢٠١٨ إلى ٨١١.٢ باعتبار عام ٢٠١٠ سنة أساس وذلك وفقاً للمكتب المركزي للإحصاء [٢] ، وبالتالي يمكن القول بأن سورية تعاني من تضخم جامح ومبررات تطبيق هذا المعيار متوافرة فيها.

ويتوجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/ على البيانات المالية للمنشأة التي تقر بأنها تعمل ضمن بيئة اقتصاد يعاني من تضخم جامح منذ بداية الفترة التي تقر فيها بذلك، كما يستحسن من أجل أغراض المقارنة أن تقوم كافة المنشآت والتي تقوم بالتقرير بعملة الإقتصاد نفسه بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/ من بداية نفس الفترة.

هذا ولا يميز المعيار بين أي منشأة سواء كانت تستخدم مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل التكلفة الجارية في إثبات قيمة أصولها وموجوداتها، حيث يعتبر المعيار/٢٩/ أن القوائم المالية للمنشأة التي تعمل في اقتصاد تضخم جامح تكون مفيدة فقط إذا تم التعبير عنه بوحدة قياس جارية بتاريخ التقرير ولا يهم ما إذا كان قد تم إعداد هذه القوائم وفقاً لمدخل التكلفة الجارية أو مدخل التكلفة التاريخية.

/http://www.cb.gov.sy

[١] الموقع الرسمي لمصرف سورية المركزي.

/http://www.cbssyr.sy

[٢] الموقع الرسمي للمكتب المركزي للإحصاء في سورية .

كما يتطلب المعيار/٢٩/ بأن يتم التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم/١/(عرض البيانات المالية) وأية معلومات أخرى واجب الإفصاح عنها في البيانات المالية بخصوص الفترات السابقة بوحدة قياس جارية بتاريخ التقرير .

متطلبات التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/

يتناول المعيار/٢٩/ موضوع معالجة أثر التضخم على القوائم المالية وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة، حيث يقوم هذا المدخل على مبدأ المحافظة على التسجيل التاريخي للعمليات المالية وقيم الموجودات والالتزامات الواردة بهما ومن ثم تجميع البيانات وتحليلها وإعداد القوائم الختامية، ولكن يتم تعديل هذه البيانات التاريخية على أساس وحدة قياس ذات قوة شرائية عامة بتاريخ التقرير، وبمعنى أبسط يمكن القول أن تسجيل الأحداث الإقتصادية يتم وفقاً لمتطلبات وأحكام مبدأ التكلفة التاريخية التقليدي، ومن ثم في نهاية السنة المالية يتم تعديل الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقاً للقوة الشرائية لوحدة النقد بتاريخ التقرير، بحيث تظهر الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي والمصروفات والإيرادات في قائمة الدخل كأنه قد تم قياسها بوحدة نقد ذات قوة شرائية واحدة وهي القوة الشرائية لوحدة النقد بتاريخ التقرير، وبالتالي تصبح البيانات بعد تعديلها متجانسة وقابلة للتجميع وإجراء المقارنات وعليه يتوفر لمتخذ القرار بيانات مالية مفيدة لإتخاذ القرار.

وللقيام بتعديل البيانات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/ لا بد من القيام بخطوتين رئيسيتين وهما:

أولاً تحديد المؤشر العام للأسعار.

ثانياً تصنيف بنود قائمة المركز المالي إلى مجموعتين نقدية وغير نقدية.

أولاً : تحديد المؤشر العام للأسعار

كما تبين سابقاً فإن المظهر الأبرز للتضخم هو إرتفاع في أسعار السلع والخدمات بمختلف الفئات والقطاعات، وهو ما يطلق عليه تسمية المستوى العام للأسعار، ونظراً للأثر الكبير للمستوى

العام للأسعار على معيشة الأفراد وأهميته بالنسبة لدراسات الإقتصادية والمحاسبية فقد تعددت الطرق والأساليب لتحديد أو قياس المستوى العام للأسعار وكان من أهمها استخدام الأرقام القياسية لتحديد المستوى العام للأسعار ومن أشهر الأرقام القياسية (لاسيبرز، باش، فيشر) ويعتبر استخدام الأرقام القياسية للأسعار الأكثر شيوعاً في معرض تطبيق معيار المحاسبة رقم/٢٩.

ويُفضل عند استخدام الأرقام القياسية للأسعار لتعديل القوائم المالية في اقتصاد ذو تضخم جامح أن تستخدم كافة المنشآت التي تعرض بياناتها المالية بعملة هذا الإقتصاد نفس المؤشر (نوع الرقم القياسي العام للأسعار) بحيث تصبح بيانات هذه الوحدات المحاسبية قابلة للجمع والمقارنة [١].

وأخيراً تبقى نقطة في غاية الأهمية وهي أن المعيار/٢٩ قد أكد على تعديل البيانات المحاسبية باستخدام مؤشر عام للأسعار ولم يحدد فقط الأرقام القياسية للأسعار، ولكن بإمكان استخدام مؤشرات عامة للأسعار أخرى مثل سعر الصرف [٢].

ثانياً : تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين نقدية وغير نقدية

تعتبر عملية تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية أمراً ضرورياً في معرض تطبيق المعيار/٢٩، حيث يتوقف الإجراء المحاسبي لتعديل البنود الواردة في القوائم المالية على نوع هذا البند فيما إذا كان بنداً نقدياً أم غير نقدياً.

فما يميز البنود النقدية هو الحق في استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو محدد من الوحدات النقدية فالأصول النقدية هي أصول ممثلة في كمية معينة من النقود وتبقى هذه الكمية ثابتة على الرغم من تغير المستوى العام للأسعار، وبالتالي فإن القوة الشرائية أو قدرة تحويل هذه الحقوق إلى سلع وخدمات تتغير بتغير الأسعار، وتتضمن الأصول النقدية على سبيل المثال النقدية في الصناديق والمصرف

[١] IASB, IAS ٢٩. International Financial Reporting Standards.

[٢] فخر، نواف، الرضا، عقبه والمصري، تيسير (٢٠٠٦) المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص ١٠٠.

أوراق القبض، القروض الممنوحة للغير وفوائدها، الإستثمارات في السندات، الإيرادات المستحقة، السلف المقدمة للعاملين والمخزون المباع مقدماً بسعر محدد ولم يسلم بعد.

أما الإلتزامات النقدية فهي إلتزامات بدفع مبالغ معينة من النقود في مواعيد محددة مستقبلاً وبصرف النظر عما يحدث بالقوة الشرائية لوحدة النقد وتتضمن الخصوم النقدية على سبيل المثال الدائنين والقروض طويلة وقصيرة الأجل، أوراق الدفع، توزيعات الأرباح، المصاريف الإدارية المستحقة وضرائب الدخل الجارية.

أما ما يميز البنود غير النقدية هو غياب الحق في استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو محدد من وحدات النقد، فالأصول غير النقدية هي حقوق للمشروع ولكن تتغير أسعارها بتغير القوة الشرائية لوحدة النقد ومن الأصول غير النقدية الأراضي، المباني، الآلات، المخزون، الإستثمارات في الأسهم بالإضافة إلى النقدية وحسابات المصارف والمدنيين بعملات أجنبية والمصاريف المدفوعة مقدماً حيث أن المصاريف المدفوعة مقدماً تمثل حقاً في الحصول على سلعة أو خدمة في المستقبل بغض النظر عن تغير الأسعار [١].

إن العرض السابق للتمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لا ينفي أنه في بعض الحالات لا بد من استخدام الأحكام الشخصية، فمثلاً مخصص الديون المشكوك فيها يعتبر إلتزاماً نقدياً طالما أنه تم اعتبار المدينون أصل نقدي ومخصص هبوط أسعار المخزون يعتبر إلتزاماً غير نقدي طالما أن المخزون هو أصل غير نقدي، أيضاً الإيرادات المحصلة مقدماً فحين تكون هذه الإيرادات المحصلة مقدماً تتضمن إلتزاماً بتقديم سلع وخدمات وهذه السلع والخدمات وحيث أن تكلفتها النقدية تتغير بتغير القوة الشرائية لوحدة النقد فإنها تعتبر إلتزام غير نقدي، أما عندما تكون هذه الإيرادات المحصلة مقدماً متعلقة بإيرادات لا تمتلك المنشأة حقاً بتعديلها مع تغير الأسعار والقوة الشرائية لوحدة النقد مثل فوائد السندات فإن هذه الإيرادات تعتبر إلتزاماً نقدياً.

[١] فخر، نواف، الرضا، عقة، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص ص ١٠٣ - ١٠٥.

تعديل قائمة المركز المالي

تتضمن قائمة المركز المالي حقوق والتزامات المنشأة في لحظة معينة هي نهاية فترة التقرير، ويتطلب المعيار/٢٩/ أن يتم عرضها بوحدة قياس جارية في فترة التقرير، أي أن القوة الشرائية لوحدة النقد التي يتم قياس عناصر قائمة المركز المالي بها يجب أن تكون واحدة وتساوي القوة الشرائية لوحدة النقد في نهاية فترة التقرير، وبما أن البنود النقدية في قائمة المركز المالي تكون معروضة بوحدة نقد قوتها الشرائية تماثل القوة الشرائية لوحدة النقد بتاريخ نهاية فترة التقرير، فإنها تبقى دون أي تعديل، أما بنسبة للبنود غير النقدية فإنها تكون مُقاسة بوقت سابق بوحدة نقد لها قوة شرائية مختلفة عن القوة الشرائية لوحدة النقد في نهاية فترة التقرير لذلك لا بد من تعديلها، وفق للمعادلة التالية [٢١]:

القيمة المعدلة = قيمة البند قبل التعديل (المبلغ التاريخي) X مُعامل التعديل

ويتم حساب مُعامل التعديل بالمعادلة التالية [٢٢]:

مُعامل التعديل = رقم المؤشر العام للأسعار بنهاية فترة التقرير ÷ رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ نشأة البند

وهنا يمكن أن يواجه القائم على عملية التعديل عند التطبيق الأولي للمعيار مشكلتين [٢٣]:

الأولى: هي غياب سجلات تفصيلية توضح تاريخ حيازة بعض الأصول الثابتة المادية وقيمتها، وعندها يمكن الإعتماد على تقييم خبرة مهنية مستقلة لهذه البنود والتي تمثل أساساً لعملية إعادة التعديل.

الثانية: هي عدم توافر رقم المؤشر العام للأسعار للفترات التي يتطلب فيها المعيار إعادة بيان بعض بنود الأصول الثابتة المادية، وعندها يمكن استخدام معامل تعديل يعتمد على سعر الصرف بين عملة التقرير وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

[١] [٢] فخر، نواف، الرضا، عقبة، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) *المشكلات المحاسبية المعاصرة*، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص ١٠٥.

[٣] IASB , IAS ٢٩ .International Financial Reporting Standards.

يضاف إلى ذلك أن معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩ لا يجوز أن يتعارض مع تطبيق بقية معايير المحاسبة الدولية الأخرى ونذكر في هذا المجال ما يلي [١]:

- بالنسبة للبند غير النقدية والتي تم إعادة تقييمها بتاريخ التقرير وفقاً لنموذج القيمة العادلة مثل الأصول الثابتة، فإنه لا يجوز إعادة بيانها وإنما تعرض بقيمتها العادلة التي تم تحديدها بنهاية فترة التقرير، أما إذا كانت عملية إعادة التقييم لهذه البنود قد تمت في فترة سابقة لنهاية فترة التعديل فيتم إعادة بيانها باستخدام المؤشر العام للأسعار على أساس أن تاريخ إعادة التقييم هو تاريخ نشأة البند ويتم حساب قيمة البند المعدل وفق المعادلة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{قيمة البند بعد إعادة التعديل} \times \frac{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ نهاية فترة التقرير}}{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ إعادة التقييم}}$$

وهنا يجب التنويه بأن فوائض إعادة تقييم التي تخص هذا البند يتم إهمالها (حذفها) في الطرف المقابل من قائمة المركز المالي.

- لا يجوز أن تتجاوز قيمة البند المعاد بيانه القيمة القابلة للتحقق أو القيمة القابلة للإسترداد وذلك تطبيقاً للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى، فلا يجوز أن تتجاوز قيمة المخزون المعاد بيانه قيمته القابلة للتحقق وذلك تطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم/٢، ولا يجوز أن يتم إعادة بيان أصل بحيث يظهر بقيمة أعلى من القيمة القابلة للإسترداد وذلك تطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم/٣٦.

- يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٣ برسالة تكاليف الإقتراض، ولكن في فترات التضخم ترتفع معدلات الفائدة حيث أن المقرضين يعكسون توقعاتهم بالتضخم برفع معدلات الفائدة لذلك من غير المجدي أن يتم إعادة بيان الإنفاق الرأسمالي الممول بالإقتراض وأن يتم بالوقت نفسه رسالت الزيادة في مصروف الفائدة والنتاج عن التضخم، لذلك من الأفضل ان يتم الاعتراف بمصروف الفائدة والذي يعوض عن التضخم كمصروف عن الفترة التي تم فيها تكبدها.

[١] IASB, IAS ٢٩. International Financial Reporting Standards.

• في الحالات التي تمتلك فيها المنشأة أصولاً ولها الحق بتأجيل الدفع وذلك بموجب ترتيبات معينة، فإنه يعاد بيان هذا الأصل من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء، أما بالنسبة للأصول والالتزامات المربوطة بموجب اتفاقيات بالتغير في الأسعار فإن هذه الأصول والالتزامات تعرض وفقاً للقيم التي تقتضيها هذه الاتفاقيات ولا يتم إعادة بيانها على أساس المؤشر العام للأسعار.

• بعض البنود النقدية مثل نقدية ومديون بعملات أجنبية يتم عرضها وفقاً لسعر الصرف بنهاية فترة التقرير وذلك تطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٢١/.

أما بالنسبة لحقوق الملكية وهي تتضمن مساهمات أصحاب المنشأة في رأس المال والإضافات عليها كما تتضمن الإحتياطات وأي فوائض إعادة تقييم والأرباح المحتجزة، فإنه يتم تعديل هذه الحقوق وفقاً للمؤشر العام للأسعار من تاريخ نشوء هذه الحقوق أو المساهمة بها ويستثنى منها فوائض إعادة التقييم والأرباح المحتجزة والتي يتم معالجتها وفق الآتي [١]:

* **فوائض إعادة التقييم:** كما ذكرنا سابقاً يتم حذفها ولا يعترف بها ضمن قائمة المركز المالي، حيث أن إعادة بيان رأس المال سوف يعوض عن هذه الفوائض.

* **الأرباح المحتجزة:** لا يتم إعادة بيانها وإنما يتم اشتقاقها كمتعم حسابي لكافة المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي.

وأخيراً فإن تعديل قائمة المركز المالي بعد التطبيق الأولي للمعيار ٢٩/ تصبح عملية أسهل بكثير حيث يتم إعادة تعديل البنود الخاضعة للتعديل وفقاً للمعادلة التالية [٢]:

قيمة البند المعاد تعديله = قيمة البند المعدّل سابقاً × $\frac{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ إعادة التعديل}}{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ التعديل السابق}}$

وتسمى عملية إعادة التعديل من سنة إلى أخرى بالإزاحة للأمام.

[١] IASB, **IAS ٢٩**. International Financial Reporting Standards.

[٢] فخر، نواف، الرضا، عقبة، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص ١٠٣.

تعديل قائمة الدخل

تتضمن قائمة الدخل ملخصاً لنشاط المنشأة خلال فترة زمنية غالباً ما تكون سنة ميلادية تعرض ماحققته المنشأة من إيرادات وماتكبده من مصاريف وتبين نتيجة أعمالها من ربح وخسارة ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩ أن يتم إعادة بيان بنود قائمة الدخل باستخدام وحدة قياس جارية في فترة التقرير ويتم حساب قيمة البند المعدل وفق المعادلة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدل} = \text{قيمة البند قبل التعديل} \times \frac{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ فترة التقرير}}{\text{رقم المؤشر العام بتاريخ تحقق أو تكبد الإيراد أو المصروف}}$$

ويمكن أن نذكر أهم النقاط عند تعديل قائمة الدخل:

- يتم حساب مصروف الإستهلاك المعدل وفق طريقتين، الأولى أن يتم حسابه على أساس قيمة الأصل المعاد بيانه وذلك بقسمة قيمة الأصل بعد التعديل مطروحاً منه قيمة النفاية المعاد بيانها على العمر الإنتاجي للأصل، أما وفق الطريقة الثانية فيتم تعديل قيمة قسط الإستهلاك المحسوب وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية على أساس وحدة قياس جارية بتاريخ التعديل وفقاً للآتي:

$$\text{قسط الإستهلاك المعدل} = \text{قسط الإستهلاك التاريخي} \times \frac{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ التقرير}}{\text{رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ حيازة الأصل}}$$

- يتحصل المشروع على الإيرادات ويتكبد المصاريف من خلال قيامه بنشاطه العادي وتسمى هذه الإيرادات والمصاريف بإيرادات ومصاريف التشغيل، وتشمل إيرادات التشغيل على سبيل المثال (المبيعات، إيراد تقديم خدمات النشاط العادي للمشروع)، وتشمل المصاريف التشغيلية على سبيل المثال (المشتریات، أجور العمال، مستلزمات سلعية)، فإذا كانت هذه الإيرادات والمصاريف ذات طبيعة دورية ومنتظمة فإنه بالإمكان إعادة بيانها ضمن قائمة الدخل المعدلة

IASB, **IAS ٢٩**. International Financial Reporting Standards.

فخر، نواف، الرضا، عقبة، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص ص ١٠٥ - ١٣٠.

على أساس متوسط رقم المؤشر العام للأسعار خلال فترة التقرير، أما إذا كانت غير ذلك يتم تعديلها على أساس متوسط رقم المؤشر العام للأسعار الشهري أو ربع السنوي وفي حال كانت هذه الإيرادات أو المصارف تتم بمبالغ كبيرة ومرات قليلة في السنة فمن الممكن تعديلها على أساس رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ تحققها أو تكبدها و بالطبع فإن ذلك يعطي نتائج أكثر دقة من استخدام متوسط رقم المؤشر العام للأسعار.

بالإضافة إلى الإيرادات والمصاريف التشغيلية فإن المنشأة تحقق وتتكبد إيرادات ومصاريف استثنائية وذلك نتيجة لعمليات عارضة، حيث يتم إعادة بيان هذه الإيرادات والمصاريف في قائمة الدخل المعدلة على أساس رقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ تحققها أو تكبدها.

- وفي النهاية فإن رقم إجمالي الربح التشغيلي والربح قبل الضريبة والفوائد وصولاً إلى صافي الربح بعد الضريبة يتم اشتقاقها ضمن قائمة الدخل المعدلة ولا تخضع لإعادة البيان وفقاً لرقم المؤشر العام للأسعار بتاريخ فترة التقرير.

تعديل قائمة التدفقات النقدية

تتضمن قائمة التدفقات النقدية عرضاً عن قدرة المشروع على توليد النقدية وأوجه استخدام هذه النقدية في مجمل أنشطة المشروع سواء كانت أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، هذا ولم يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩ شرحاً مفصلاً لكيفية تعديل قائمة التدفقات النقدية ولكنه أكد على عرض بنودها باستخدام وحدة جارية بتاريخ فترة التقرير.

حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية

في ظروف التضخم ونتيجة لإنخفاض القوة الشرائية لوحددة النقد فإن البنود غير النقدية تحافظ على قيمتها بحيث يرتفع سعرها مع إنخفاض القوة الشرائية لوحددة النقد أما البنود النقدية ولأنها تتضمن حقاً أو (إلتزاماً) بعدد محدد من وحدات النقد فإنها تصبح ذات قيمة أقل بسبب إنخفاض قيمة وحدة النقد،

IASB, IAS ٢٩ .International Financial Reporting Standards.

فخر، نواف، الرضا، عقبة ، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص ص ١٠٥ - ١٣٠.

ويترتب على ذلك بأن المنشأة تحقق خسائر نتيجة لحيازتها أصول نقدية حيث أن هذه المقدار نفسه من وحدات النقد يصبح غير قادر على شراء نفس الكمية من السلع والخدمات التي كان يشتريها سابقاً، وتسمى هذه الخسائر بخسائر القوة الشرائية، بينما تحقق المنشأة مكاسب نتيجة للإلتزامات النقدية حيث أن سداد هذه الإلتزامات يصبح يتطلب مقداراً أقل من السلع والخدمات لتوفير النقد الأزم لسدادها، لذلك يمكن القول بأن المنشأة تحقق خسائر في القوة الشرائية إذا زادت الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، بينما تحقق مكاسب في القوة الشرائية إذا زادت الإلتزامات النقدية عن الأصول النقدية [١].

وقد بين معيار المحاسبة الدولي رقم/٢٩/ طريقتين لحساب أرباح وخسائر القوة الشرائية لوحدته النقد [٢]:
الطريقة الأولى: عن طريق حساب الفرق الناتج عن إعادة بيان الأصول غير النقدية وحقوق الملكية وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى وبطريقة أبسط يتم حسابه وفق المعادلة التالية:

مكاسب(خسائر) القوة الشرائية لوحدته النقد =

الأرباح المحتجزة المعدلة - (صافي الربح المعدل + الأرباح المحتجزة قبل التعديل)

أما، **الطريقة الثانية:** فهي تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار على المعدل المرجح للفرق بين الأصول النقدية والإلتزامات النقدية أو بشكل أبسط تحسب وفق المعادلة التالية :

مكاسب (خسائر) القوة الشرائية لوحدته النقد =

(متوسط الإلتزامات النقدية - متوسط الأصول النقدية) x التغير في رقم المؤشر العام للأسعار

[١] فخر، نواف، الرضا، عقبة ، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص ص ١٣٠ - ١٣١.

[٢] IASB, **IAS ٢٩**. International Financial Reporting Standards.

قائمة المراجع

المراجع العربية

الكتب:

- ١- العمار, رضوان (١٩٩٥) النقود والمصارف، منشورات جامعة تشرين، كلية الإقتصاد.
- ٢- فخر، نواف، الرضا، عقبة، والمصري، تيسير (٢٠٠٦) المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد.
- ٣- مجاس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ٢٠١٣، الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد القوائم المالية.
- ٤- مطر، محمد (٢٠٠٤) التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، عمان - الأردن ، دار وائل للنشر.

المواقع الإلكترونية:

- الموقع الرسمي لمصرف سورية المركزي، [/http://www.cb.gov.sy](http://www.cb.gov.sy)
- الموقع الرسمي للمكتب المركزي للإحصاء في سورية، <http://www.cbssyr.sy>

المراجع الأجنبية

AAA Research in accounting measurement, cllected papers ١٩٦٦

IASB, IAS ٢٩. International Financial Reporting Standards.