مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مشكلات المحاسبة عن الاهتلاك في ظروف تغير الاسعار (تطبيق على شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية)
اسم الكاتب: د. نواف فخر، سهام سليطين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3897
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 03:00 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الإقتصادية المجلد (22) العدد (2) 2000
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research –Economic Science Series Vol. (22) No (2) 2000

مشكلات المحاسبة عن الإهتلاك في ظروف تغير الأسعار
(تطبيق على شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية)

الـــدكتور: نـــواف فخـــر*
ســـــــهام ســـــــليطين**

(قبل للنشر في 2000/12/30)

□ الملخّص □

يتناول البحث مشكلات المحاسبة عن الإهتلاك في ظروف تغير الأسعار مع دراسة تطبيقية على شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية وذلك من خلال دراسة تحليلية انتقادية لواقع معالجة الإهتلاك في الوقت الراهن.

وفي هذا الإطار تمت دراسة الأسس النظرية لمحاسبة الأصول الثابتة، وكيفية معالجة الإهتلاك في الممارسة المحاسبية الراهنة على أساس نظام التكلفة التاريخية، وتوضيح الآثار السلبية الناجمة عن ذلك في ظروف التضخم النقدي وتغير الأسعار. وقد تناول البحث أيضاً معالجة الإهتلاك في ظروف تغير الأسعار بموجب النماذج المحاسبية المقترحة كبديل لنظام التكلفة التاريخية موضحاً خصائصها، ومزاياها وعيوبها، وكيفية المعالجة المحاسبية استناداً إليها، وهذه النماذج هي: نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار، ونموذج التكلفة الاستبدالية، ونموذج صافي القيمة البيعية، ونماذج القيمة الجارية المعدلة.

واستناداً إلى الدراسات المنهجية وانطلاقاً من الظروف الفنية والاقتصادية الجارية للوحدات الاقتصادية في سورية، والواقع الراهن للمحاسبة محلياً والمعايير المحاسبية الدولية فقد قدمنا مجموعة من المقترحات والتوصيات العملية التي تساهم في الحفاظ على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر ورفع كفاءة البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

* أستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
** طالبة ماجستير في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الإقتصادية المجلد (22) العدد (2) 2000
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research –Economic Science Series Vol. (22) No (2) 2000

Accounting Problems on Depreciation at Price's Change Conditions (Practical Study in Textile Companies in Lattakia)

Dr. Nawaf FAKHER*

Siham SLAITIN**

(Accepted 30/12/2000)

☐ ABSTRACT ☐

The research deals with accounting problems of depreciation in conditions of price change, and a practical study in textile companies in Lattakia through an analytical and critical study of the practice dealing with depreciation currently.

In this framework the theoretical bases of fixed asset accounting have been studied, and how to deal with depreciation in practice at present on the basis of historical cost system, and explain the negative effects resulting in the conditions of cash inflation and price changes.

The research also has dealt with depreciation with price changes depending on proposed accounting methods as an alternative of historical cost system explaining its features and treatment. These methods are: accounting method of general price level, replacement cost method, method of net realizable value, method of adjusted current value and accounting to methodical studies, and depending on current conditions of technical and economic situation of public companies of Syria, and the current situation of accounting, international accounting standard. We provided some practical proposals and recommendations which contribute the productive capacity of investing capital and increasing the efficiency of accounting data in making different economic decisions.

* Professor at the Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

** Master Student, at the Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

تتدنى قيمة الأصول الثابتة بشكل ملموس بفعل عوامل متعددة تتمثل في استخدام الأصل في النشاط الاقتصادي للمشروع، أو نتيجة التقدم العلمي والتكنولوجي وظهور أصول جديدة بديلة أكثر تطوراً، أو بسبب الظروف المناخية والبيئية، بالإضافة إلى عامل الزمن وتغير أذواق المستهلكين بحيث تصبح في نهاية عمرها الإنتاجي غير صالحة للاستخدام في العملية الإنتاجية بشكل اقتصادي.

كل ذلك يحتم على الشركة أن تتبع طرقاً وإجراءات محاسبية سليمة للاستهلاك توفر لها مبلغاً كافياً لمقابلة هذا التدني بحيث يُمكّنها من شراء أصول ثابتة جديدة تحل محل الأصول القديمة وبنفس الوقت تحافظ على رأس المال والطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.

ويعتبر موضوع الاستهلاك أحد المواضيع الهامة التي شغلت المحاسبين، فهو من جهة يرتبط بالأصول الثابتة التي تعتبر مصدراً للخدمات التي ستحصل عليها الوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى كونها تشكل ضمانة بالنسبة للمستثمرين والمقرضين، ومن جهة أخرى تنعكس آثاره على القوائم المالية التي تحرص المنشآت التجارية والصناعية على أن تكون صورة صادقة وحقيقية عن وضعها المالي وكل ذلك يتأثر ويرتبط بشكل وثيق بأهم مشكلات العصر وهي مشكلة التضخم النقدي وارتفاع الأسعار.

أهمية البحث:

بعد تحديد إطار المشكلة تأتي أهمية بحثنا "المحاسبة عن الاهتلاك في ظروف تغير الأسعار" من أجل تقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة لمعالجة الإهتلاك استناداً إلى الدراسات المنهجية لهذا الموضوع وانطلاقاً من الظروف الفنية والاقتصادية التي تؤثر على عمل الوحدات الاقتصادية في القطر العربي السوري والمستوى الراهن الذي وصلت إليه المحاسبة بما يضمن تحديد الدخل والمحافظة على رأس المال المستثمر بصورة طاقة إنتاجية من جهة، ويرفع من كفاءة البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية من جهة أخرى.

الهدف من البحث:

يهدف البحث إلى القيام بدراسة تحليلية انتقادية للكيفية التي تتم بها معالجة الاستهلاك في الممارسة المحاسبية الجارية والمستندة على نظام التكلفة التاريخية في تقويم الأصول الثابتة وقياس الدخل وتحديد رأس المال في ظروف اقتصادية وتقنية متغيرة بشكل مستمر، وتوضيح الآثار السلبية الناجمة عن ذلك وتقديم بعض المقترحات والتوصيات التي يمكن من خلالها تلافي تلك العيوب وتحديد الدخل ومكوناته بشكل سليم بهدف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.

منهج البحث:

إن المنهج المتبع في البحث سيكون مركباً يتضمن في أحد جوانبه المنهج الوصفي التحليلي للمشكلة المتمثلة في القياس المحاسبي على قاعدة التكلفة التاريخية بالرغم من تغير الظروف الاقتصادية والتكنولوجية بشكل دائم، ويتضمن من جانب آخر منهجاً استنباطياً يتم من خلاله اشتقاق النتائج واقتراح طرق القياس والتقييم المناسبة التي تضمن توفير المخصصات اللازمة لإحلال الأصول الثابتة والحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية.

يقسم البحث إلى ثلاثة أقسام:

القسم الأول:

ويتناول الأسس النظرية للمحاسبة عن الأصول الثابتة، حيث يبين مفهوم وخصائص الأصول الثابتة ودورها في العملية الإنتاجية. وقد خلصنا إلى أن هناك إجماعاً في الرأي بأن الأصول الثابتة عبارة عن مخصص للخدمات المستقبلية، ويتم تقييمها على أساس التكلفة التاريخية، وقياسها بالسعر النقدي المنفق أو ما يعادله لاقتناء الأصل مضافاً إليه أية مصروفات أخرى لازمة لتهيئة الأصل وإعداده للاستخدام في عمليات الوحدة الاقتصادية [1]. وتطرّق البحث بالتفصيل إلى كيفية تقييم الأصول الثابتة في مختلف الحالات سواء تمّ الاقتناء نقداً، أو بالآجل مع التعهد بسداد الثمن على شكل أقساط سنوية أو دفعة واحدة بتاريخ معين، أو في حالة اللجوء إلى تصنيعها (تشييدها) داخلياً، أو عن طريق الهبات والتبرعات، أو إصدار الأسهم، أو عن طريق مبادلة الأصول الثابتة، أو شراء الأصول الثابتة في مجموعات.

ومن خلال دراسة الفكر المحاسبي تبيّن أنّ مفهوم الاستهلاك غير ثابت ومحدد، إذ تأرجح بين القياس التاريخي والاستبدالي وذلك حسب الظروف الاقتصادية: ففي فترات ارتفاع الأسعار يطالب المحاسبون احتساب الاستهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية وعند انخفاض الأسعار يفضلون الرجوع إلى التكلفة التاريخية وهذا الجدل ما زال مستمراً حتى الآن.

وعلى أساس المصادر المحاسبية نستطيع أن نوجز بأن الاستهلاك هو: المبلغ الذي تقتطعه الوحدة الاقتصادية سنوياً من إيراداتها، كتكلفة من تكاليف الإنتاج، والمعادل للجزء المستنفَذ من المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل سواءً تمّ تقييمها على أساس تاريخي أو جارٍ، وذلك نتيجة عوامل تتعلق بطريقة استخدام الأصل أو عوامل خارجية متعلقة بالزمن واحتمالات التقادم، الأمر الذي يجعل استخدام الأصل الثابت ـ القديم ـ غير اقتصادي.

ولا بدّ من احتساب قسط للاستهلاك سنوياً بشكل مناسب للوصول إلى الأرباح الحقيقية، وللمحافظة على رأس المال سليماً، ولبيان المركز المالي الصحيح، إضافة إلى مواجهة المتطلبات القانونية المتعلقة بالاستهلاك [2].

وبعد أن تمت الإشارة إلى العناصر المحددة لقسط الاستهلاك الدوري والمتمثلة بتكلفة الأصل الثابت وقيمة الخردة المتوقعة والعمر الإنتاجي المقدّر للأصل الثابت؛ خلصنا إلى أنّ الاستهلاك ـ من وجهة النظر المحاسبية ـ ما هو إلاّ عملية توزيع لتكلفة الأصل الثابت على عدد سنوات حياته الإنتاجية.

فالاستهلاك هو عملية توزيع وليس عملية تقويم، وإنّ قسط الاستهلاك يجب أن يكون متناسباً طردياً مع التيار المتدفق من خدمات الأصل المتوقعة. وتعتبر طرق الاستهلاك المعجل الأفضل استخداماً في الظروف الحالية المتمثلة بالتطور التكنولوجي السريع في مجال صناعة التجهيزات الآلية والذي يجعل عامل التقادم له أهمية لا تقل عن أهمية الاستخدام في مجال تحديد قسط الاستهلاك، كما أنها الأفضل من ناحية تخفيف القسط الضريبي في السنوات الأولى من اقتناء الأصل الثابت، مع الإشارة إلى أنّ نصيب السنوات من الأعباء المتعلقة بالأصل (استهلاك وصيانة وإصلاح) سيكون متقارباً فيما لو تمّ استخدام إحدى هذه الطرق دون غيرها.

القسم الثاني:

وقد خُصص لدراسة الاستهلاك في ظروف تغير الأسعار وتناول النماذج المحاسبية البديلة لنظام التكلفة التاريخية، حيث يبين الآثار المترتبة على تجاهل ارتفاع مستويات الأسعار عند احتساب الاستهلاك ومن أهمها: عجز مخصصات الاستهلاك والمشكلة وفق نظام التكلفة التاريخية عن القيام بإحلال الأصول

الثابتة والحفاظ على الطاقة الإنتاجية. ومن ثم تمّ عرض النماذج المحاسبية الرئيسية لمعالجة أوجه القصور في نظام التكلفة التاريخية في ظروف ارتفاع مستويات الأسعار وهي:

I) نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار (التكلفة التاريخية المعدلة):

ويستند هذا النموذج بشكل أساسي على التقرير عن عناصر الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية [3].

وقد تبين أن هذا النموذج يحل مشكلة القياس التي يقع فيها نظام التكلفة التاريخية ولكنه لا يحل مشكلة التوقيت. وتستخدم هذه الطريقة الأرقام القياسية العامة للقيام بعملية التعديل. ويعرف الرقم القياسي العام للأسعار بأنه: نسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة من السلع والخدمات في تاريخ معين (سنة المقارنة) ومتوسط أسعار نفس كمية السلع والخدمات في تاريخ يعرف بسنة الأساس [4]. ويجب التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية عند إعداد القوائم المالية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار؛ وذلك لاقتصار عملية التعديل على البنود غير النقدية فقط أما البنود النقدية فلا تحتاج إلى تعديل إذ أن أرصدتها تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية وتعكس قيمتها الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية، ولكن يترتب على حيازتها خلال فترات التضخم النقدي أو الانكماش ما يعرف بمكاسب أو خسائر القوة الشرائية العامة وتحدد بالفرق بين أرصدة هذه العناصر وبين ما تمثله من قوة شرائية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي [5]. وللقيام بعملية التعديل لا بد من تحديد معامل التعديل الذي يحسب كالتالي:

$$\text{معامل التعديل} = \frac{\text{الرقم القياسي العام للسعر في تاريخ التعديل}}{\text{الرقم القياسي العام للسعر في تاريخ نشوء البند}}$$

ومن ثم يتم الحصول على قيمة البند المعدلة عن طريق جداء كل من التكلفة التاريخية للبند المراد تعديله ومعامل التعديل [6]. وفي هذا الصدد نقترح استخدام الرقم القياسي الضمني للانتاج الاجمالي وتعديل البيانات المحاسبية اعتماداً عليه وذلك لشموليته لكافة السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الأسواق. وبما أن القوة الشرائية لوحدة النقد بتاريخ إعداد آخر القوائم المالية أكثر ارتباطاً بالواقع الحالي لذلك فان التعديل يقع على بيانات أحدث القوائم المالية والمعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتعكس القوة الشرائية السائدة.
ويتم تعديل التكاليف التاريخية للأصول الثابتة ومخصصات الاستهلاك وأقساط الاستهلاك السنوية بدلالة وحدة النقد السائدة في نهاية السنة المختارة باستخدام معامل التعديل المناسب وفقاً لتاريخ اقتناء الأصول الثابتة.وعادة يعدّل قسط الاستهلاك السنوي وفق أحد الأسلوبين التاليين [7]:

1. إما الاستمرار في حساب قسط الاستهلاك بنفس الأسلوب المتبع ووفق نفس المعدلات ولكن على أساس التكلفة التاريخية المعدلة للأصول الثابتة.
2. أو القيام بحسابه اعتماداً على التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وبنفس الأسلوب وذات المعدلات ومن ثم تعديل المبلغ الناتج باستخدام معامل التعديل الملائم.

وهكذا فإنّ نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار يتجنب أخطاء القياس التي يقع فيها نظام التكلفة التاريخية، ولكن هذا النموذج يرتكز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي يبنى عليها نظام التكلفة التاريخية مما لا يعطي البيانات المحاسبية الدلالة الاقتصادية المطلوبة وخاصة في حال ابتعاد مستويات الأسعار الخاصة عن مستويات الأسعار العامة حيث يؤدي ذلك إلى عجز مخصصات الاستهلاك المشكلة وفق هذا النموذج عن القيام باحلال الأصول الثابتة في نهاية حياتها الإنتاجية وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية التي

قامت بها الباحثة على شركة جبلة للغزل إذ تم تطبيق طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار لتعديل قيم الأصول الثابتة وأعباء الاستهلاك والاستهلاكات المتراكمة في الشركة المذكورة.

II) نموذج محاسبة القيم الجارية:

يقوم هذا النموذج على استبدال النظام المحاسبي المعتمد على التكلفة التاريخية بنظام يستند إلى أساس القيم الجارية، بحيث تؤخذ بالاعتبار التغيرات السعرية الخاصة بكل أصل على حده والتي نادراً ما تتوافق مع التغيرات السعرية العامة، إذ تتأثر التغيرات السعرية الخاصة بالتطورات التكنولوجية المستمرة والتقلبات في العرض والطلب.

ورغم أن نموذج محاسبة القيم الجارية يحل مشكلة التوقيت التي يقع فيها نموذج التكلفة التاريخية ولكنه لايحل مشكلة القياس، إلا أن هناك إجماعاً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية على أنه الأقدر على المحافظة على رأس المال بصورة طاقة إنتاجية وأنه يستطيع الاحتياط بشكلٍ كافٍ لإحلال الأصول الثابتة الجديدة مرتفعة القيمة بالقديمة التي اقتنتها الوحدة الاقتصادية بأسعار منخفضة.

ويتم تطبيق هذا النموذج عبر استخدام ثلاثة بدائل هي:

1. القيمة الحالية أو القيمة الاقتصادية:

تشير القيمة الحالية الى قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية المرتبطة بعنصر أو مجموعة من العناصر الخاضعة لعملية القياس مخصومة بسعر فائدة معين[8].

وبالرغم من أن هناك إجماعاً بأن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية تعطي دخلاً محاسبياً يشبه إلى حد بعيد الدخل الاقتصادي [9]، إلا أنه ونظراً لظروف عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل والذاتية في التقييم والتقدير والمشاكل الناجمة عن صعوبة التطبيق العملي إضافة الى الانتقاد الأساسي من ناحية احتواء هذا الأسلوب على دائرية في التفكير، كل ذلك حدّ من انتشار تطبيق هذا الأسلوب.

2. صافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري):

يعرف صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة بأنه سعر بيع الأصل في السوق مطروحاً منه تكاليف التخلص منه [10]. وبناءً عليه يتم تقويم الأصول الثابتة وفق هذا الأسلوب على أساس صافي قيمتها البيعية المتوقعة، أما قسط الاستهلاك الخاص بالفترة المحاسبية فيتم احتسابه عن طريق طرح صافي القيمة البيعية المتوقعة آخر المدة من صافي القيمة البيعية المتوقعة أول المدة[11].

ويُشترط هنا توفر سوق نظامية للسلع والتجهيزات المستعملة من أجل إجراء تقويم سليم للأصول الثابتة، وتحديد أعباء الاستهلاك الخاصة بها استناداً لتلك القيم. أما الصعوبات فتكمن في تقويم الأصول الثابتة المعدَّة وفق مواصفات معينة ولاستخدامات محددة.

وفي ضوء ما سبق فان هذا الأسلوب يقضي على أخطاء التوقيت في القياس نتيجة التخلي عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع إذ يتم الاعتراف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه، إلا أنه ما زال يعاني من أخطاء القياس وذلك لاعتماده على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد. ونظراً للخروج الكامل لهذا الأسلوب من مبدأ التحقق والصعوبات العملية في تطبيقه، مع الأخذ بعين الاعتبار أن غالبية الأصول الثابتة لا تقتنى بغرض بيعها بل لمساعدة الوحدة الاقتصادية في أداء نشاطها، فإن أدبيات المحاسبة لم تتطرق إليه بشكل مركز.

3. أسلوب تكلفة الاستبدال(سعر الدخول الجاري):

عرفت تكلفة الاستبدال من قبل لجنة البورصة **SEC** بأنها " أقل مبلغ يمكن دفعه عند التعامل التجاري المادي للحصول على أصل جديد معادل بالطاقة الإنتاجية أو العملية " [10].

وينجم عن تطبيق هذا الأسلوب فصل ربح التشغيل ـ والناتج عن مقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية ـ عن مكاسب الحيازة سواءً المحققة أو غير المحققة، الأمر الذي يؤدي إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر والمساعدة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية بشكل سليم.

وقد أثارت تكلفة الاستبدال كثيراً من الجدل وذلك من ناحيتين:

- ما هو الأصل الذي سوف نستبدل به الأصل القديم؟
- كيفية قياس تكلفة الاستبدال؟

وبشكل عام يتم اتباع الخطوات التالية عند تطبيق محاسبة تكلفة الاستبدال على الأصول الثابتة[13]:

1. تعديل قيمة الأصل الثابت وفق تكلفته الاستبدالية.
2. احتساب قسط الاستهلاك السنوي استناداً للتكلفة الاستبدالية للأصل.
3. تعديل مخصصات الاستهلاك بما ينسجم مع أحدث تكلفة استبدالية الأمر الذي ينجم عنه عجز في مخصصات السنوات السابقة نتيجة ارتفاع تكلفة الاستبدال ينبغي استدراكه. وقد اتفق على تسمية هذا العجز بالاستهلاك المتأخر، وتتم معالجة هذا العجز محاسبياً وفق عدة بدائل مقترحة:
   - إقفاله في الأرباح المحجوزة من السنوات السابقة أو في احتياطات رأسمالية.
   - إقفاله في قائمة الدخل ولكن في بند مستقل كقسط غير دوري.
   - إقفاله في مكاسب(خسائر)الحيازة.

ونحن نؤيد البديل الأخير والمتمثل في استخدام مكاسب الحيازة في تغطية العجز في مخصصات الاستهلاك لكي يكون المخصص المحتسب دوماً مسايراً للتكلفة الاستبدالية للأصل.

أما بالنسبة لمكاسب الحيازة الناجمة عن إعادة تقويم الأصول الثابتة فهناك عدة معالجات محاسبية لها وهي[6]:

- تسويتها مباشرة في قائمة الدخل.
- تسويتها مع رأس المال أو مع الاحتياطي الرأسمالي.
- تسوية مكاسب الحيازة المحققة في قائمة الدخل والجزء غير المحقق في قائمة المركز المالي(بشكل منفرد الى أن يتحقق).

ونرى أن معالجة مكاسب الحيازة في قائمة الدخل من شأنه أن يجعله قابلاً للتوزيع مثل الربح المحاسبي مما يؤدي إلى عدم المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال وبالتالي عدم تحقيق الهدف الذي من أجله طبقت تكلفة الاستبدال.

بينما معالجة مكاسب الحيازة في الميزانية بشكل مستقل ضمن حسابات رأس المال أو ضمه للاحتياطي الرأسمالي غير القابل للتوزيع إلا لأغراض تتعلق باستبدال الأصول الثابتة ينطلق من مفهوم المحافظة على رأس المال بصورة طاقة إنتاجية وهذا هو الحل الأمثل، وأن ربح التشغيل أو ربح العمليات هو الربح القابل للتوزيع دون أن يؤثر على سوية الطاقة أو المقدرة الإنتاجية والذي يرتبط أصلاً بجهود الإدارة في مجال الإنتاج والتوزيع وفي عمليات التنبؤ والتخطيط والمقارنة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

أما التسوية الثالثة فتأتي كحل وسط بين الطريقتين السابقتين ونرى أن تطبيقها بدون شروط محددة سيفقد نظام محاسبة الاستبدال دلالته الاقتصادية.

أما بالنسبة لقسط الاستهلاك فيتم احتسابه على أساس متوسط التكلفة الاستبدالية للأصل الثابت خلال الفترة المحاسبية: هذا إذا كان ارتفاع الأسعار قد جرى بصورة منتظمة، أما إذا حدث تغير السعر بشكل مفاجئ في بداية الفترة أو في نهايتها فيحتسب قسط الاستهلاك على أساس القيمة التي استمرت طيلة أو معظم الفترة مما يؤدي الى تحميل السنة المالية والمنتجات المصنعة بقسط الاستهلاك بشكل دقيق وسليم [13].

وقد أوردنا في سياق البحث مثالاً منهجياً افتراضياً يبين المعالجة المحاسبية وفق الحالات الثلاث السابقة نظراً لعدم تطبيق التكلفة الاستبدالية في النطاق العملي.

ويمكن القول أنه برغم الانتقادات الكثيرة التي تعرض لها أسلوب التكلفة الاستبدالية، وخاصة من ناحية افتقاره إلى الموضوعية واستخدام التقديرات الشخصية وعدم الاتفاق حتى الآن على عدة قضايا تتعلق بهذا الأسلوب سواءً من ناحية التكلفة التي يجب أخذها بالحسبان عند استبدال الأصل الثابت أو مسالة التغيرات التكنولوجية وغيرها، فإنه يعتبر البديل الأفضل والذي لاقى القبول والدعم من غالبية المحاسبين كأسلوب للحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية في ظروف تغير الأسعار.

ومما تجدر الإشارة إليه أن البحث يعتمد التكلفة الاستبدالية للأصول المستخدمة أو لأصول مماثلة أو مكافئة من حيث الطاقة الإنتاجية على أن تستمر الوحدة الاقتصادية باستخدام تلك الأصول إلى أجلٍ غير مسمى.

ورغم أن عملية استيعاب التكنولوجيا الحديثة واقتنائها قضية هامة وحيوية من أجل ان تحتل الوحدة الاقتصادية موقعاً هاماً في السوق المحلية والعالمية من حيث السعر والجودة، ولكن ذلك يتطلب سياسات إدارية لتأمين رأس المال الإضافي لأنه من غير الممكن احتجاز الأرباح بالكامل وعدم توزيعها.

لذلك فإننا نرى أن السياسات المحاسبية المطبقة – وهذا رأي معظم المحاسبين – من خلال اتباع نظام التكلفة الاستبدالية تهدف إلى الحفاظ على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر. أما مسألة زيادة المقدرة الإنتاجية فإنها تتطلب اتباع سياسة إدارية إضافة إلى السياسات المحاسبية ترمي إلى تأمين مصدر تمويل إضافي.

III) نموذج القيم الجارية المعدلة:

إن تعديل البيانات المحاسبية التاريخية وفقاً للأسعار الخاصة دون مراعاة التغيرات في المستوى العام للأسعار يعكس التغير في الأسعار الخاصة للسلع والخدمات موضع التعديل دون توضيح علاقة هذه التغيرات بالتغير في المستوى العام للأسعار. وتتمثل هذه العلاقة في التغيرات النسبية في الأسعار التي تعكس لنا إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متمشية مع التغير في المستوى العام للأسعار.

وعليه فإن الاعتراف بالتغيرات النسبية في الأسعار يتطلب تطبيق كلٍ من نموذجي القيم الجارية والتكلفة التاريخية المعدلة وذلك عن طريق تعديل أرقام القيم الجارية بأثر التغير في المستوى العام للأسعار. ويعرف هذا الاتجاه بالمحاسبة عن القيم الجارية المعدلة.

ومن أهم ما يميز هذا النموذج هو الإفصاح عن أرباح وخسائر العمليات الجارية بشكل منفصل عن مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية والتي بدورها تصنف إلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية ومكاسب (خسائر) حيازة غير حقيقية -وهمية- ناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى الإفصاح عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية [13]. وبشكلٍ مشابه لنموذج القيم الجارية يمكن تطبيق نموذج

القيم الجارية المعدلة إما على أساس أسعار الشراء وفي هذه الحالة يعرف الأسلوب المستخدم بأسلوب التكلفة الاستبدالية المعدلة، أو على أساس أسعار البيع وهنا نكون أمام مايعرف بأسلوب صافي القيمة البيعية المعدلة [13].

ويمكن القول أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يعتبر خطوة متقدمة على نموذج القيمة الجارية باعتباره يتجاوز مشكلتي القياس والتوقيت اللتين يقع بهما نموذج التكلفة التاريخية ويتلافى القصور الذي يقع به كل من نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار ونموذج محاسبة القيمة الجارية، إذ أنه يجمع مزايا النموذجين السابقين.

القسم الثالث:

وخصص لعرض الاقتراحات العملية لمعالجة الاستهلاك لأغراض الحفاظ على الطاقة الإنتاجية في شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية، حيث تم خلاله تقييم المعالجة الراهنة للاستهلاك من خلال تطبيق النظام المحاسبي الموحد في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي. وقد عرضنا موقف النظام المحاسبي الموحد بالنسبة لعوامل قياس قسط الاستهلاك السنوي والمتمثلة بتكلفة الأصل الثابت وتقدير العمر الإنتاجي وتقدير قيمة الخردة (النفاية)، إذ اهتم النظام بعاملين فقط من عومل الاستهلاك وهما: تكلفة الأصل الثابت وتقدير العمر الإنتاجي للأصل (معدلات الاستهلاك) مع إهمال قيمة الأصل كخردة. أما طريقة الاستهلاك الرئيسية فهي طريقة القسط الثابت لجميع الأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك باستثناء المعدات والأدوات الصغيرة التي تهتلك بقيمة ما تم تسليمه منها للاستعمال، ومعدات التعبئة والتغليف المتداولة والقوالب والتي تهتلك بطريقة إعادة التقدير [14].

وقد تبين أن النظام المحاسبي الموحد لم يخرج عن الأسس والقواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها إذ يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية المستند على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد حجر الزاوية في النظام المحاسبي الموحد، حيث يتم إثبات الأصول الثابتة واحتساب الاستهلاك السنوي اعتماداً عليه. أما بالنسبة للموقف من مشكلة تغير الأسعار فقد اعترف النظام بالمشكلة ولكنه لم يقدم حلاً جذرياً لها، إذ اكتفى بالإشارة إلى ضرورة تشكيل احتياطي ارتفاع أسعار م.ثابتة من الأرباح المتحققة لتأمين الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للأصل الثابت ويكون هذا الاحتياطي على دفعات سنوية وقد أعطي وزير المالية حق إصدار هذا القرار. ولكن الواقع العملي يبين أن حجم الاحتياطي المذكور في الشركات لم يبلغ المستوى المطلوب ليساهم في تغطية الفجوة بين مخصصات الاستهلاك على أساس تاريخي وبينها على أساس سعر الإحلال، باعتبار أن نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الاقتصادية الحكومية هي في معظم الأحيان خاسرة، لذلك يمكن القول أن النظام المحاسبي الموحد وقف موقفاً ضعيفاً تجاه ظاهرة تغير الأسعار وخاصة في ظروف التضخم النقدي، الأمر الذي انعكس سلباً على صحة عملية تسعير المنتجات من جهة وعلى صدق القوائم المالية في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي لشركات القطاع العام من جهة أخرى، إضافة الى عدم المحافظة على رأس مالها المستثمر على الرغم من أن النظام المحاسبي الموحد نص صراحة على ضرورة المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر وضرورة تأمين الفرق بين القيمة الاستبدالية والتاريخية للأصل الثابت غير أنه لم يتم اتخاذ إجراءات عملية ملموسة لتأمين تلك القيمة الاستبدالية حتى الآن.

ويمكن القول أن معظم شركات القطاع العام في سورية قد تأسست في السبعينات من القرن العشرين، وكما هو معلوم فإن البلاد قد عانت من ظروف تضخمية كبيرة في الفترة الممتدة من السبعينات

وحتى منتصف التسعينات من القرن المذكور. وبما أن تلك الشركات تقوم باحتساب الاستهلاك للأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية عملاً بأحكام النظام المحاسبي الموحد، فقد نجم عن ذلك عجز المخصصات المخصصة عن القيام بعملية الإحلال للحفاظ على الطاقة الإنتاجية مما أدى الى تفاقم مشكلة الإحلال واللجوء إلى تأمين الأموال اللازمة للإحلال والتجديد من موازنة الدولة على حساب الإنفاق العام.

ومن خلال الدراسة الميدانية لشركة جبلة للغزل تبين أن معظم آلات الشركة ومعداتها قديمة وقد أصابها تقادم تكنولوجي كبير والسبب في ذلك هو أن معظم الشركات الصانعة لها لم يعد ينتج هذه الموديلات أو توقفت عن التصنيع نهائياً. ولهذا فإن القطع التبديلية لهذه الآلات غالية الثمن ويصعب توفيرها أحياناً ويتأخر وصولها، بالإضافة إلى أن نوعية المنتج الذي تنتجه لا يمتلك المواصفات التنافسية المطلوبة على المستوى الداخلي أو الخارجي وهذا ما يقتضي إجراء عمليات الاستبدال والتحديث والتطوير.

وبمراجعة مبالغ الاستهلاكات المخصصة والمقتطعة على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة في الشركة المذكورة آنفاً تبين بوضوح عدم كفاية هذه المبالغ للقيام بعملية الاستبدال والتحديث وبالتالي تظهر أهمية تطبيق سياسات محاسبية كفيلة بتأمين الأموال اللازمة للاستبدال من أجل المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر بشكل ذاتي وبعيداً عن موازنة الدولة وخاصة بعد الشروع بتطبيق نظام الإدارة بالأهداف في وحدات القطاع العام الاقتصادي في القطر العربي السوري.

ونشير إلى أننا عرضنا خلال هذا الفصل مفاهيم المحافظة على رأس المال وهي: مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي، ومفهوم المحافظة على رأس المال المالي، ومفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال. ونظراً لضرورة المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية، لذلك نؤيد المفهوم الثالث لرأس المال وهو مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال والذي ينظر إلى رأس المال من منظار نظرية الشخصية المعنوية ويتفق مع فرض استمرار الوحدة الاقتصادية، وبنفس الوقت يأخذ بالاعتبار أهم ظاهرة اقتصادية معاصرة والمتمثلة في ظاهرة تغير الأسعار المستمر باتجاه الصعود.

وفيما يلي أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال البحث:

1. يتم تقويم الأصول الثابتة بشكل عام طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.
2. إن طريقة الاستهلاك الأساسية للأصول الثابتة الأكثر استخداماً في الحياة العملية والتي نص عليها النظام المحاسبي الموحد هي طريقة القسط الثابت.
3. إن احتساب الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية في ظروف ارتفاع الأسعار يؤدي الى تضخيم الدخل وزيادة الضرائب المفروضة عليه وتوزيع أرباح وهمية على المساهمين وأصحاب الحقوق. كل ذلك يؤدي الى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر بصورة طاقة إنتاجية والإفلاس وتصفية المشروع في المستقبل,إلا إذا تحملت موازنة الدولة تلك الأعباء كما هو الحال في شركات القطاع العام في سورية.
4. إن تقويم الأصول الثابتة واحتساب الاستهلاك السنوي على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج مقبولة عند ثبات مستويات الأسعار العامة والخاصة لتحديد نتيجة الأعمال أو لبيان المركز المالي للوحدة الاقتصادية حيث يتم في تلك الظروف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية. ولكن الواقع غير ذلك إذ أن الأسعار تتغير وتتبدل وغالباً باتجاه الصعود وخاصة في ظروف التضخم النقدي وزيادة الطلب على المنتجات هذا الأمر جعل المحاسبين يطالبون بالتخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية والاعتراف بتغير القيم استجابة للظروف الاقتصادية السائدة حتى تصبح البيانات المحاسبية أكثر تعبيراً ودلالة عن الواقع الاقتصادي.

5. في معرض المفاضلة بين النماذج المحاسبية المقترحة للمحاسبة عن الأصول الثابتة في ظروف تغير الأسعار العامة والخاصة بهدف تلافي عيوب نظام التكلفة التاريخية تبين لنا الآتي:

أ) إن نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار يتجنب أخطاء القياس التي يقع فيها نظام التكلفة التاريخية ولكنه يحتوي على أخطاء التوقيت. كما أن هذا النموذج يحافظ على القوة الشرائية لرأس المال النقدي ولكنه لا يحافظ على رأس المال بصورة طاقة إنتاجية، وبعبارة أخرى فهو غالباً يسهم في حل مشكلة الاستبدال جزئياً.

ب) إن نموذج محاسبة القيمة الجارية يحل مشكلة التوقيت ولكنه لا يحل مشكلة القياس ورغم ذلك فإن هناك إجماعاً واسعاً على أنه الأقدر في المحافظة على رأس المال بصورة طاقة إنتاجية وأنه يستطيع الاحتياط بشكل كاف لإحلال الأصول الثابتة الجديدة مرتفعة القيمة بالقديمة التي اقتنتها الوحدة الاقتصادية بأسعار منخفضة.

ج) يعتبر نموذج القيمة الجارية المعدلة خطوة متقدمة على نموذج القيمة الجارية باعتباره يتجاوز مشكلتي القياس والتوقيت اللتين يقع بهما نموذج التكلفة التاريخية ويتلافى القصور النسبي الذي يقع به كل من نموذجي محاسبة المستوى العام للأسعار والقيم الجارية.

6. إن الحلول المقترحة لمعالجة القصور الناجم عن تقييم الأصول الثابتة واقتطاع استهلاكاتها استناداً للتكلفة المدفوعة فعلاً بتاريخ الشراء في الظروف الراهنة لا تخرج عن كونها آراء ومقترحات لتصحيح الممارسة الجارية ولكنها لا تشكل حلولاً نهائية وجذرية إذ لم يتفق المحاسبون حتى اللحظة على الكيفية التي سيتم من خلالها التعبير عن أثر التضخم وارتفاع الأسعار على الحسابات بشكل نهائي وكامل وهذا ما يفسر الاستمرار في تطبيق النظام التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية المستند على ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.

7. على الرغم من الحلول والمزايا التي تتمتع بها الأنظمة المحاسبية البديلة لنظام التكلفة التاريخية فإنها تعاني من مشاكل نظرية وتطبيقية جسيمة. فإذا كانت الأرقام القياسية العامة صحيحة في إطار الاقتصاد الكلي فإنها كثيراً من الأحيان لا تناسب واقع وحدة اقتصادية محددة وبالتالي فان استخدامها لا يؤدي إلى حساب الدخل بشكل صحيح ولا يحافظ على الطاقة الإنتاجية. كما أن هناك مشاكل وصعوبات فنية وإدارية في إعداد الأرقام القياسية الخاصة أو تحديد سعر الإحلال أو حساب القيمة الحالية، حيث تتدخل العوامل الذاتية والاجتهادات الشخصية وخاصة في ظروف عدم التأكد التي تكتنف المستقبل. كل ذلك جعل المخصصات المهنية العالمية والمعايير الدولية تتمسك بنظام التكلفة التاريخية.

بناءً على ما سبق فإنه يطلب الاستمرار في معالجة مشكلة الاستهلاك والعمل باتجاه الإجابة على الأسئلة التالية:

- كيف يمكن اتباع نظام التكلفة التاريخية والقيام في نفس الوقت بتطبيق بعض السياسات والإجراءات المحاسبية التي تمكن من احتساب الاستهلاك بشكل صحيح والحفاظ على الطاقة الإنتاجية لراس المال؟
- كيف يمكن حل مشكلة الاستبدال من خلال السياسات المحاسبية المتبعة في المشروع والعمل باتجاه عدم حلها على حساب موازنة الدولة في سورية والتي تعاني أصلاً من ثقل الأعباء والنفقات ومشاكل البحث عن مصادر تمويل جديدة؟

إن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف الذي يسعى لرفع كفاءة الأداء لاستخدام الموارد الاقتصادية من خلال الربط بين النفقات والعائدات وإعطاء مزيد من الاستقلالية للوحدة الاقتصادية يتطلب من كل مؤسسة أن تعمل وفق المبدأ التجاري، وأن تتبع السياسات الإدارية والمحاسبية المناسبة انطلاقاً من الظروف

الاقتصادية العامة ومن خصائص المؤسسة الذاتية من أجل تحديد الأهداف بدقة وتكوين قاعدة معيارية للأداء واتباع السياسات المحاسبية المتطورة ليس للحفاظ على الطاقة الإنتاجية فحسب بل وتحقيق دخل مناسب يستخدم جزء منه للتطوير والتجديد والتحسين.

8. إن النظام المحاسبي الموحد لم يخرج عن الأسس والقواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها إذ يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية المستند على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد حجر الزاوية في النظام المحاسبي الموحد.

9. لقد اعترف النظام المحاسبي الموحد بمشكلة تغير الأسعار ولكنه لم يقدم حلاً جذرياً لها إذ اكتفى بالإشارة الى ضرورة تشكيل احتياطي أ.أ.م.ثابتة من الأرباح المتحققة.لذلك يمكن القول أن النظام المحاسبي الموحد وقف موقفاً ضعيفاً تجاه ظاهرة تغير الأسعار وخاصة في ظروف التضخم النقدي مماأدى الى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر رغم أنه نص صراحةً على المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر وضرورة تأمين الفرق بين القيمة الاستبدالية والتاريخية للأصل الثابت، حيث انه لم يتم اتخاذ إجراءات عملية ملموسة لتامين تلك القيمة الاستبدالية حتى الآن.

10. من خلال دراسة المعايير المحاسبية الدولية تبين لنا أن تلك المعايير تتمسك بنظام التكلفة التاريخية وبالتالي فإنها لم تقدم حلاً عملياً من أجل الحفاظ على الطاقة الإنتاجية في ظروف تغير الأسعار، حيث اكتفت بعرض الحلول المقترحة من قبل المحاسبين دون بيان رأيها في ذلك وهكذا فإنها لم تدفع الممارسة المحاسبية الجارية باتجاه حل تلك المشكلة.

وبناءً على كل ما تقدم وفي ضوء النتائج السابقة ولغرض المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر وإعداد القوائم المالية بشكل أقرب الى الموضوعية والواقعية في ظروف تغير الأسعار فإننا نوصي بما يلي:

1) ضرورة أخذ تغيرات الأسعار بعين الاعتبار، إذ لا يختلف اثنان على قصور النموذج المحاسبي التقليدي الذي يعتمد التكلفة التاريخية عن المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر في ظروف التضخم النقدي وتغير الأسعار.

2) اعتبار نموذج التكلفة الاستبدالية البديل الأفضل لنموذج التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة في ظروف تغير الأسعار. إذ أن تقييم الأصول وإعادة تقويمها بناءً على تكلفتها الاستبدالية واعتبار هذه التكلفة الأساس في احتساب أقساط الاستهلاك وتحديد تكاليف الإنتاج والدخل والمركز المالي للوحدة الاقتصادية يؤدي إلى الحفاظ على الطاقة الإنتاجية وإلى نتائج موضوعية وتوفير بيانات أكثر فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

ونظراً لتمسك النظام المحاسبي الموحد السوري بالممارسة المحاسبية الجارية وفق نموذج التكلفة التاريخية، وتكريس ذلك من قبل المعايير المحاسبية الدولية، فإنه يصعب الانتقال مباشرة إلى تطبيق سياسة التكلفة الاستبدالية نظراً للصعوبات المتعددة القانونية والإدارية والإجرائية التي تعترض تطبيقها ومنها عدم توفر الخبرة اللازمة، وصعوبة تحديد سعر الإحلال للأصول الثابتة المختلفة وخصوصاً للآلات والمعدات والتجهيزات المقتناة للاستخدامات الخاصة، وصعوبة تحديد الأرقام القياسية الخاصة الموازية لذلك، وعدم دقة احتساب الأرقام القياسية العامة وتوفيرها شهرياً والعوامل الذاتية التي تحكم تحديدها، ونظراً لتمسك الحكومة والدوائر الضريبية بنظام التكلفة التاريخية، ونظراً للاستقرار النسبي لمعدلات التضخم النقدي والظروف الاقتصادية المحلية خلال السنوات القليلة الماضية، وشروع القطر بتطبيق منهج إداري جديد لعينة من الشركات الصناعية بغية تعميمه على القطاع العام والمتمثل بتطبيق نظام الإدارة بالأهداف لرفع كفاءة الأداء

وزيادة الإنتاج وتحسين ربعية الشركات لذلك فإنه لابد من اتباع سياسات محاسبية وإجراءات إدارية انتقالية منهجية ومترابطة ومتكاملة ترمي إلى الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية وتنميتها وتطويرها نلخصها بما يلي:

1) نقترح الاستمرار في اتباع منهج التكلفة التاريخية وبالتالي إعداد القوائم المالية والتقارير المختلفة وفقاً لذلك.

2) بيان تأثير تغيرات الأسعار على كل من قيم الأصول الثابتة واستهلاكاتها المقتطعة سنوياً أو المتراكمة كمايلي:

أ) احتساب الفرق بين التكلفة التاريخية والاستبدالية للأصل الثابت سنوياً عند إجراء التسويات الجردية من خلال توسيط حسابي فروق تقويم الأصول الثابتة ومكاسب حيازة غير محققة على النحو التالي:

من حـ/فروق تقويم الأصول الثابتة		× ×
إلى حـ/مكاسب الحيازة غير المحققة	× ×	

ومن ثم إدراجهما في الميزانية الختامية في مرحلة مستقلة وذلك لتحديد قيم الأصول الثابتة بشكل أقرب الى قيمتها الاقتصادية.

ب) اقتراح احتساب قسط الاستهلاك السنوي على مرحلتين:

- المرحلة الأولى:وفيها يتم اقتطاع الاستهلاك وفق التكلفة التاريخية للأصل الثابت ليصار إلى تحميله على حسابات النتائج كالمعتاد.
- المرحلة الثانية:وفيها يتم اقتطاع قسط استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار (تغير القيمة)، أي احتساب استهلاك على فرق تقويم الأصول الثابتة وتحميله في مرحلة مستقلة من حـ/أ.خ ويتم لهذه الغاية توسيط حسابين هما:

حـ/قسط استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار.

حـ/الاستهلاك الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار. ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

من حـ/قسط استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار		× ×
إلى حـ/مخصص الاستهلاك الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار	× ×	

على أن يتم إقفال الحساب الأول في حـ/أ.خ. حتى لا يتم تضخيم التكلفة والسعر، أو بشكل آخر من أجل المساهمة في جعل السعر تنافسياً، وهذا مطلب أساسي في ظروف العولمة وتحرير التجارة العالمية والشراكة الأوروبية حيث الأهداف الأساسية للوحدات الاقتصادية يجب أن تحقق أمرين في غاية الأهمية هما:

-المنافسة في السعر.

-والمنافسة في جودة المنتج.

ج) احتساب فروق استهلاك السنوات السابقة وفق القيم الجديدة وتعلية حساب الاستهلاك (المخصص) على حـ/مكاسب الحيازة غير المحققة بالقيد المحاسبي التالي:

من حـ/مكاسب الحيازة غير المحققة		× ×
إلى حـ/مخصص استهلاك الأصول الثابتة الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار	× ×	

أما مخصص الاستهلاك الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار فيظهر في الميزانية الختامية في مرحلة مستقلة.

وبالنتيجة نكون قد قمنا بتأمين المبلغ اللازم لاستبدال الأصول الثابتة مهما كانت نتيجة السنة المالية ربحاً أم خسارة وذلك بشكل يضمن المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر في ظروف تغير الأسعار

إضافة الى الاستمرار في اتباع التكلفة التاريخية الأمر الذي ينسجم مع تعليمات النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم رقم287 لعام 1978 ويستجيب لمتطلبات الظروف الاقتصادية والقانونية والإدارية الراهنة.

وبناءً على ما تم ذكره أعلاه يظهر كل من حـ/أ.خ. والميزانية الختامية في نهاية الفترة المحاسبية كالتالي:

موجودات	الميزانية الختامية كما تبدو في 12/31/.....		مطاليب
× ×	أصول ثابتة		.....
	(تكلفة تاريخية)	× ×	استهلاك
			(مجمع الإهتلاك، أو المخصص)
			(وفق التكلفة التاريخية)
	.....		.....
	.....		.....
× × ×	المجموع	× × ×	المجموع
× × ×	فرق تقويم الأصول الثابتة بتاريخ القياس	× ×	مخصص استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار
	(التكلفة الاستبدالية – التكلفة التاريخية)	× ×	مكاسب حيازة غير محققة
× × ×	المجموع	× × ×	المجموع

حـ/ أ.خ عن المدة المنتهية بتاريخ 12/31/ .....

× ×	قسط استهلاك الأصول الثابتة		.....
	(على أساس التكلفة التاريخية)		.....
× ×	صافي الربح	× ×	صافي الخسارة
× × ×	المجموع	× × ×	المجموع
× ×	صافي الخسارة	× ×	صافي الربح
× ×	قسط استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار		
	(استهلاك فرق تقويم الأصول الثابتة)		
	صافي الربح النهائي		صافي الخسارة النهائي
	(رصيد آخر المدة)		(رصيد آخر المدة)
× × ×	المجموع	× × ×	المجموع

ملاحظة: الحسابات الملحقة: فرق تقويم الأصول الثابتة، استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار، مكاسب الحيازة غير المحققة يمكن إمساكها بشكل إجمالي كما هو وارد، ويمكن أيضاً مسكها بشكل تحليلي من أجل تحقيق مزيد من الإفصاح بالنسبة لكل نوع من الأصول الثابتة على حده وما يقابله من حسابات.

3) إعادة النظر في معدلات الاستهلاك المطبقة على شركات القطاع العام باتجاه الزيادة بحيث يؤخذ بالاعتبار كافة العوامل الطبيعية الخاصة بكل منطقة كالرطوبة مثلاً في المنطقة الساحلية، والتطورات التكنولوجية والعوامل الاقتصادية الأخرى التي من شانها أن تؤثر على كفاءة الأصل الثابت وإنتاجيته وعمره الإنتاجي.وبهذا الصدد نقترح اتباع إحدى طرق قسط الاستهلاك المتناقص لاستهلاك الأصول الثابتة عوضاً عن طريقة القسط الثابت باعتبارها أكثر ملاءمة في ظل الظروف الاقتصادية والتكنولوجية المذكورة لمواجهة عوامل التقادم التكنولوجي والاقتصادي واسترجاع قيمة الأصول بالسرعة الممكنة وإحلال مكانها طاقات جديدة.

4) ضرورة إعداد برامج وإجراء الصيانة الدورية بشكل منتظم ومستمر حتى تتمكن الوحدة الاقتصادية من المحافظة على الطاقة الإنتاجية لأصولها الثابتة وبما يكفل لها الاستمرار في نفس الكفاءة الإنتاجية.

5) ضرورة منح الوحدات الاقتصادية العامة الاستقلالية الكاملة الاقتصادية والإدارية والمالية في إطار تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وفي هذا الصدد نقترح تخصيص صندوق أو حساب خاص في مصرف توضع فيه أموال الاستهلاكات سنوياً بدلاً من تحويلها لموازنة الدولة بحيث تمكن هذه المبالغ مع فوائدها –والتي تعوض جزءاً من ارتفاع الأسعار–من القيام بعملية الاستبدال في الوقت المناسب دون الرجوع لموازنة الدولة.

6) وبناءً على البند السابق يجب أن يكون قرار الاستبدال والتجديد بيد إدارة الشركة أو المؤسسة العامة والتي تعتبر أكثر الجهات قرباً من ظروف العمل ودراية بالوضع الفني لأصولها الثابتة وبعمرها الإنتاجي المتبقي وتحديد قدرتها على البقاء والاستمرار والمنافسة اعتماداً على دراسات الجدوى الاقتصادية في ظروف التطور الفني والتكنولوجي وظروف العرض والطلب في السوق المحلي والعالمي للأصول المنتجة والمنتجات المصنعة بما يساهم في تأهيل الصناعة الوطنية وزيادة مقدرتها التنافسية في الجودة والسعر وهذا يستجيب فعلاً لمتطلبات نظام الإدارة بالأهداف في وحدات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي والذي يتطلب إعطاء تلك الوحدات مزيداً من الحرية في اتخاذ القرارات التي تراها مناسبة لإدارة الموارد الاقتصادية والمالية التي تمتلكها بكفاءة.

إضافة لما سبق فإن امتلاك إدارة تلك المؤسسات سلطة في اتخاذ القرارات بما في ذلك قرارات الاستثمار واستبدال الأصول الثابتة سيؤدي الى رفع درجة شعور الإدارة بالمسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتقها تجاه المستويات التنفيذية الأعلى وبذل كل ما في وسعها لرفع كفاءة الأداء والاستغلال الجيد لعوامل الإنتاج وتقليل الهدر وزيادة الإنتاج والتمسك بالتخطيط العلمي للمؤشرات الإنتاجية والرقابة والمتابعة الجارية وتقويم الأداء بما يحقق محاسبة المسؤولية بشكل موضوعي. وستجد إدارة المنشأة أنها بحاجة للدراسات التحليلية الشاملة الفنية والاقتصادية وإجراء البحوث في مجال الإنتاج والتسويق والاستثمار والتحليل المالي بمايضمن توفير السيولة اللازمة ومصادر التمويل. كل ذلك بما يسمح باتخاذ قرار الاستبدال بشكل علمي مدروس وتنفيذه بسرعة بمايضمن الحفاظ على الطاقة الإنتاجية أو تطويرها بشكل منتظم وفقاً لمتطلبات السوق ورفع كفاءة الأداء وتعظيم الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية.

7) ضرورة القيام بعملية استبدال وتحديث وتطوير مدروسة وشاملة وفق برنامج زمني محدد للآلات والمعدات في شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية وخاصة شركتي نسيج اللاذقية وغزل جبلة بهدف رفع كفاءتها الفنية والتشغيلية وتحسين الأداء وجودة المنتجات وإيقاف إنتاج الأصناف الراكدة والخاسرة والتوجه نحو إنتاج الأصناف المطلوبة والمرغوبة في السوق والقادرة على المنافسة بالجودة والسعر محلياً

وخارجياً. إن عملية الاستبدال الجزئية غير المدروسة لاتحقق الأهداف المنشودة ولاتساهم في رفع كفاءة الأداء واستغلال الطاقات الإنتاجية بشكل جيد. وفي هذا الصدد نوصي بضرورة أن يرافق عملية تأهيل وتطوير الشركات المذكورة برامج تأهيل وتدريب اليد العاملة وبشكل موازٍ تطوير وتحسين النظام المحاسبي القائم في ضوء مقترحاتنا وتوصياتنا السابقة واتباع السياسات المحاسبية والإدارية التي تضمن الحفاظ على الطاقة الإنتاجية وتوفير البيانات التي تساعد في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وزيادة الإنتاج وتحسين نوعية وزيادة الأرباح بما يضمن استمرار وتطوير هذه الصناعة والارتقاء بها إلى مستويات رفيعة.

8) نوصي بتعديل النظام المحاسبي الموحد بحيث ينص صراحة على بيان الآثار التضخمية وارتفاع الأسعار على القوائم المالية وذلك بالإفصاح عن هذه الآثار في قوائم مالية مساعدة وفق القيم الجديدة بشكل تمكن من المساعدة في حساب الاستهلاك الإضافي، إضافة لتزويد الأطراف ذات العلاقة بالبيانات اللازمة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المختلفة.

9) السعي باستمرار نحو تقريب المعايير المحاسبية المحلية من المعايير الدولية لتصبح اللغة المحاسبية المحلية قريبة من اللغة المحاسبية الدولية قدر الإمكان لكي يستطيع المستثمر الخارجي التعامل بسهولة ويسر مع البيانات المحاسبية المحلية واتخاذ قراره بالاستثمار، علماً أن المعيار المحاسبي الخاص بمحاسبة الاستهلاك والصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية مطابق تماماً للمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بمحاسبة الاستهلاك سواء من حيث المضمون أو الرقم (المعيار المحاسبي رقم 4) [15] و [16].

10) نوصي بتعميق الدراسات المتخصصة في محاسبة التضخم وتغير الأسعار والتغيرات التكنولوجية وبيان أثرها على مختلف القطاعات الاقتصادية ودورها في رفع كفاءة إدارة الوحدات الاقتصادية والاقتصاد الوطني بشكل عام.

11) نقترح إنشاء مركز على مستوى القطر لصناعة قطع التبديل لآلات ومعدات شركات الغزل والنسيج عوضاً عن استيرادها من الخارج بأسعار باهظة نظراً لما تتميز به هذه الصناعة من عراقة ، إذ تعتبر صناعة الغزل والنسيج من أهم الصناعات المحلية. وهذا الأمر يوفر كثيراً من التكاليف ويؤمن هذه القطع في الوقت المناسب وخاصة أنه يتوفر لدينا جميع المقومات اللازمة سواء المهارات أو المواد الخام ...إلخ.

REFERENCES المراجع:

1-مطر، محمد، 1995- *المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل*، الطبعة الثانية، دار حنين، عمان.

2- SAXENA, R.G, 1994 – *Principles And Practice of Auditing*, Himalaya Publishing House, Bombay.

3-محمود نمر، نجيبة، 1983- *دراسة أثر التضخم الاقتصادي في الفكر المحاسبي ونموذج مقترح لمحاسبة التضخم*، مجلة العلوم الاجتماعية، الكويت، المجلد 11، العدد 4، 7-35.

4-الحاسي، جمعة خليفة وآخرون، 1996- *المحاسبة المتوسطة*، دار النهضة العربية، بيروت.

5- ROSEN, L.S,1986 – Accounting: *Adecision Approach*, Prontice- Hill canada, Inc, Canada.

6- MAHESHWARI, S.N and MAHESHWARI, S.K, 1994 – *Financial Accounting*, Vikas Publishing House, DELHI.

7-مطر، محمد وآخرون، 1994- *المحاسبة المتوسطة دراسة نظرية وتطبيقات عملية*، الطبعة الأولى، دار حنين، عمان.

8- KIESO, Donald.E, WEYGANAT. Jerry. J, 1990 - *Intermediate Accounting*, Seventh Edition, JOHN Wiley α SONS, Inc, NewYork.

9-ضو، خليفة علي، 1988- *قياس أثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية*، مجلة المحاسب القانوني العربي، بيروت، العدد الخامس والثلاثون، 30-34.

10-حلوة حنان، محمد رضوان، 1991- *نظرية المحاسبة*، جامعة حلب، حلب.

11-شماع، عدنان، 1990- *تغيرات القوة الشرائية وأثرها على دلالة القوائم المالية*، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد.

12- CRAY, Rob and LAUOHLIN, RICHARD and BEBBINGTON, Jan, 1996 – *Financial Accounting*, Second Edition, Internasional Thomson Business Press, London.

13-الشيرازي، عباس مهدي، 1990- *نظرية المحاسبة*، الطبعة الأولى، ذات السلاسل ، الكويت.

14-المرسوم التنظيمي رقم 287 لعام 1978 المتضمن تعديل النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم رقم 21 لعام 1974.

15-المعايير المحاسبية الدولية، 1999، ترجمة جمعية المخصص العربي للمحاسبين القانونيين: توفيق، أيوب وآخرون، وبالتعاون مع دائرة مستوى الأداء المهني في مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، عمان.

16-جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا. الجزء الأول.