



مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مشكلات المحاسبة عن الاعتدال في ظروف تغير الاسعار (تطبيق على شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية)

اسم الكاتب: د. نواف فخر، سهام سليمان

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/3897>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/14 23:39 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المنشورة 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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



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

الدكتور: نواف فخر
سهام سليمان

(قبل للنشر في 30/12/2000)

□ الملخص

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

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

واستناداً إلى الدراسات المنهجية وانطلاقاً من الظروف الفنية والاقتصادية الجارية للوحدات الاقتصادية في سوريا، والواقع الراهن للمحاسبة محلياً والمعايير المحاسبية الدولية فقد قمنا مجموعة من المقترنات والتوصيات العملية التي تسهم 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- سوريا.

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

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 ملحوظ 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 أنواع المستهلكين بحيث تصبح في نهاية عمرها الإنتاجي غير صالحة للاستخدام في العملية الإنتاجية بشكل اقتصادي.

كل ذلك يحتم على الشركة أن تتبع طرفاً وإجراءات محاسبية سليمة للاستهلاك توفر لها مبلغاً كافياً لمقابلة هذا التدنى بحيث يمكنها 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 تستحصل عليها الوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى كونها تشكل ضمانة بالنسبة للمستثمرين والمقرضين، ومن جهة أخرى تتعكس آثاره على القوائم المالية التي تحرص المنشآت التجارية والصناعية على أن تكون صورة صادقة وحقيقة 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 الاهلاك في ظروف تغير الأسعار" من أجل تقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة لمعالجة الإهلاك 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 يتم بها معالجة الاستهلاك في الممارسة المحاسبية الجارية والمستندة على نظام التكفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة وقياس الدخل وتحديد رأس المال في ظروف اقتصادية وتكنولوجية متغيرة بشكل مستمر، وتوضيح الآثار السلبية الناجمة عن ذلك وتقييم بعض المقترنات والتوصيات التي يمكن من خلالها تلافي تلك العيوب وتحديد الدخل ومكوناته بشكل سليم بهدف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.

منهج البحث:

إن المنهج المتبعة في البحث سيكون مركباً يتضمن في أحد جوانبه المنهج الوصفي التحليلي للمشكلة المتمثلة في القياس المحاسبي على قاعدة التكفة التاريخية بالرغم من تغير الظروف الاقتصادية والتكنولوجية بشكل دائم، ويتضمن من جانب آخر منهجاً استباطانياً يتم من خلاله اشتقاء النتائج وأقتراح 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 آية مصروفات أخرى لازمة لتهيئة الأصل وإعداده للاستخدام في عمليات الوحدة الاقتصادية [1]. ونطرق البحث بالتفصيل إلى كيفية تقييم الأصول الثابتة في مختلف الحالات سواء تم الاقتناء نقداً، أو بالأجل مع التعهد بسداد الثمن على شكل أقساط سنوية أو دفعه واحدة بتاريخ معين، أو في حالة اللجوء إلى تصنيعها (شبيدها) داخلياً، أو عن طريق الهبات والتبرعات، أو إصدار الأسهم، أو عن طريق مبانلة الأصول الثابتة، أو شراء الأصول الثابتة في مجموعات.

ومن خلال دراسة الفكر المحاسبي تبين أنَّ 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 المستند من المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل سواء تم تقييمها على أساس تاريخي أو جاري، وذلك نتيجة عامل تتعلق بطريقة استخدام الأصل أو عامل خارجية متعلقة بالزمن واحتمالات التقادم، الأمر الذي يجعل استخدام الأصل الثابت - القديم - غير الاقتصادي.

ولابد من احتساب قسط للاستهلاك سنوياً بشكل مناسب للوصول إلى الأرباح الحقيقة، وللحافظة 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 الدورى والمتمثلة بتكلفة الأصل الثابت وقيمة الخدمة المتوقعة وال عمر الإنتاجي المقترن للأصل الثابت؛ خلصنا إلى أنَّ الاستهلاك - من وجهة النظر المحاسبية - ما هو إلا عملية توزيع لتكلفة الأصل الثابت على عدد سنوات حياته الإنتاجية.

فالاستهلاك هو عملية توزيع وليس عملية تقويم، وإنْ قسط الاستهلاك يجب أن يكون مناسباً طر Isa مع التيار المتفق 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 أنَّ تنصيب السنوات من الأعباء المتعلقة بالأصل (استهلاك وصيانة وإصلاح) سيكون متقارباً فيما لو تم 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 المتربطة 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 تم 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 التقييم. 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 أرصانتها تغير 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 بمكافأة أو خسائر القوة الشرائية العامة وتحدد بالفارق بين أرصدة هذه العناصر وبين ما تمتلكه من قوة شرائية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي [5]. وللقيام بعملية التعديل لا بد من تحديد معامل التعديل الذي يحسب كالتالي:

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

ومن ثم يتم الحصول على قيمة البند المعدلة عن طريق جداء كل من التكلفة التاريخية للبند المراد تعديله ومعامل التعديل [6]. وفي هذا الصدد تقترح استخدام الرقم القياسي الضمني للإنتاج الإجمالي 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 فإن التعديل يقع على بياناتأحدث القوائم المالية والمعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتعكس القوة الشرائية السائدة. ويتم تعديل التكاليف التاريخية للأصول الثابتة ومخصصات الاستهلاك وأقساط الاستهلاك السنوية بدلة واحدة النقد السائدة في نهاية السنة المختارة باستخدام معامل التعديل المناسب وفقاً لن تاريخ افتاء الأصول الثابتة. وعادة يعتد 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 الملام.

وهكذا فإنَّ نموذج محاسبة المستوى العام للأسعار يتجنب أخطاء القياس التي يقع فيها نظام التكلفة التاريخية، ولكن هذا النموذج يرتكز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي يبني عليها نظام التكلفة التاريخية مما لا يعطي البيانات المحاسبية الدلالة الاقتصادية المطلوبة وخاصة في حال ابتعاد مستويات الأسعار الخاصة عن مستويات الأسعار العلمة 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 المترافقه في الشركة المنكورة.

III) نموذج محاسبة القيمة الجارية:

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

ورغم أن نموذج محاسبة القيمة الجارية يحل مشكلة التوقيت التي يقع فيها نموذج التكلفة التاريخية ولكنه لا يحل 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 بشكل كافٍ لإحلال الأصول الثابتة الجديدة مرتفعة القيمة بالقيمة التي افتتها الوحدة الاقتصادية بأسعار منخفضة.

ويتم تطبيق هذا النموذج عبر استخدام ثلاثة بدائل هي:

1. القيمة الحالية أو القيمة الاقتصادية:

تشير القيمة الحالية إلى قيمة التغيرات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية المرتبطة بعنصر أو مجموعة من العناصر الخاضعة لعملية القياس مخصوصة بسعر فائدة معين [8].
وبالرغم من أن هناك إجماعاً بأن القيمة الحالية المخصوصة للتغيرات النقدية المستقبلية تعطي دخلاً محاسبياً يشبه إلى حد بعيد الدخل الاقتصادي [9]، إلا أنه ونظراً لظروف عدم التأكيد المرتبطة بالمستقبل والذاتية في التقييم والتقدير والمشاكل الناجمة عن صعوبة التطبيق العملي إضافة إلى الانتقاد الأساسي من ناحية احتواء هذا الأسلوب على دائرة في التفكير، كل ذلك حذا 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 تقييم 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].

ويشترط هنا توفر سوق نظامية للسلع والتجهيزات المستعملة من أجل إجراء تقويم سليم للأصول الثابتة، وتحديد أعباء الاستهلاك الخاصة بها استناداً لنتائج التقييم. أما الصعوبات فتكم في تقييم الأصول الثابتة المعدة وفق مواصفات معينة ولاستخدامات محددة.

وفي ضوء ما سبق فإن هذا الأسلوب يقضي على خطأ التوقيت في القياس نتيجة التخلص عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع إذ يتم الاعتراف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه، إلا أنه ما زال يعاني من خطأ 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 تقتني 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 - والناتج عن مقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية- عن مكاسب الحياة سواً 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 تستبدل 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 استراكه. وقد انقق على تسمية هذا العجز بالاستهلاك المتأخر، وتم معالجة هذا العجز محاسبياً وفق عدة بدائل مقترحة:
 - إغفاله في الأرباح المحجوزة من السنوات السابقة أو في احتياطيات رأسمالية.
 - إغفاله في قائمة الدخل ولكن في بند مستقل كقسط غير دوري.
 - إغفاله في مكاسب(خسائر) الحياة.

ونحن نؤيد البديل الأغير والمعتمد في استخدام مكاسب الحياة في تضطبيه العجز في مخصصات الاستهلاك لكي يكون المخصص المحاسبى دوماً مسيراً للتكلفة الاستبدالية للأصل.

أما بالنسبة لمكاسب الحياة 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 الحياة المحققة في قائمة الدخل والجزء غير المحقق في قائمة المركز المالي(شكل منفرد إلى أن يتحقق).

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

بينما معالجة مكاسب الحياة 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 إلى تحويل السنة المالية والمنتجات المصنعة بقسط الاستهلاك بشكل دقيق وسلم [13]. وقد أورينا في سياق البحث مثالاً منهاجاً 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 سواء من ناحية التكلفة التي يجبأخذها بالحسبان عند استبدال الأصل الثابت أو مسألة التغيرات التكنولوجية وغيرها، فإنه يعتبر البديل الأفضل والذي لا ينافي 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 أجل غير مسمى.

ورغم أن عملية استيعاب التكنولوجيا الحديثة والقتائهما قضية هامة وحيوية من أجل ان تتحلل الوحدة الاقتصادية موقعها هاماً في السوق المحلية والعالمية من حيث السعر والجودة، ولكن ذلك يتطلب سياسات إدارية لتؤمن رأس المال الإضافي لأنه من غير الممكن احتجاز الأرباح بالكامل وعدم توزيعها. لذلك فإننا نرى أن السياسات المحاسبية المطبقة - وهذارأي 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 يمكن التغير في الأسعار الخاصة للسلع والخدمات دون توضيح علاقة هذه التغيرات بالتغيير في المستوى العام للأسعار. وتمثل 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 الإنصاص عن أرباح وخسائر العمليات الجارية بشكل منفصل عن مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقية والتي يدورها تصنف إلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقة ومكاسب (خسائر) حيازة غير حقيقة - وهمية - ناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى الإفصاح عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية [13]. وبشكل مشابه لنموذج القيم الجارية يمكن تطبيق نموذج

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

ويمكن القول أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يعتبر خطوة متقدمة على نموذج القيمة الجارية باعتباره يتجاوز مشكلتي القياس والتقويم اللتين يقع بها نموذج التكلفة التاريخية ويتلخص التصور 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 (النفادة)، إذ اهتم النظام بعاملين فقط من عوامل 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 تهتك بقيمة ما تم تسليمها منها للاستعمال، ومعدات التعبئة والتغليف المتدوالة والقوالب والتي تهتك بطريقة إعادة التقدير [14].

وقد ثبت أن النظام المحاسبي الموحد لم يخرج عن الأسس والقواعد والأعراف المحاسبية المعترف 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 يتم حلّ جزرياً لها، إذ اكتفى بالإشارة إلى ضرورة تشكيل احتياطي ارتفاع أسعار مثابة من الأرباح المتحققة لتأمين الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للأصل الثابت ويكون هذا الاحتياطي على نفعات 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 تنطيط 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 إلى 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 سوريا قد تأسست في السبعينيات من القرن العشرين، وكما هو معلوم فإن البلاد قد عانت من ظروف تضخمية كبيرة في الفترة الممتدة من السبعينيات

وحتى منتصف التسعينيات من القرن المن ذكر. 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 لحفظ على الطاقة الإنتاجية مما أدى إلى تفاقم مشكلة الإحلال والتجدد إلى تأمين الأموال اللازمة للإحلال والتجدد 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 ينفع هذه المعدات أو توقف عن التصنيع نهائياً. ولهذا فإن القطع التبديلية لهذه الآلات غالباً الثمن ويعصب توفيرها أحياناً ويتأخر وصولها، بالإضافة إلى أن نوعية المنتج الذي تنتجه لا يمتلك المعايير التقافية المطلوبة على المستوى الداخلي أو الخارجي وهذا ما يتطلب إجراء عمليات الاستبدال والتحديث والتطوير.

وبمراجعة مبالغ الاستهلاكات المخصصة والمقطعة على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة في الشركة المن ذكرة آنفًا 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 نزيد المفهوم الثالث لرأس المال وهو مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال والذي ينظر إلى رأس المال من منظار نظرية الشخصية المعنوية ويتلقى مع فرض استمرار الوحدة الاقتصادية، بنفس الوقت يأخذ بالاعتبار أهم ظاهرة اقتصادية معاصرة والتمثلة في ظاهرة تغير الأسعار المستمرة باتجاه الصعود.

وفيمما 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 إلى تضخم الدخل وزيادة الضرائب المفروضة عليه وتوزيع أرباح وهبة على المساهمين وأصحاب الحقوق. كل ذلك يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر بصورة طاقة إنتاجية والإقلال وتنمية المشروع في المستقبل، إلا إذا تحملت موازنة الدولة تلك الأعباء كما هو الحال في شركات القطاع العام في سوريا.
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 وتبدل و غالباً باتجاه الصعود وخاصة في ظروف التضخم النقدي وزيادة الطلب على المنتجات هذا الأمر جعل المحاسبين يطالبون بالتخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية والاعتراف بتغير القيمة 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 افتتها 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 ويتلقي القصور النسبي الذي يقع به كل من نموذجي محاسبة المستوى العام للأسعار والقيم الجارية.
6. إن الحلول المقترحة لمعالجة القصور الناجم عن تقدير الأصول الثابتة واقتطاع استهلاكاتها استناداً للتكلفة المدفوعة فعلاً بتاريخ الشراء في الظروف الراهنة لا تخرج عن كونها آراء ومقترنات لتصحيح الممارسة الجارية ولكنها لا تشكل حولاً نهائياً 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 فإن 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 تتداخل العوامل الذاتية والاجتهادات الشخصية وخاصة في ظروف عدم التأكيد التي تكتف 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 لرأس المال؟
- كيف يمكن حل مشكلة الاستبدال من خلال السياسات المحاسبية المتتبعة في المشروع والعمل باتجاه عدم حلها على حساب موازنة الدولة في سوريا والتي تعاني أصلاً من نقل الأعباء وال النفقات ومشكلات 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 المتطرفة ليس للحفاظ على الطاقة الإنتاجية فحسب بل وتحقيق نخل مناسب يستخدم جزء منه للتطوير والتجدد 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 اعترض النظام المحاسبي الموحد بمشكلة تغير الأسعار ولكنه لم يقدم حلًا جذرًا لها إذ اكتفى بالإشارة إلى ضرورة تشكيلاحتياطي 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 مما يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر رغم أنه نص صراحة على المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال المستثمر وضرورة تأمين الفرق بين القيمة الاستبدالية والتاريخية للأصل الثابت، حيث أنه لم يتم اتخاذ إجراءات عملية ملموسة لتأمين تلك القيمة الاستبدالية حتى الآن.

10. من خلال دراسة المعايير المحاسبية الدولية تبين لنا أن تلك المعايير تتمسك بنظام التكلفة التاريخية وبالتالي فإنها لم تقم حلاً عملياً من أجل الحفاظ على الطاقة الإنتاجية في ظروف تغير الأسعار، حيث لكتفت بعرض الحلول المقترنة 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 إلى 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 تقييمها بناءً على تكليفها الاستبدالية واعتبار هذه التكلفة الأساس في احتساب أقساط الاستهلاك وتحديد تكليف الإنتاج والدخل والمراكز 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 بالمارسة المحاسبية الجارية وفق نموذج التكلفة التاريخية، وتكرис 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 لاستخدامات 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 الإنفاق وتحسين ريعية الشركات لذلك فإنه لابد من اتباع سياسات محاسبية وإجراءات إدارية انتقالية منهاجية ومتراقبة ومتكلمة ترمي إلى الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية وتنميتها وتطويرها تلخصها بما يلى:

- 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 واستهلاكها المقطعة سنويًا أو المتراكمة كمالي:
- 3) احتساب الفرق بين التكلفة التاريخية والاستبدالية للأصل الثابت سنويًا عند إجراء التسويات الجريبة من خلال تسويف حسابي فروق تقويم الأصول الثابتة ومكاسب حيازة غير محققة على النحو التالي:

من ح-/فروق تقويم الأصول الثابتة	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
إلى ح-/مكاسب الحيازة غير المحققة	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

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

ب) اقتراح احتساب قسط الاستهلاك السنوي على مراحلتين:

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

ح-/الاستهلاك الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار. ويكون القيد المحاسبى كالتالى:

من ح-/قسط استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
إلى ح-/مخصص الاستهلاك الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

على أن يتم إغفال الحساب الأول في ح/أ.خ. حتى لا يتم تضخيم التكلفة والسعر، أو بشكل آخر من أجل المساهمة في جعل السعر تناصفيًا، وهذا مطلب أساسى في ظروف العولمة وتحرير التجارة العالمية والشراكة الأوروبية حيث الأهداف الأساسية للوحدات الاقتصادية يجب أن تتحقق أمران في غاية الأهمية هما:

- المنافسة في السعر.
- والمنافسة في جودة المنتج.

ج) احتساب فروق استهلاك السنوات السابقة وفق القيم الجديدة وتعليق حساب الاستهلاك (المخصص) على

ح-/مكاسب الحيازة غير المحققة بالقيد المحاسبى التالى:

من ح-/مكاسب الحيازة غير المحققة	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
إلى ح-/مخصص استهلاك الأصول الثابتة الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

أما مخصص الاستهلاك الإضافي مقابل ارتفاع الأسعار فيظهر في الميزانية الختامية في مرحلة مستقلة. وبالتالي تكون 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 إلى الاستمرار في اتباع التكفة التاريخية الأمر الذي ينسجم مع تعليمات النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم رقم 287 لعام 1978 ويستجيب لمتطلبات الظروف الاقتصادية والقانونية والإدارية الراهنة. وبناءً على ما تم ذكره أعلاه يظهر كل من حـ/أـخـ. والميزانية الختامية في نهاية الفترة المحاسبية

كالتالي:

مطاليب	الميزانية الختامية كما تبدو في 31/12/.....	موجودات
.....		أصول ثابتة ×
استهلاك × ×		(تكفة تاريخية)
(مجموع الإهلاك، أو المخصص) (وفق التكفة التاريخية)	
.....	
المجموع × × ×		المجموع × × ×
مخصص استهلاك إضافي مقابل ارتفاع الأسعار × ×		فرق تقويم الأصول الثابتة بتاريخ القيلص × × ×
مكاسب حيازة غير محققة ×		(التكفة الاستبدالية - التكفة التاريخية)
المجموع × × ×		المجموع × × ×

حـ/أـخـ عن المدة المنتهية بتاريخ 31/12/.....

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

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 مسكتها بشكل تحليلي من أجل تحقيق مزيد من الإفصاح بالنسبة لكل نوع من الأصول الثابتة على حده وما يقابلها 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 شأنها أن تؤثر على كفاءة الأصل الثابت وإنتجيته وعمره الإنتاجي. وبهذا الصدد نقترح اتباع إحدى طرق قسط الاستهلاك المتباين لاستهلاك الأصول الثابتة عوضاً عن طريقة القسط الثابت باعتبارها أكثر ملائمة في ظل الظروف الاقتصادية والتكنولوجية المذكورة لمواجهة عوامل التقاضي 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 سنويًا بدلاً من تحويلها لموازنة الدولة بحيث تتمكن 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 ودرأة بالوضع الفني لأصولها الثابتة وبعمرها الإنتاجي المتبقى 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 إلى 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 بالتحفيظ العلمي للمؤشرات الإنتاجية والرقابة والمتابعة الجارية وتقدير 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 بما يضمن توفير السيولة اللازمة ومصادر التمويل. كل ذلك بما يسمح باتخاذ قرار الاستبدال بشكل علمي مدروس وتنفيذه بسرعة بما يضمن الحفاظ على الطاقة الإنتاجية أو تطويرها بشكل منظم وفقاً لمتطلبات السوق ورفع كفاءة الأداء وتعظيم الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية.
- (7) ضرورة القيام بعملية استبدال وتحديث وتطوير مدققة وشاملة وفق برنامج زمني محدد لآلات والمعدات في شركات الغزل والنسيج في محافظة اللاذقية وخاصة شركة نسيج اللاذقية وغزل جبلة بهدف رفع كفاءتها الفنية والتشغيلية وتحسين الأداء وجودة المنتجات وإيقاف إنتاج الأصناف الرائدة والخاسرة والتوجه نحو إنتاج الأصناف المطلوبة والمرغوبة في السوق والقارنة على المنافسة بالجودة والسعر محلياً

وخارجيًّا. إن عملية الاستبدال الجزئية غير المدروسة لتحقق الأهداف المنشودة ولاتساهم في رفع كفاءة الأداء واستغلال الطاقات الإنتاجية بشكل جيد. وفي هذا الصدد نوصي بضرورة أن يرافق عملية تأهيل وتطوير الشركات المنكورة برامج تأهيل وتدريب اليد العاملة وبشكل موازي تطوير وتحسين النظام المحاسبي القائم في ضوء مقتراحاتنا وتوصياتنا السابقة واتباع السياسات المحاسبية والإدارية التي تضمن الحفاظ على الطاقة الإنتاجية وتوفير البيانات التي تساعده في التخطيط والرقابة وتقديم 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 بالإصلاح عن هذه الآثار في قوائم مالية مساعدة وفق القيم الجديدة بشكل تمكن من المساعدة في حساب الاستهلاك الإضافي، إضافةً لتزويد الأطراف ذات العلاقة بالبيانات اللازمة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المختلفة.

(9) السعي باستمرار نحو تزويق 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 سوريا مطابق تماماً للمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بمحاسبة الاستهلاك سواء من حيث المضمون أو الرقم (المعيار المحاسبي رقم 4) [15] و [16].

(10) نوصي بتعزيز 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 الفرز والنسيج عوضاً عن استيرادها من الخارج بأسعار باهظة نظراً لما تميز 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 يتتوفر لدينا جميع المقومات اللازمة سواء المهارات أو المواد الخام ...الخ.

REFERENCES

المراجع:

- 1- مطر، محمد، 1995- المحاسبة المالية: النورة المحاسبية ومشاكل القبض 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 المحاسبى ونموزج مقترن لمحاسبة التضخم، مجلة العلوم الاجتماعية، الكويت، المجلد 11، العدد 4، 35-7.
- 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 & SONS, Inc, NewYork.
- 9- ضو، خليفة علي، 1988- قياس أثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، بيروت، العدد الخامس والثلاثون، 34-30.
- 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 السلسل ، الكويت.
- 14- المرسوم التنظيمي رقم 287 لعام 1978 المتضمن تعديل النظام المحاسبى الموحد الصادر بالمرسوم رقم 21 لعام 1974.
- 15- المعايير المحاسبية الدولية، 1999، ترجمة جمعية المخصوص العربي للمحاسبين القانونيين: توفيق، أبو وبآخرون، وبالتعاون مع دائرة مستوى الأداء المهني في مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، عمان.
- 16- جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا. الجزء الأول.