

١٤٤ - ١٨٥

المحاسبة بالتكلفة الجارية

دكتور شوقي خاطر

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة طنطا

مقدمة

نظراً للتغير في الظروف الاقتصادية وما صاحب ذلك من الارتفاع المستمر في الأسعار ، وأثر ذلك في عدم صلاحية أسلوب المحاسبة بالتكلفة التاريخية سواء كان ذلك على مستوى الوحدة الاقتصادية في عدم المقدرة على ترشيد القرارات الإدارية والمحافظة على الموارد المتاحة للمشروع ، أو كان ذلك على المستوى الخارجي للوحدة في عدم المقدرة على الإفصاح عن النتائج الحقيقية والمركز المالي السليم للمشروع مما قد يضر بمجموعة المستثمرين وباقي الجهات الخارجية التي تعتمد عند اتخاذ قراراتها في التعامل مع أي وحدة اقتصادية على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية .

لذلك لجأت المعاهد العلمية في بعض بلاد العالم إلى البحث عن بديل لهـذا الأسلوب — بالدرجة التي يمكن بها تغطية جوانب القصور في أسلوب التكلفة التاريخية ، وبالقدر الذي يتلاءم به الأسلوب الجديد مع درجة التغير في الظروف الاقتصادية — وأسفرت الدراسات أخيراً عن تقديم أسلوب التكلفة الجارية .

لذلك فإن البحث يختص بدراسة التطور التاريخي لأسلوب التكلفة الجارية ، مع عرض لبعض جوانب هذا الأسلوب في التطبيق العملي بغرض الإفصاح عن بعض مشاكل التطبيق واقتراح مدى إمكانية معالجة تلك المشاكل .

وبصفة أساسية فإن الموضوع في حد ذاته يحتاج إلى مزيد من الأبحاث العلمية التي يمكن أن تساعد في إخراج أسلوب التكلفة الجارية إلى حيز التطبيق العملي مع دراسة جميع مشاكل التطبيق ووضع الحلول اللازمة لها .

نبذة تاريخية :

لقد قدم Bonbright في عام ١٩٣٧ مفهومًا جديدًا في مجال تحديد قيمة الأصول للمشروع في أي لحظة على أساس تكلفة الحرمان Deprival Value، وهو في هذا الصدد كان يعني بالقيمة التي تتحدد كتعويض قانوني يحكم به عند تلف أو فقدان الأصل، ولم يكن في قصده استخدامه لهذا المبدأ في مجال تقويم الأصول وتحديد ربحية المشروع (١).

وأدخل «باكستر» هذا الاتجاه في تقويم الأصول الثابتة وتحديد ربحية المشروع، واعتبر «تكلفة الحرمان» المدخل لاستخدام التكلفة الاستبدالية للأصل (٢).

وتعتبر الدراسة التي قام بها كل من Edwards and Bell في مجال نظرية وقياس الدخل للمشروعات (٣)، في عام ١٩٦١ الأساس في المحاسبة باستخدام القيمة الجارية Current Value، والتي تعتبر المدخل لإستخدام المحاسبة بالتكلفة الجارية بعد ذلك. ولقد توصل الباحثان إلى تحويل ربحية المشروع في نهاية الفترة المحاسبية إلى جزئين هما:

(1) Bonbright, J. C., The Valuation of Property, Michie, Charlottesville, Va., 1937.

(2) Baxter, W. T., Accounting Values and Inflation, McGraw-Hill, ch. 4 and ch. 12, London, 1975.

(3) Edwards, E. O., and Bell, P. W., The Theory and Measurement of Business Income, University of California Press, Stanford, Calif., 1961.

Operating Profits

— أرباح التشغيل

Holding Gains

— أرباح الحيازة

على أن تجزأ أرباح الحيازة إلى أرباح حيازة محققة خلال الفترة المحاسبية
بمجال القياس ، وأرباح حيازة غير محققة ومرحلة للفترة أو الفترات التالية .

وفي يوليو ١٩٦٤ أصدرت لجنة المبادئ المحاسبية المتفرعة عن جمعية
المحاسبين الأمريكية تقريرا تضمن عدة توصيات في مجال مشاكل التقويم والقياس
المتعلقة بالاصول الثابتة طويلة الاجل . وانتهت اللجنة إلى أنه يجب إتباع مبدأ
النفقة الجارية لقياس الاصول الثابتة وذلك إذا ما كان مقدار الفرق جوهريا بين
النفقة الجارية والنفقة التاريخية .

وفي خلال عام ١٩٧٣ أصدر معهد المحاسبين بأمريكا تقريرا تحت عنوان

The Objectives of Financial Statements ، وقد تضمنت هذه

الدراسة الأهمية الخاصة للقوائم المالية سواء في مجال التنبؤ والمقارنة وتحديد
المقدرة الكسبية للمنشأة ، أو في مجال الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالأعمال
الأساسية للمنشأة التي نتحقق عنها ربحية معينة وكذلك بالأحداث المختلفة
التي يترتب عليها ربحية من نوعية أخرى . وانتهت هذه الدراسة إلى استخدام
القيمة الجارية إذا ما كان الفرق جوهريا بينها وبين التكلفة الجارية (٤) .

وفي يناير ١٩٧٤ شكلت الحكومة البريطانية لجنة برئاسة « سانديلاندر »

(4) American Institute of Certified Public Accountants,
Objectives of Financial Statements; Study Groups Reports,
AICPA, New York, October, 1973.

لدراسة آثار التضخم الاقتصادي ، وانتهت اللجنة إلى تقرير في سبتمبر ١٩٧٥
يعرف بتقرير سانديلاندرز The Sandilands Report ، حيث انتهى
التقرير إلى النقاط الأساسية التالية (٥) :

١ - ضرورة استخدام القيمة الجارية والتي تعرف بالتكلفة الجارية كأساس
في المحاسبة .

٢ - يتم تقييم الأصول الثابتة للمشروع على أساس قيمتها للمشروع
Value to the Business ، وعلى أن يبقى تقييم الخصوم على أساس قيمتها
الأساسية .

٣ - تم المعالجات المحاسبية من خلال إعادة التقييم .

٤ - يجب أن يظهر حساب الأرباح والخسائر أرباح التشغيل بصفة خاصة ،
وعلى أساس ذلك يمكن إيضاح الرؤية أمام مجموعة المستثمرين ، إلى جانب
إمكانية قياس معدلات الاستثمار على أسس سليمة ، وهذا بالإضافة إلى إمكانية
استخدام ذلك في مجالات عديدة منها تقييم الأداء الداخلي .

٥ - تعتبر القوائم المالية والحسابات الختامية المعدة طبقاً للتكلفة الجارية
هي الأساس والتي يجب أن تكون منشورة حتى يمكن ترشيد قرارات الجهات
الخارجية .

(5) Sandilands, F. E. P., Report of the Inflation Committee
(Sandilands Report), Her Majesty's Stationery Office, London,
1975.

وفي مارس ١٩٧٦ أصدرت وكالة البورصة والسندات المالية بأمریکا (SEC) التعليمات المحاسبية رقم ١٩٠ بحيث تطبق على بعض الشركات اعتباراً من السنة المالية التي تنتهي في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٦ ، وتتضمن تلك التعليمات ما يلي (٦) .

- ١ - استخدام التكلفة الاستبدالية في تقويم مخزون آخر المادة .
- ٢ - استخدام التكلفة الاستبدالية للوحدات المباعة في تاريخ البيع .
- ٣ - استخدام التكلفة الاستبدالية في تقويم الأصول الثابتة وعند تحديد قيمة الاستهلاك في نهاية السنة .

٤ - مراعاة ما سبق لعنصر العمالة وباقي مفردات العناصر غير المباشرة .
وذلك بغرض ترشيد قرارات المستثمرين عن طريق امدادهم بالمزيد من المعلومات غير المتاحة في ظل التكلفة التاريخية . هذا بالإضافة إلى أن التكلفة الجارية لكل من المخزون والطاقة الانتاجية للمشرع تعبر عن حجم الاستثمارات الاقتصادية الجارية بقائمة المركز المالي بما يزيد من درجة الافصاح أمام مجموعة المستثمرين .

وفي نوفمبر ١٩٧٦ شكل مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا لجنة برئاسة Douglas Morpeth عرفت بلجنة المحاسبة عن التضخم ، (٧) .

The Inflation Accounting Steering Group (I A S G)

(6) SEC., Staff Accounting Bulletin No. 190, 1976.

(7) Guidance Manual on Current Cost Accounting (ed. 18)

Tolley, London, on behalf of the ICAEW, 1976.

وذلك بغرض إتمام تقرير « سانديلانديز » وإخراج المحاسبة بالتكلفة الجارية إلى حيز التطبيق العملي . ولقد أصدرت اللجنة تقريرها رقم ١٨ حيث تضمن إضافة بسيطة في مجال تقويم المخزون في نهاية الفترة وعلى أن يتم ذلك على أساس القيمة المشروع شأنه في ذلك باقي مفردات الأصول الثابتة ، وعلى ذلك أصبح التركيز على الكيفية التي يتم بها تقويم الأصول المادية دون الأصول النقدية .

وعلى ذلك فإن الأمر يتطلب إعداد التسويات التالية :

— تسوية الاستهلاك بالنسبة الأصول الثابتة وهي تعبر عن الفرق بين الاستهلاك على أساس التسكفة التاريخية وبين الاستهلاك المحتسب على أساس التكلفة الجارية .

— تسوية تكلفة المبيعات وهي تعبر عن الفرق بين التكلفة التاريخية للمبيعات وبين تكلفتها الاستبدالية .

وبمعالجة تلك التسويات في حساب الأرباح والخسائر فإنه يمكن التوصل إلى الربح التشغيلي للمشروع . واقترح من خلال هذا التقرير أن يرحل الربح التشغيلي إلى حساب خاص يطلق عليه « حساب التخصيص » حيث يقفل فيه حساب إعادة التقدير ويحمل مدينا بقيمة احتياطي إعادة التقدير على أن يترك أمر تقدير قيمة هذا الاحتياطي لإدارة المشروع ، وكذلك بقيمة التوزيعات المقررة على المساهمين وما يتبقى يرجل لحساب الاحتياطي العام .

وتلخصت الاعتراضات التي أثيرت على تقرير « سانديلانديز » والتقرير رقم

١٨ في النقاط التالية :

(أ) أن الدراسة استهدفت معالجة الأصول المادية للمشروع بفرض المحافظة عليها دون الأصول النقدية وما يترتب عليها من حتمية إعداد تسوية لرأس المال العامل .

(ب) كذلك لم يؤخذ في الحسبان أثر التمويل الخارجى فى تحديد ربحية المشروع وما يترتب على ذلك من إعداد تسوية خاصة لإظهار أثر ذلك على ربحية المشروع واستخدام ذلك فى ترشيد القرارات الإدارية فى ظل التضخم وارتفاع الأسعار .

(ج) بإعداد حساب التخصيص فإن إدارة المشروع يمكن لها أن تتحكم فى تحديد حجم الربحية حيث أن الأمر متروك لها فى تحديد قيمة احتياطي إعادة التقدير .

وأمام تلك الاعتراضات تم سحب التقرير رقم ١٨ وذلك فى يوليو ١٩٧٧ ، وقام مجمع المحاسبين والمراجعين فى إنجلترا فى نوفمبر ١٩٧٧ بتشكيل لجنة أخرى للدراسة الموقف وتقديم اقتراحات جديدة فى هذا المجال ، وكان ذلك تحت إشراف William Hyde الذى كلف بإعداد دليل مبسط إلى أن تتم دراسة لاحقة تعالج من خلالها جميع نقاط الضعف (٨) .

وأوصت اللجنة بأن يتم تضمين القوائم المالية المدة طبقاً للتكلفة التاريخية قائمة أخرى طبقاً للتكلفة الجارية بفرض تحديد قيمة الربح التشغيلي للمشروع ، ولا يتطلب الأمر من الشركات إعداد قائمة المركز المالى طبقاً للتكلفة الجارية .

(8) Accounting Standards Committee, Inflation Accounting: on interim recommendation, (the Hyde Guidelines), 1977.

وقد لاقت الدراسة التي أجراها Hyde قبولا ، وكانت ركيزة إصدار تقرير رقم ٢٤ وذلك خلال عام ١٩٧٩ حيث تم من خلاله معالجة تسوية رأس المال النقدي العامل - وبذلك عولجت الأصول المادية والنقدية من خلال تسويات خاصة تستهدف المحافظة على جميع الموارد المتاحة للمشروع .

وخلال عام ١٩٧٩ أيضاً ، أصدر مجلس المبادئ المحاسبية "FASB" تقريره رقم ٣٣ حيث تطلب من جميع الشركات الكبرى الاستمرار في إعداد قوائم المراكز المالية على الأساس التقليدي مع الاكتفاء بإظهار التغير في الأسعار في شكل معلومات تكميلية (٩) .

وفي يناير ١٩٨٠ أصدرت لجنة المعايير الخاصة بمجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا تقريرها رقم ١٦ في مجال محاسبة التكلفة الجارية . ويمكن تحديد التوصيات الأساسية لتلك الدراسة من خلال النقاط التالية : (١٠)

- ١ - يتم إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية ، هذا بالإضافة إلى القوائم المالية المعدة طبقاً للأسس المتعارف عليها في المحاسبة التقليدية .
- ٢ - تم تحديد القوائم المالية المنصوص عليها في حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي المشروع .

(9) Financial Accounting Standards Board, Statement No. 33, Financial Reporting and Changing Prices, Stanford, Conn; FASB, September, 1979.

(10) SSAP 16, Current Cost Accounting, Accounting Standard Committee, 1980.

٣ - يتم تحديد الربح التشغيلي المشروع في حساب الأرباح والخسائر وذلك بتعديل رقم الربح طبقاً للتكلفة التاريخية بالتسويات الثلاث الآتية :

- تسوية الإهلاك .

- تسوية تكاليف المبيعات .

- تسوية رأس المال النقدي العامل .

٤ - وبفرض تحديد حجم التوزيعات على أصحاب المشروع ، فإنه ينبغي

الأخذ في الحسبان تسوية أثر الافتراض الخارجى .

٥ - تعد قائمة المركز المالى للمشروع حيث يتم تقويم الأصول المادية وعلى أساس قيمتها المشروعة ، ويظهر بالقائمة احتياطي التكلفة الجارية حيث يتم من خلاله معالجة فائض إعادة التقدير ، تسوية رأس المال النقدي العامل ، وتسوية أثر الافتراض .

كما سبق يتضح أن الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر أولى بلاد العالم في دراسة أثر التغير في الأسعار ، إلا أن المملكة المتحدة تعتبر أكثر البلاد تقدماً من حيث الدراسة التي أمكن بها إخراج أسلوب التكلفة الجارية إلى إمكانية التطبيق العملي .

معايير تقويم الأصول :

في مجال استخدام وتطبيق أسلوب التكلفة الجارية فإنه يمكن استخدام المعايير

التالية في تقويم الأصول (١١) :

(11) Guidance Manual on Current Cost Accounting, op. cit.,

NRC

١ - صافي القيمة الاستبدالية :

تعتبر عن التكلفة المطلوبة لاقتناء أصل جديد في لحظة معينة بنفس المواصفات وبنفس الحالة التي عليها الاصل المقوم .

٢ - صافي القيمة المحققة (البيعية) : Net Realisable Value

تعتبر عن صافي القيمة البيعية للاصل والتي يمكن أن تتحقق للمشروع في لحظة التقويم .

٣ - القيمة الاقتصادية : The Economic Value

تعتبر عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي يمكن أن يتحصل عليها المشروع من استخدام الاصل خلال باقى عمره الانتاجى .

وتتمثل قيمة الاصل الثابت للمشروع في صافي قيمته الاستبدالية إلا إذا كان صافي القيمة الاستبدالية أكبر من مجموع صافي القيمة البيعية والقيمة الاقتصادية ، ففي هذه الحالة يتم تقويم الاصل على أساس أكبر القيمتين (البيعية أو الاقتصادية) .

فإذا افترضنا أن صافي القيمة الاستبدالية لآلة هو مبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، وصافي الدخل الناتج من بيع هذه الآلة هو مبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، وتبلغ قيمة التدفقات النقدية من استخدام الآلة خلال باقى عمرها الانتاجى ٢٥٠٠ جنيه ، لذلك فإن قيمة هذه الآلة تتمثل في مقدار ما يحرم منه المشروع لو تم الاستغناء عن هذه الآلة وهذا يعادل قيمتها الاقتصادية أى مبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

أما فيما يتعلق بالمخزون فإنه يتم التقويم على أساس صافي القيمة الاستبدالية

أو البيعية أيهما أقل ، ويعتبر ذلك بمثابة إحلال المبدأ التقليدى ، التكلفة أو السوق

أيهما أقل .

ويتناول البحث إظهار الكيفية التي تم من خلالها إستخدام معايير التكلفة الجارية في مجال تقويم وإهلاك الأصول وما تطلبه الأمر من إعداد التسويات اللازمة طبقا للمقرر رقم ١٦ الصادر عن مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا ، مع إيضاح لبعض مشاكل التطبيق والكيفية التي يمكن من خلالها معالجة تلك المشاكل محاسبيا .

الأصول الثابتة :

تتطور المشاكل الأساسية بالنسبة للأصول الثابتة في مجال تطبيق أسلوب التكلفة الجارية في الكيفية التي يتم من خلالها تقويم المفردات المختلفة لتلك النوعية من الأصول ، وكيفية التوصل إلى قيمة الإهلاك الدوري وتسوية حسابات المخصصات وما يترتب على ذلك من معالجات محاسبية خاصة .

وبغرض تغطية جميع هذه المشاكل فإنه يمكن تبويب النوعيات المختلفة

للأصول الثابتة إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي :

١ - المجموعة الأولى : تتضمن العقارات .

٢ - المجموعة الثانية : تتضمن الأراضي .

٣ - المجموعة الثالثة : تتضمن باقي مفردات الأصول الثابتة .

أولا : العقارات و تقويم وإهلاك ، :

فيما يتعلق بهذه النوعية فإنه أقترح أن يتم التمييز بين النوعيات المتخصصة من العقارات - وهي تلك التي لا يمكن التصرف فيها كوحدة مستقلة إلا إذا بيع المشروع ككل ، وبين النوعيات الأخرى غير المتخصصة وهي التي يمكن التصرف فيها كوحدة مستقلة دون أن يتأثر المشروع بهذا التصرف .

ومن الامثلة على النوعية الاولى المباني الخاصة بالمصانع ، ومن الامثلة على النوعية الثابتة المعارض والمحلات التجارية والمكاتب (١٢) .

فيما يتعلق بالنوعية الاولى فانه يمكن أن تنطبق عليها الاجراءات المحاسبية الخاصة بالمجموعة الثالثة من مفردات الاصول الثابتة .

وبالنسبة للنوعية الثانية ، غير المتخصصة ، فانه اقترح أن يتم تقويمها على أساس تكلفة الاقتناء عند إعداد قائمة المركز المالي للمشروع دوريا ، ويتم ذلك بمعرفة بيوت الخبرة المتخصصة في مجال تقويم العقارات ، وحيث أنه يصعب التقويم السنوي ، لذلك اقترح أن يكون ذلك على مدار كل خمس سنوات (١٣) .

ويصعب استخدام الارقام القياسية في مجال التقويم بالنسبة لهذه النوعية وذلك لاعتبارات عديدة منها بصفة خاصة أن التغير في القيمة يرتبط بعوامل يتميز بها العقار مثل الموقع ، التصميم ، التجهيزات الداخلية .

وحيث أن التقويم يتم في نهاية الفترة المالية التي تعد عنها الحسابات الختامية للمشروع ، لذلك فان قيمة العقار في هذه اللحظة تمثل صافي القيمة بعد الاهلاك ويستدعى الأمر تحليل قيمة هذه الزيادة إلى شقين . الاول يتعلق بقيمة الإهلاك والباقي يعبر عن قيمة التغير في قيمة الاصل . وبصفة أساسية فانه يتم ترحيل قيمة الزيادة بالكامل لحساب احتياطي التكلفة الجارية .

وفي مجال تحديد قيمة الإهلاك الذي تختص به فترة المحاسبة التي يتم في نهايتها

(12) Lewis Richard, Pendrill & Simon David, Advanced Financial Accounting, Pitman, London, 1981, p. 151.

(13) Ibid., p. 152.

تقويم الاصل، فانه يستدعى تحديد باقى العمر الإنتاجى لهذا الاصل، وباستخدام طريقة القسط الثابت فانه يمكن التوصل إلى الإهلاك الدورى .

وبين المثال الافتراضى التالى الكيفية التى يمكن من خلالها إتعام المعالجات المحاسبية فى مجال تقويم وإهلاك العقارات المتخصصة .

قيمة العقار لاحد المشروعات فى ١/٧/١٩٨١ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيته وتم تقديره فى ٢٠/٦/١٩٨٢ على أساس مبلغ ٢٦٠٠٠٠ جنيته وباقى العمر الإنتاجى يقدر بنحو ٢٠ سنة - لذلك يصير :

$$\text{قيمة الإهلاك الدورى} = 260000 \div 20 \text{ سنة} = 13000 \text{ جنيته}$$

$$\text{القيمة المعدلة للعقار فى أول المدة} = 260000 + 13000 = 273000 \text{ جنيته}$$

التغير فى قيمة العقار = الفرق بين القيمة المعدلة للعقار فى أول المدة والقيمة الدفترية لهذا للعقار .

$$= 273000 - 200000 = 73000 \text{ جنيته}$$

هذه الزيادة تعبر عن شقين :

الشق الاول : يتمثل فى الفرق بين القيمة التى تم على أساسها تقويم العقار فى نهاية الفترة ، والقيمة الدفترية فى أو الفترة :

$$= 260000 - 200000 = 60000 \text{ جنيته}$$

الشق الثانى : يتمثل فى قيمة الإهلاك الخاص بالفترة = ١٣٠٠٠ جنيته

ويتم تحميل الفترات التالية بقيمة إهلاك ثابت قدره ١٣٠٠٠ جنيته إلى أن

يتم إجراء تقويم لاحق بعد ذلك وما يترتب عليه من إجراءات محاسبية لتسوية حساب الاصل .

ثانياً : الاراضى :

تعتبر الاراضى من الاصول الاستثمارية فى المشروعات ، خاصة وأنها غير مستغلة ، إلى جانب أنها غير قابلة للاهلاك ، لذلك فإنه اقترح أن تقويمها على أساس القيمة الاستبدالية . وبالنسبة لهذه النوعية فإن قيمتها الاستبدالية يمكن أن تتأثر بالتغير العام فى الاسعار ، لذلك فإنه يقترح أن يتم تقويمها على أساس القيمة الاستبدالية المنخفضة بنسبة التغير العام فى الاسعار ، وذلك بغية عدم تضخيم رقم الربحية نتيجة إعادة التقويم فى تلك النوعية من الاصول (١٤) .

وفى هذا الصدد فإنه يمكن اقتراح قائمة تسوية للأصل من خلالها إلى التكلفة الاستبدالية المنخفضة بنسبة الارتفاع العام فى الاسعار ، وعلى أساسها تعد الإجراءات المحاسبية لمعالجة التغير فى قيمة هذا البند وذلك بالترحيل لحساب احتياطي التكلفة الجارية .

والمثال الافتراضى التالى يوضح كيفية التطبيق والمعالجة المحاسبية اللازمة :

امتلكت منشأة قطعة أرض فى ١/٧/١٩٨١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه (عندما كان الرقم للقياسى العام ١٠٠٪) ، وفى ٣٠/٦/١٩٨٢ تم تقديرها على أساس ١٥٠٠٠٠٠ جنيه (الرقم القياسى العام ١٣٠٪) .

طبقاً لتلك البيانات فإن الأمر يستدعى التوصل إلى القيمة الاستبدالية المنخفضة من قائمة التسوية التالية :

(14) Rudolph W. Schatke & Howard G. Jensen, Managerial Accounting, Second Edition, Allyn and Bacon, Boston-London-Sydney - Toronto, 1981, p. 497.

تكاليفه فعلية = ١٠٠٠٠٠ جنيه

تكاليفه إستبدالية = ١٥٠٠٠٠ جنيه

تكاليفه فعلية معدلة

بالرقم القياسي = ١٣٠٠٠٠ جنيه

الفرق

٣٠٠٠٠ جنيه

التكاليف الاستبدالية المنخفضة بالتغير العام في الأسعار ١٢٠٠٠٠ جنيه

وعلى ذلك تصبح الزيادة (بعد التعديل) ٢٠٠٠٠ جنيه تعالج في حساب احتياطي التكلفة الجارية مع تعديل قيمة الاراضي بنفس القدر . وتظهر الاراضي بقائمة المركز المالي للمنشأة مقومة على أساس مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه .

في المثال السابق ، إذا افترضنا أنه تم تقويم الاراضي في ١٩٨٣/٦/٣٠ على أساس مبلغ ١٨٠٠٠ جنيه (الرقم القياسي العام ١٦٠٪) ،

لذلك فإنه يظهر من قائمة التسوية ما يلي :

تكاليفه فعلية = ١٠٠٠٠٠ جنيه

تكاليفه استبدالية = ١٨٠٠٠٠٠ جنيه

تكاليفه فعلية معدلة

بالتغير العام في الاسعار = ١٦٠٠٠٠ جنيه

الفرق

٦٠٠٠٠ جنيه

التكاليف الاستبدالية المنخفضة ١٢٠٠٠٠ جنيه

لذلك فإنه لا يتم اجراء أى معالجات محاسبية فى الفترة التى فى ١٩٨٣/٦/٣٠ وتظهر الاراضى بقائمة المركز المالى للمنشأة على أساس مبلغ ١٢٠.٠٠٠ جنيه .

وتتم المعالجة المحاسبية إذا اختلفت التكلفة الاستبدالية عن الرقم المشار إليه فى المثال أو إذا اختلف الرقم القياسى العام .

ثالثا : باقى مفردات الأصول الثابتة «تقويم وإهلاك» :

اقترح أن يتم تقويم باقى مفردات الأصول الثابتة «مثل المعدات والآلات والاثاث» دوريا على أساس صافى التكلفة الاستبدالية لكل مفردة ، ويستعان فى هذا الشأن بالبيانات التى تصدر عن مجموعة الموردين المتخصصين ، كذلك يمكن الاستعانة بالارقام القياسية الخاصة ، وتعالج الزيادة فى حساب احتياطى التكلفة الجارية .

على أنه فى مجال إتمام المعالجات المحاسبية التى تختص بهذه النوعية من الأصول تثار عدة تساؤلات :

— كيفية معالجة الزيادة فى قيمة الأصل ؟
— كيفية معالجة الإهلاك عن الفترة الجارية التى تعد عنها الحسابات الختامية ؟

— كيفية تغطية مخصص الإهلاك عن الفترات السابقة ؟

— كيفية تغطية مخصص الإهلاك حتى نهاية الفترة الجارية ؟

وطبقا للأسس التى وردت فى تقرير «سانديلاندىز» وتقرير مجمع المحاسبين والمراجعين بالتجزئة رقم ١٦ ، فإن التغير فى قيمة الأصل يتم معالجته فى حساب

احتياطي التكلفة الجارية ، ويحتسب الإهلاك الدوري على أساس متوسط قيمتي الأصل في بداية وآخر المدة .

والفرق بين قيمة الإهلاك طبقا للتكلفة الجارية والاهلاك العادي طبقا للأسس التقليدي هو ما يطلق عليه وتسوية الإهلاك ، *Depreciation Adjustment* ويتم معالجته بحساب الأرباح والخسائر . ويعتبر ذلك بمثابة جزء من أرباح الحيازة التي تحققت خلال الفترة .

ومعالجة الإهلاك طبقا لأسلوب المتوسط ينتج عنها عجز في مقدار الإهلاك الذي يجب أن يكون لتغطية صافي القيمة الاستبدالية التي تتحدد في نهاية الفترة المحاسبية ؛ وهذا ما يطلق عليه «عجز الإهلاك» ، *Backlog-Depreciation* واقترح أن تتم معالجة عجز الاهلاك في حساب احتياطي التكلفة الجارية ، ويرحل لحساب مخصص الاهلاك مباشرة .

ونظرا للتغير المستمر في القيمة الاستبدالية للأصول ، فإن الأمر يستدعي تغطية المخصصات التي تتعلق بالفترات السابقة على الفترة التي تعد عنها الحسابات الجارية ، لذلك اقترح في هذا المجال أن تتم التغطية من حساب احتياطي التكلفة الجارية .

وعلى ذلك فإنه طبقا لتلك الاجراءات التي اقترحت في مجال تغطية عجز الاهلاك والمخصصات على مستوى الفترة الجارية والفترات السابقة يكون من شأنها فعلا تغطية صورية للمخصصات ، ويرجع ذلك لعدم وجود الرصيد النقدي المحتجز الذي يكفي لتغطية التكلفة الاستبدالية للأصول المختلفة .

فإذا افترضنا أن مذبذبة تمتلك آلة ثمنها ١٠٠٠٠ جنيه في ١/٧/١٩٧٩ ويقدر

العمر الانتاجي لها بخمس سنوات (مع عدم وجود قيمة بيعية لها في نهاية مدة الاستخدام) ومع افتراض ثبات الاسعار في الفترات الثلاث الاولى وباستخدام طريقة القسط الثابت ، فإن الآلة تظهر بقائمة المركز المالي على النحو التالي :

آلات	١٠٠٠٠٠ جنيه
مخصص إهلاك	٦٠٠٠ جنيه
الصافي	٤٠٠٠ جنيه

فإذا افترضنا تغير الاسعار خلال الفترة الرابعة وبحيث تم تقدير التكلفة الاستبدالية لهذه الآلة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه (أي بزيادة ٥٠٪) ، ولذلك فإنه طبقا للتقرير رقم ١٦ فإن الأمر يتطلب :

(أ) إثبات الزيادة بالكامل لحساب الأصول ومعالجة ذلك بمذكرة تسوية محاسبية .

(ب) تغطية مخصص الإهلاك من الفترة السابقة بزيادة قدرها ٥٠٪ من قيمة مخصص الفترات الثلاث السابقة (أي مبلغ ٣٠٠٠ جنيه) ومعالجة ذلك بالخصم من حساب احتياطي التكلفة الجارية (بمذكرة تسوية) .

(ج) تحديد قيمة الإهلاك عن الفترة الرابعة باستخدام أسلوب المتوسط على النحو التالي :-

$$\text{متوسط قيمة الأصل} = \frac{10000 + 15000}{2} = 12500 \text{ جنيه}$$

$$\text{الإهلاك الدوري} = \frac{12500}{5} = 2500 \text{ جنيه}$$

وعلى ذلك يصبح الفرق بين الاهلاك طبقا للتكلفة الجارية و التكلفة التقليدية

مبلغ ٥٠٠ جنيه ، وهذا ما يعبر عنه بتسوية الاهلاك .

(د) يتم تحديد قيمة عجز الاهلاك طبقا لاسلوب المتوسط و التكلفة الاستبدالية

في نهاية الفترة ويكون ذلك على أساس تحديد قيمة الاهلاك في نهاية الفترة بدلا

من اسلوب المتوسط ،

$$\text{الاهلاك} = \frac{10000}{5} = 2000 \text{ جنيه}$$

$$\text{عجز الاهلاك الجارى} = 2000 - 3000 = 1000 \text{ جنيه}$$

و يتم معالجة عجز الاهلاك الجارى بالترحيل لحساب مخصص الاهلاك خصما

من حساب التكلفة الجارية ، بمذكرة تسوية .

يتضح أن مذكرات التسوية التي يتم بها معالجته عجز مخصصات الفترات السابقة ،

والفترة الجارية ان يترتب عليها تجنب فعلي لأموال نقدية يمكن بها تغطية التكلفة

الاستبدالية في نهاية العمر الانتاجي للأصل .

لذلك فإنه في مجال ، تقويم وإهلاك ، هذه النوعية من الأصول الثابتة فإنه

يمكن اقتراح تطبيق النقاط التالية :

١ - يحتسب التغير في قيمة الأصل على أساس الفرق بين صافي قيمتى الأصل

(أول وآخر المدة) وذلك بعد رد الاهلاك الجارى - على أن تتم معالجة قيمته

هذا التغير في حساب احتياطي التكلفة الجارية .

٢ - يفضل أن يعالج الاهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية للأصل في

نهاية الفترة .

٣ - يعالج العجز في حساب مخصص الإهلاك على النحو التالي :

(أ) بالنسبة للفترة الأولى من حياة الأصل ، تتم المعالجة في حساب الأرباح

والخسائر .

(ب) بالنسبة للفترات التالية وقبل الفترة الجارية التي تعد عنها الحسابات ، تتم

المعالجة بحساب الاحتياطي العام أو احتياطي ارتفاع أسعار الأصول ، وبالنسبة

للفترة الجارية تتم المعالجة في حساب الأرباح والخسائر .

و نوضح ذلك بمثال افترضى على النحو التالي : -

منشأة تمتلك آلة في ١/٧/١٩٨٠ قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه وتستخدم لمدة عامين

(مع عدم وجود أى قيمة بيعية للأصل في نهاية مدة الاستخدام) .

وتشير الأرقام السياسية الخاصة إلى مايلي :

١/٧/١٩٨٠ ١٠٠٪

٣١/١٢/١٩٨٠ ١٢٥٪

٣٠/٦/١٩٨١ ١٥٠٪

٣٠/٦/١٩٨٢ ٢٠٠٪

لذلك فإنه طبقاً للنقاط السابقة يمكن أن تكون المعالجات المحاسبية على

للنحو التالي :

الفقرة الأولى :

آخر المدة	المتوسط	قيمة الأصل في أول المدة
١٥٠٠٠	١٢٥٠٠	١٠٠٠٠
٧٥٠٠	٦٢٥٠	٥٠٠٠
<hr/>		<hr/>
٧٥٠٠		٥٠٠٠
٧٥٠٠		٥٠٠٠
<hr/>		<hr/>
١٥٠٠٠		١٠٠٠٠

الإهلاك

قيمة الأصل في نهاية المدة

+ الإهلاك

(أ) التغير في قيمة الأصل بمقدرد الإهلاك = ١٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠

= ٥٠٠٠ جنيه .

(ب) يتضح أن عجز الإهلاك يبلغ ١٢٥٠ جنيه يحمل بها حساب الأرباح والخسائر ويفضل أن يفتح حساب وعجز الإهلاك ، على أن تتم إياقي المعالجة في حساب مخصص الإهلاك .

على أنه في هذا المجال يمكن أن يعالج الإهلاك مرة واحدة على أساس تكلفة الأصل في نهاية المدة بدلا من أسلوب المتوسط .

الفترة الثانية :

آخر المدة	عجز المخصص	المتوسط	قيمة الأصل في أول المدة
٢٠٠٠٠		١٧٥٠٠	١٥٠٠٠
١٠٠٠٠	٢٥٠٠		٧٥٠٠
١٠٠٠٠			٧٥٠٠
١٠٠٠٠			٧٥٠٠
صفر			صفر
١٠٠٠٠			٧٥٠٠
١٠٠٠٠			٧٥٠٠

التغير في قيمة الأصل - ١٠٠٠٠ - ٧٥٠٠ = ٢٥٠٠ جنيه (ب)

(أ) تعتبر الزيادة في قيمة الأصل مبلغ ٢٥٠٠ جنيه تعالج في حساب احتياطي التكلفة الجارية .

(ب) يتم معالجة عجز المخصص عن الفترة السابقة (مبلغ ٢٥٠٠ جنيه) بالتخمس من الاحتياطي العام أو احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة .

(ج) يفضل أن يعالج الإهلاك على أساس قيمة الأصل في نهاية المدة .

النتائج :

يلاحظ من المثال الافتراضي السابق ما يلي :

— بلغت قيمة الإهلاكات طبقا لأسلوب التكلفة الجارية مبلغ ١٧٠٠ جنيه (وهي تعادل القيمة الدفترية المعدلة للأصل) ، وذلك بزيادة قدرها ٧٥٠٠ جنيه

عن الإهلاكات التي تحتسب طبقا للتكلفة الفعلية ، ويطلق على هذه الزيادات
تسوية الإهلاكات (D: A) وذلك حسب البيان التالي : —

الفترة الأولى :

الإهلاك طبقا للتكلفة الجارية ٧٥٠٠٠ جنيه
" " الفعلية ٥٠٠٠٠ جنيه

قيمة تسوية الإهلاك ٢٥٠٠ جنيه

الفترة الثانية :

الإهلاك طبقا للتكلفة الجارية ١٠٠٠٠٠ جنيه
" " الفعلية ٥٠٠٠٠ جنيه

قيمة تسوية الإهلاك ٥٠٠٠٠ جنيه

٧٥٠٠ جنيه

— بلغت قيمة التسويات المرحلة لحساب احتياطي التكلفة الجارية بمبلغ ٧٥٠٠
جنيه وهي تمثل أرباح حيازة الأصل ، حيث اختصت الفترة الأولى بمبلغ ٥٠٠٠
جنيه والفترة الثانية ٢٥٠٠ جنيه ، وتحوات أرباح الحيازة إلى أرباح حيازة محققة
على مدار فترة استخدام الأصل على النحو التالي : —

٢٥٠٠ جنيه عن الفترة الأولى ممثلة في قيمة تسوية الإهلاك .

٢٥٠٠ جنيه عن الفترة الثانية ممثلة في قيمة تسوية الإهلاك .

وعلى ذلك فإن رصيد احتياطي التكلفة الجارية في نهاية الفترة الأولى يتمثل
في أرباح حيازة غير محققة بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ترحل ويتم إهلاكها خلال الفترة

الثانية ، حيث تتحول بالكامل إلى أرباح حيازة خلال الفترة الثانية ويصبح رصيد احتياطي التكلفة الجارية صفرا في نهاية الفترة الثانية .

— تم تغطية عجز المخصص من الاحتياطي العام وبذلك يحدث تجنب
فعل لموارد نقدية تساعد في تغطية التكلفة الاستبدالية للأصل بعد نهاية فترة
الاستخدام .

من هذا العرض يتضح لنا أن أسلوب التكلفة الجارية استبعد مبدأ الشمولية
عند تقويم جميع الأصول الثابتة ، بل على النقيض من ذلك فإنه طبقا للمعايير
الخاصة بهذا الأسلوب فإن الأمر يستدعي تبويب الأصول الثابتة إلى نوعيات
ثلاث بحيث تتضمن كل نوعية مفردات متجانسة تطبق عليها الاجراءات المحاسبية
الخاصة بها في مجال التقويم والاهلاك .

وتحديد قيمة الاهلاك الدوري للأصول الثابتة على أساس التكلفة الجارية
يساعد في إمكانية المحافظة على الطاقة الانتاجية المتاحة للمشروع والتي تم استنفاد
جانب منها خلال المدة المحاسبية ، ويعتبر ذلك بمثابة عامل أساسي في مجال القياس
المحاسبى للنتائج الخاصة بالمشروع .

المخزون :

يتم تقويم مخزون آخر المدة على أساس التكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة
البيعية أيهما أقل ، ويتمشى هذا مع المبدأ المتعارف عليه في المحاسبة التقليدية
والتكلفة أو السوق أيهما أقل ، كل ما هنالك من اختلاف هو في تطبيق
التكلفة الاستبدالية بدلا من التكلفة التاريخية وذلك بما يتناسب مع تطبيق
مفهوم التكلفة الجارية .

هذا ويمكن الاستعانة في هذا المجال بأسعار الموردين بالنسبة لأنواع
المختلفة المخزون ، كذلك يمكن استخدام الأرقام القياسية الخاصة .

ويجب الأخذ في الحسبان عند تقويم المخزون أن يتم ذلك على مستوى
كل نوعية من النواع المختلفة التي يتسكون منها المخزون ، هذا إلى جانب مراعاة
تطبيق المبدأ على مستوى كل نوعية على حدة ، ويسرى ذلك على الأنشطة المختلفة
للمنشآت .

أما بالنسبة للمنشآت الصناعية فإن المخزون يتمثل في المواد الأولية ،
الوحدات الانتاجية تحت التشغيل ، والانتاج التام — ولذلك فإنه يجب أن
يراعى ما يلي (١٥) ،

— بالنسبة للمواد الأولية : توجد تكلفتها الاستبدالية في تاريخ التقويم
(ويمكن استخدام الأرقام القياسية الخاصة) سواء كانت المواد الأولية كبند من
بنود المخزون أو عنصر من عناصر تكلفة وحدات الانتاج (وهذا بالنسبة للإنتاج
تحت التشغيل أو الانتاج التام) .

بالنسبة لعنصر العمالة : توجد التكلفة الاستبدالية مع مراعاة :

— معدلات الدفع السائدة في لحظة تقويم المخزون .

— معدلات الكفاءة الإنتاجية السائدة أيضا في تلك اللحظة .

فيما يتعلق بباقي مفردات التكلفة الصناعية غير المباشرة ، فإن أهم النقاط
التي تثار في هذا الشأن تختص بقيمة الإهلاك الخاصة بالوحدات تحت التشغيل

(15) Guidance Manual on Current Cost Accounting, op. cit.,
pp. 119-125.

والإنتاج التام، وفي هذا الشأن فإن قيمة الإهلاك تحتسب على أساس قيمة الأصل في نهاية المدة وعلى أساس صافي قيمته الاستبداليه.

وبصفة أساسية فإن قيمة التغير تعالج في حساب احتياطي التكلفة الجارية وتتأثر بذلك حسابات مراقبة مخازن المواد الأولية ، حسابات مراقبة تشغيل المراحل الانتاجية ، وحسابات مراقبة مخازن الإنتاج التام .

وفي حالة استخدام الأرقام القياسية الخاصة عند تقويم مخزون آخر المدة ، فإنه يتم تعديل تكلفة المخزون وفقا للرقم القياسي لحظة التقويم منسوبا إلى متوسط الأرقام القياسية خلال الفترة . والمعادلة التالية تبين ذلك :

$$\text{قيمة المخزون آخر الفترة} = \text{س} \times \frac{\text{ر ق ص}}{\text{ر ق ع}} \quad (١)$$

حيث :

س = المخزون بالتكلفة التاريخية .

ر ق ص = الرقم القياسي آخر المدة .

ر ق ع = متوسط الأرقام القياسية خلال المدة .

و يتم تحديد الزيادة في قيمة المخزون من المعادلة التالية :

$$\text{س} \left(1 - \frac{\text{ر ق ص}}{\text{ر ق ع}} \right) \quad (٢)$$

ومما يجدر ذكره أن التسوية التي تتم لمعالجة المخزون طبقا للتكلفة الجارية

لا تعبر عن أرباح حيازة غير محققة في نهاية الفترة التي تعد عنها الحسابات

الختامية .

تكلفة المبيعات :

العبارة الأساسية في أسلوب التكلفة الجارية هي مقابلة الإيرادات بالمصروفات الجارية لها وقت الحدث نفسه ، وهذا يلزم تحويل التكلفة التاريخية للمبيعات إلى تكلفتها الجارية .

وقد يصعب تحقيق ذلك بصفة مستمرة خلال السنة وعلى مستوى كل صفة تتم خاصة بالنسبة للمنشآت التي تتميز بكثرة حجم مبيعاتها ، مثل تلك المنشآت يمكنها إتباع أسلوب التعديل الدوري (كل شهر أو كل ثلاثة شهور) سواء كان ذلك بالاستخدام المباشر لأسلوب التكلفة الاستبدالية أو باستخدام الأرقام القياسية .

وللتوصل إلى هذا الإجراء فإنه يتطلب مايلي (١٦) :

- ١ - تحديد حركة المبيعات خلال السنة وعلى مستوى الفترات التي تتخذ للتعديل .
 - ٢ - تحديد متوسط التكلفة الاستبدالية على مدار تلك الفترات .
 - ٣ - تحديد درجة الانتظام سواء كان ذلك على مستوى حركة المبيعات أو متوسط التكلفة الاستبدالية ، فإذا توافرت درجة الانتظام الكاملة على المستويين ، فإنه يمكن التوصل إلى التكلفة الجارية للمبيعات على أساس متوسط سعر أول وآخر المدة مضروباً في حجم المبيعات .
- وفي حالة عدم توافر درجة الانتظام فإنه يمكن التوصل إلى التكلفة الجارية للمبيعات على مستوى كل فترة بالمتوسط العادي .

تعديل تكلفة المبيعات : Cost of Sales Adjustment

في بعض الحالات تجد المنشآت أنه من الصعب أو غير المقبول التعديل العوري لتكلفة المبيعات ، ولذلك يتم تفضيل الإبقاء على الأساليب التقليدية مع التعديل في آخر السنة بفرض التوصل إلى التكلفة الجارية ، على أن تجرى تسوية للفرق بين التكلفة التاريخية للمبيعات وتكلفتها الجارية بالتحميل في حساب الأرباح والخسائر ، وتعتبر تلك التسوية الثانية بعد تسوية الإهلاك .

ويمكن التوصل إلى تعديل تكلفة المبيعات ، ومن ثم تحديد قيمة تسوية تكلفة المبيعات من خلال الأساليب التالية (١٧) : —

الأسلوب الأول : أسلوب المتوسط :

The Overaging Method of Calculating the Cost

يعتمد هذا الأسلوب على انتظام درجة التغير في المخزون ، إلى جانب انتظام حركة التغير في التكلفة الجارية ، ويمكن التوصل إلى التكلفة الجارية للمبيعات خلال السنة من المعادلة التالية : —

التكلفة الجارية للمبيعات = التكلفة التاريخية لجميع عناصر المدخلات .
+ متوسط التكلفة الجارية للمخزون في المخزون
أو — متوسط التكلفة الجارية للزيادة في المخزون .

مثال : إذا افترضنا وجود مخزون في بداية الفترة يقدر بمقدد ١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه للوحدة ، وبلغت قيمة المشتريات خلال الفترة ١٥٠٠٠٠ جنيه ، وبلغ مخزون آخر المدة ٨٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

تكاليف المشتريات خلال الفترة ١٥٠٠٠٠٠ جنيه -

مخزون أول المدة ١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه

مخزون آخر المدة ٨٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه

عجز المخزون ٢٠٠٠ وحدة

متوسط سعر المخزون أول وآخر المدة = $\frac{١٢+٨}{٢}$ = ١٠ جنيه + ٢٠٠٠٠٠ جنيه

التكلفة الجارية للمبيعات ١٧٠٠٠٠٠ جنيه

أما إذا كان مخزون أول المدة ٨٠٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه ومخزون آخر المدة ١٠٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه ، ومع ثبات باقي البيانات - فإن التكلفة

الجارية للمبيعات = المشتريات ١٥٠٠٠٠٠ جنيه

- متوسط التكلفة الجارية للزيادة في المخزن ٢٠٠٠٠٠ جنيه

التكلفة الجارية للمبيعات ١٢٠٠٠٠٠ جنيه

الأسلوب الثاني : طريقة المتوسط المرجح :

إذا دلت المؤشرات على عدم الانتظام في التغير سواء بالنسبة للمخزون أو التكلفة ، فإنه يمكن استخدام المتوسط المرجح وذلك من خلال النقاط التالية (١٨) :

(أ) يوجد عدد وحدات مخزون آخر المدة وذلك بقسمة تكلفة المخزون على السعر في آخر المدة (ويمكن استخدام الرقم القياسي الخاص في آخر المدة) .

(ب) يوجد عدد وحدات مخزون أول المدة وذلك باستخدام أسعار أول المدة أو الرقم القياسي الخاص .

(ج) يوجد الفرق في حجم المخزون .

(د) يوجد متوسط السعرين للمخزون أول وآخر المدة ، ويتم الحصول على

قيمة الفرق في المخزون .

(هـ) توجد التكلفة التاريخية لحركة المشتريات وتعديل بقيمة التغير في قيمة

المخزون للوصول إلى التكلفة الجارية للمبيعات .

(و) تسوية تكلفة المبيعات تمثل الفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة التي

يمكن التوصل إليها من البند السابق مباشرة .

مثال : إذا افترضنا أنه في منشأة ما وصل حجم المشتريات الفعلية خلال

السنة ٩٦٠٠٠٠٠ جنيه وقيمة مخزون أول المدة ١٥٠٠٠٠٠ جنيه ومخزون آخر

المدة ٢٢٨٠٠٠٠ جنيه والرقم القياسي لأول المدة ١٠٠٪ وآخر المدة ١٢٠٪ ،

لهذا فإنه يمكن تحديد تسوية تكلفة المبيعات على النحو التالي :

$$(١) \text{ التكلفة التاريخية للمبيعات} = \text{المشتريات} \pm \text{التغير في المخزون}$$

$$= ٩٦٠٠٠٠٠ - ٧٨٠٠٠٠ = ٨٨٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

(ب) التكلفة الجارية للمبيعات :

$$\text{عدد وحدات مخزون آخر المدة} = \frac{٢٢٨٠٠٠٠}{١٢٠} = ١٩٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$\text{عدد وحدات مخزون أول المدة} = \frac{١٥٠٠٠٠}{١٠٠} = ١٥٠٠٠ \text{ وحدة}$$

الزيادة السكبية في المخزون = ١٩٠٠٠ - ١٥٠٠٠ = ٤٠٠٠ وحدة

التغير في قيمة المخزون

(على أساس المتوسط) = ٤٠٠٠ × ١١٠ = ٤٤٠٠٠ جنيه

التكلفة الجارية = التكلفة الفعلية - متوسط التكلفة الجارية الزيادة في المخزون

= ٩٦٠٠٠٠ - ٤٤٠٠٠ = ٩١٦٠٠٠ جنيه

(ج) قيمة تسوية تكلفة المبيعات = التكلفة الجارية للمبيعات - التكلفة الفعلية

= ٨٨٢٠٠٠ - ٩١٦٠٠٠ = ٣٤٠٠٠ جنيه

وقيمة هذه التسوية يحمل بها حساب الأرباح والخسائر كتعديل للتكلفة التاريخية . ويساعد ذلك في مجال مقابلة الإيرادات الجارية بالتكلفة الجارية بغرض التوصل إلى الربح التشغيلي للمشروع على أساس سليمه ، وهذا يساعد في مجال ترشيد القرارات الإدارية وعلى الأخص منها قرارات تعظيم العائد على الاستثمار ، قرارات التسعير ، وقرارات التحفيز .

هذا إلى جانب أن تلك الإجراءات المحاسبية في ظل استخدام أسلوب التكلفة الجارية يكون من شأنها التوصل إلى رقم ربحية أقل من رقم الربحية المحقق طبقاً للتكلفة الفعلية التي لم تأخذ في الحسبان التغير في الأسعار ، وهذا الأمر يكون من شأنه المحافظة على الموارد المالية المتاحة للمشروع وبالدرجة التي تتيح تطبيق مبدأ استمرارية المشروع في نشاطه .

تسوية رأس المال النقدي العامل :

Monetary Working Capital Adjustment

تميزت الدراسة الخاصة بالتكلفة الجارية التي قام بها « سانديلاندز » بمدى

المحافظة على جميع الأصول المادية للمشروع في ظل ارتفاع الأسعار ، وتبلور
عن ذلك إعداد التسويات التالية :

— تسوية خاصة بأهلاك الأصول الثابتة

• تكلفة المبيعات .

وعلى ذلك أغفلت تلك الدراسة الأصول النقدية ، ولم يتم إعداد تسوية
خاصة بها ، وكان ذلك بمثابة إحدى الركائز التي أشتهر بها تقرير بأن مجمع المحاسبين
بالمجلد رقم ١٦ (SSAP 16) حيث تطلب إعداد تسوية لرأس المال النقدي
العامل على نمط التسوية الخاصة بتكلفة المبيعات . وقد حدد التقرير بأن صافي
رأس المال العامل يتمثل في المحصلة النهائية للفرق بين حجم المديونية والدائنية على
مستوى أول وآخر الفترة المحاسبية مضافاً إليه (١٩) :

(١) مفردات المخزون التي لم تتضمنها تسوية تكلفة المبيعات .

(ب) العناصر النقدية الأخرى التي تستلزمها حركة للتشفيل اليومية .

وتتطلب تسوية رأس المال النقدي العامل استخدام الأرقام القياسية الخاصة
بشكل مفردة من المفردات التي تدخل في تكوين تلك التسوية ، كذلك استخدام
أسلوب المتوسط المطبق عند إعداد تسوية تكلفة المبيعات وعلى مستوى نفس
الفترة الزمنية التي تعد عنها تلك التسوية .

الاحتمالات المختلفة عند تسوية رأس المال العامل :

عند تسوية رأس المال النقدي العامل نكون أمام أحد احتمالين :
الاحتمال الأول : أن يكون صافي رأس المال النقدي العامل موجباً ، بمعنى زيادة حجم المفردات النقدية عن الالتزامات الجارية .

الاحتمال الثاني : أن يكون الأمر عكسياً ، بمعنى أن يكون حجم الالتزامات الجارية أكبر من حجم التسهيلات الممنوحة لعملاء المشروع .

والاحتمال الأول يدل على أن حجم التسهيلات التي تمنح لعملاء المشروع تزيد عن حجم التسهيلات التي تمنح من مجموعة الموردين الذين يتعامل معهم المشروع ، وعلى ذلك فإنه يتم إعداد تسوية لرأس المال العامل ، وهذه التسوية تمثل الزيادة المطلوبة لتغطية رأس المال النقدي العامل وبالقدر الذي يسمح بحركة التشغيل اليومي ، وهذه التسوية تعالج في حساب الأرباح والخسائر .

أما الاحتمال الثاني فإنه يشير إلى أن المشروع يستفيد من التسهيلات الائتمانية التي تمنح من مجموعة الموردين وبالقدر الذي يغطي الزيادة في ارتفاع الأسعار وبذلك يمكن أن تتحقق للمشروع ربحية من هذا التمويل ، لذلك تعدد قاعة التسوية على أن يظهر هذا الأثر بالجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر .

فإذا افترضنا توافر البيانات التالية بإحدى الوحدات الاقتصادية في قائمتي

المركز المسالي في أول يوليو ١٩٨٢ وآخر يونيو ١٩٨٣ :

أول يوليو ١٩٨٢

٣٠٠٠٠ مديونون دائنون ٢٢٠٠٠

٥٠٠٠ مصروفات مقدمة مصروفات مستحقة ١٠٠٠

٣٥٠٠٠ ————— ٢٢٠٠٠

آخر يونيو ١٩٨٣

٤٦٠٠٠ مديونون دائنون ٢٨٥٠٠

٤٠٠٠ مصروفات مقدمة مصروفات مستحقة ٤٠٠٠

٥٠٠٠٠ ————— ٢٢٥٠٠

والمؤشرات الخاصة بالأرقام القياسية للمدينين كانت :

أول المدة ١٠٠

المتوسط ١١٢ر٥

آخر المدة ١٢٥

والأرقام القياسية للدائنين :

أول المدة ١٠٠

المتوسط ١١٥

آخر المدة ١٣٠

٦٨٦١ يونيو ١٩٨٢ ٦٨٦١ يوليو ١٩٨٢

من هذه المعلومات يمكن التوصل إلى تسوية رأس العامل (باستخدام المتوسط) على النحو التالي :

$$(١) \text{ زيادة حجم المدينين : } ٥٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

التعديل باستخدام الأرقام القياسية :

$$\frac{١١٢٥}{١٠٠} \times ٣٥٠٠٠ - \frac{١١٢٥}{١٢٥} \times ٥٠٠٠٠$$

$$٤٥٠٠٠ - ٣٩٢٧٥ = ٥٦٢٥ \text{ جنيه}$$

$$٩٣٧٥ \text{ جنيه}$$

(ب) الزيادة في حجم الدائنين :

$$٣٢٥٠٠ - ٢٣٠٠٠ = ٩٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\frac{٢٣٠٠}{١٠٠} \times ٢٣٠٠ - \frac{١١٥}{١٣٠} \times ٣٢٥٠٠٠$$

$$٧٢٠٠ \text{ جنيه}$$

تسوية رأس المال النقدي العامل (+) ٢١٧٥ جنيه

وتدل المؤشرات الخاصة بهذه الحالة على أن حجم التسهيلات التي يمنحها المشروع للعملاء تزيد عن حجم التسهيلات التي يحصل عليها المشروع من الموردين، وهذا الأمر يتطلب إعداد التسوية اللازمة وبالدرجة التي يمكن بها المحافظة على الموارد النقدية وترشيد قرار توزيع الربحية، لذلك فإن التسوية الخاصة برأس المال النقدي العامل في هذه الحالة تنضم إلى باقي التسويات التي تم إعدادها وتخفض بها ربحية المشروع حتى يمكن التوصل إلى الربح التشغيلي على أسس سليمة .

أما إذا دلت المؤشرات على زيادة حجم التسهيلات الممنوحة من مجموعة الموردين على تلك التي يمنحها المشروع لعملائه ، فإن التسوية الخاصة برأس المال النقدي العامل تصبح سالبة ، وهذا يدل على وجود مصادر ربحية تتمتع من التمويل الخارجي ، لذلك فإنها تضاف إلى حجم الربحية المحققة ولا تندمج إلى باقي التسويات التي تخصم من الأرباح والخسائر . وفي هذه الحالة تخصم قيمة التسوية من حساب احتياطي التكلفة الجارية (٢٠) .

The Oearing Adjustment

تسوية أثر الاقتراض :

تطلب التقرير رقم ١٦ إظهار أثر الاقتراض طويل الأجل في تحديد صافي ربحية أصحاب المشروع لمعايير التكلفة الجارية وما تتطلبه الأمر من إعداد التسويات اللازمة والتي انتهت بالتسوية الخاصة برأس المال النقدي العامل (ب) .
ويستخدم الاقتراض طويل الأجل في اقتناء الأصول الثابتة للمشروع ، وقد يستغل جزء منه في بعض مفردات الأصول المتداولة (غير التي تضمنتها تسوية رأس المال النقدي العامل) .

وإذا كان الاقتراض طويل الأجل يساهم مع حقوق أصحاب المشروع في تكوين مفردات الأصول المختلفة للمشروع ، لذلك فإن الأمر يستلزم تحديد نسبة تلك المساهمة على النحو التالي (٢١) :

(20) Lewis Richard, Pendrill and Simon David S., op. cit.,

p. 174.

(21) Ibid., p. 176.

نسبة الاقتراض = $\frac{\text{متوسط الالتزامات (أول وآخر المدة)}}{\text{متوسط حقوق أصحاب المشروع}}$

ولما كانت المعايير الخاصة بالتكلفة الجارية قد تطلبت إعداد تسوية الإهلاك الخاصة بالأصول الثابتة ، وإعداد تسوية تكلفة المبيعات للعنصر المادي من الأصول المتداولة ، وأخيراً تسوية رأس المال النقدي العامل متضمنة مخالية مفردات الأصول المتداولة ، لذلك فإنه يمكن التوصل إلى تسوية أثر الاقتراض من مجموع التسويات الثلاث التي تم الإشارة إليها وذلك بعد تحديد درجة مساهمة الاقتراض .

وتعتبر تسوية الاقتراض عن مدى حجم الربحية المضافة للمشروع من التمويل الخارجي طويل الأجل ، وأثر ذلك في ترشيد القرارات ، هذا بالإضافة إلى تحديد مصادر ربحية المشروع على أسس سليمة .

فاذا افترضنا البيانات التالية لأحد القطاعات : (المبالغ بالآلاف جنيهه)

	أول المدة	آخر المدة	المتوسط
صافي حقوق أصحاب المشروع	١٥٠	١٦٠	١٥٥
صافي الالتزامات طويلة الأجل	١٠٠	١١٠	١٠٥
	٢٥٠	٢٧٠	٢٦٠

وبلغت قيمة التسويات الخاصة بالتكلفة الجارية ٤٥

لذلك فإن :

$$\text{نسبة الاقتراض (درجة المساهمة)} = \frac{١٠٥}{١٥٥ + ١٠٥} = ٤٠,٤٨\%$$

نسوية أثر الاقتراض = مجموع التسويات × نسبة الاقتراض

$$١٨,٢ = \%.٤٠,٤٨ \times ٤٥ =$$

ويعبر هذا الرقم عن مدى ربحية المشروع من الاقتراض أو التمويل الخارجي طويل (خلال الفترة المحاسبية)، لذلك فإنه يضاف إلى صافي الربح التشغيلي بالخصم من حساب احتياطي التكلفة الجارية.

وعلى ذلك يظهر حساب الأرباح والخسائر طبقاً لأملوب التكلفة الجارية على النحو التالي :

XXXXX

رقم الربح طبقاً للتكلفة التاريخية

يخفض بقيمة التسويات التالية :

XX

نسوية الإهلاك

XX

نسوية تكلفة المبيعات

XX

نسوية رأس المال النقدي العامل

XXX

XXXXX

الربح التشغيلي وفقاً للتكلفة الجارية

XX

يضاف إليه نسوية أثر الاقتراض :

XXXXX

الربح وفقاً للمفاهيم الخاصة بالتكلفة الجارية

وبعد ذلك تعالج الفوائد وتخصم الضرائب ليعبر المبلغ المتبقى عن حجم الأرباح المحققة في ضوء استخدام التكلفة الجارية ، وعلى ضوء ذلك يمكن تحديده حجم التوزيعات المناسبة على أصحاب المشروع .

جوانب الفعالية في أسلوب التكلفة الجارية :

على ضوء الدراسة التي تتعلق بأسلوب التكلفة الجارية ، فإنه يمكن إيضاح جوانب الفعالية في النقاط التالية :

١ - زيادة درجة مساهمة البيانات المحاسبية في مجال ترشيد القرارات الإدارية

وعل الأخص منها ما يتعلق :

(أ) بالقرارات الاستثمارية .

(ب) بالقرارات الخاصة بالتسعير .

(ج) بالقرارات التي تتعلق بمنح الحوافز ، وذلك بعد إمكانية التوصل -

على ضوء هذا الأسلوب - إلى الربح التشغيلي على أسس سليمة ، الأمر الذي يساعد في مجالات تقويم الأداء الداخلي .

٢ - إمكانية أحداث الترابط بين الأنظمة المحاسبية وبين أنظمة الرقابة

الخارجية من جهات الاختصاص ؛ وبالدرجة التي يستطيع بها مراقب الحسابات

الخارجي الحكم على مدى كفاءة المشروع ، وعن الموقف المالي السليم من القوائم

المالية التي يمكن أن تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي للمشروع .

٣ - إمكانية زيادة درجة الإفصاح المحاسبي عن الربح التشغيلي الحقيقي وعن

الموقف المالي السليم ، وبالدرجة التي تساعد في تحديد درجة مساهمة الدولة في

بعض القطاعات .

وهذا الأساس يساعد في مجال ترشيد بعضا من قرارات الدولة وخاصة

ما يتعلق منها بحظر الاستيراد بفرض تنشيط حركة المبيعات الداخلية ، أو تنشيط

حركة التصدير بفرض زيادة استغلال الطاقة المتاحة وتوفير قدر من العملات

الأجنبية .

٤ - زيادة درجة مساهمة البيانات المحاسبية في ترشيد قرارات المستثمرين والجهات الخارجية الأخرى التي تتعامل مع المشروع ، وذلك من الإفصاح السليم للنتائج الحقيقية للمشروع :

٥ - زيادة درجة الوعي المحاسبي لدى الإدارة العليا للمشروع في كيفية المحافظة على الموارد المتاحة للمشروع ، وهذا يساعد في مجال ترابط التخطيط التشغيلي مع التخطيط الاستراتيجي .

ومن جهة أخرى فإن تطبيق أسلوب التكلفة الجارية يتطلب : -
(أ) توافر وصحة البيانات التي يمكن على أساسها تحديد الأرقام القياسية الخاصة التي يتم استخدامها في مجالات تقويم الأصول .

(ب) زيادة درجة الوعي المحاسبي لدى العاملين بقطاعات الحسابات والتكاليف في المشروعات حتى يمكن تطبيق الأسلوب بدرجة عالية من الكفاءة ، وما يتطلبه ذلك من إجراء التدريب اللازم لتفهم كيفية التطبيق العملي لأسلوب التكلفة الجارية ومعالجة المشاكل المختلفة .

(ج) زيادة درجة مساهمة الجامعات بالأبحاث العلمية اللازمة لتغطية جميع الجوانب التي تتطلبها التطبيق العملي لهذا الأسلوب ، والإشراف على برامج تدريب العاملين بالمشروعات .

(د) تقبل أجهزة الإدارة العليا في المشروعات لهذا الأسلوب ، حيث يترتب على تطبيق مفهوم التكلفة الجارية تحقيق رقم الربحية إلى الرقم الحقيقي والذي يسمح

بتوفير المقدره المالية اللازمة لاستمرار المشروع ، وهذا الامر سوف يؤدي إلى تحقيق معدل العائد على الاستثمار الامر الذي يلقى ضوءا جديدا على مهام الادارة العليا في كيفية تعظيم معدل العائد على الاستثمار .

خلاصة البحث :

تناول هذا البحث التطور التاريخي لاستخدام أسلوب التكلفة الجارية وذلك كبديل لأسلوب التكلفة التاريخية في المحاسبة التقليدية ، وتعرض البحث لسكيفية تطبيق المعايير الخاصة بتقويم الأصول الثابتة والمحزون وتحديد بعض مشاكل التطبيق واقترح بعض الحلول في هذا الشأن .

هذا وقد تم تبويب الأصول الثابتة إلى نوعيات ثلاث على النحو التالي :

— النوعية الاولى : تتضمن العقارات ، وهذه يعاد تبويبها إلى مجموعتين الاولى تتضمن العقارات المتخصصة حيث يمكن أن تنطبق عليها الاجراءات المحاسبية الخاصة بالنوعية الثالثة من الأصول الثابتة ، والثانية تتضمن العقارات غير المتخصصة حيث يصعب استخدام الأرقام القياسية عند تقويمها نظرا لما تتميز به من صفات خاصة ، لذلك يتم تقويمها بمعرفة بيوت الخبرة المتخصصة وعلى أساس تكلفة الاقتناء عند التقويم ، وما يترتب على ذلك من اتباع إجراءات محاسبية خاصة للتوصل إلى قيمة الأهلاك الدوري .

— النوعية الثانية : تتضمن الأراضي ، واقترح أن يفضل تقويمها على أساس القيمة الاستبدالية المنخفضة بنسبة التغير العام في الأسعار بدلا من القيمة الاستبدالية ويرجع ذلك للأسباب التالية : —

* تمثل الأراضي نوعية خاصة من الأصول الثابتة غير مستخدمة في أغراض

المشروع ، هذا إلى جانب عدم قابلية هذا النوع من الأصول للاستهلاك في أغلب الأحوال .

• تميل التكلفة الاستبدالية للأراضي للتأثر بالتغير العام في الأسعار .

— النوعية الثالثة . وتتضمن باقى مفردات الأصول الثابتة حيث يتم

تقويمها على أساس صافي التكلفة الاستبدالية على مستوى كل مفردة ، مع استخدام

الأرقام القياسية الخاصة . وبدراسة الاجراءات المحاسبية التي اقترحت في هذا

المجال تبين أنها لا تؤدي إلى تغطية فعلية للتكلفة الاستبدالية للأصل في نهاية عمره

الإنتاجي وذلك لعدم وجود موارد نقدية محتجزة كافية لهذا الغرض ، وعلى ذلك

اقترح إجراء بعض التعديلات على تلك الإجراءات وذلك على النحو التالي :

١ — يحتسب التغير في قيمة لأصل على أساس الفرق بين قيمتي الأصل في بداية

وآخر المدة بعدد الاهلاك الدوري ، وتعالج قيمة التغير بحساب احتياطي

التكلفة الجارية .

٢ — يفضل أن يتم الاهلاك الدوري على أساس التكلفة الاستبدالية للأصل

في نهاية الفترة بدلا من استخدام المتوسط .

٣ — يعالج العجز في مخصصات الفترات السابقة بالمخصم مباشرة عن الاحتياطي

العام أو احتياطي ارتفاع أسعار الأصول .

وناقش البحث كيفية استخدام تلك الاجراءات وبالقدر الذي يسمح بتغطية

التكلفة الاستبدالية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي مع تدبير الأموال النقدية الفعلية

التي تكن لتغطية هذا القدر .

وتعرض البحث كذلك لكيفية استخدام مبدأ التكلفة الاستبدالية أو البيعية
أيهما أفضل ، في مجال تقويم المخزون وتحديد قيمة التغير في هذا البند ، والأساليب
التي تم تقديمها في مجال تعديل تكلفة المبيعات . مع إيضاح كافة التسويات التي
يتطلبها تطبيق الأسلوب .

وانتهى البحث إلى تحديد جوانب الفعالية من استخدام أسلوب التكلفة الجارية
في العصر الحديث مع تحديد بعض المتطلبات الخاصة لتطبيق هذا الأسلوب .