

1997

Planning Budgets ... and Inflation Effects ... and Treatment

Muhammad Salim

Girls Jordanian Universty -,Jordan, MuhammadSalim@yahoo.com

Follow this and additional works at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/jpu>



Part of the [Accounting Commons](#), [Arts and Humanities Commons](#), and the [Social and Behavioral Sciences Commons](#)

Recommended Citation

Salim, Muhammad (1997) "Planning Budgets ... and Inflation Effects ... and Treatment," *Jerash for Research and Studies Journal* *مجلة جرش للبحوث والدراسات*: Vol. 1 : Iss. 2 , Article 4.

Available at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/jpu/vol1/iss2/4>

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in Jerash for Research and Studies Journal *مجلة جرش للبحوث والدراسات* by an authorized editor. The journal is hosted on [Digital Commons](#), an Elsevier platform. For more information, please contact rakan@aarj.edu.jo, marah@aarj.edu.jo, u.murad@aarj.edu.jo.

الموازانات التخطيطية والتضخم

الاثار والمعالجة

د . محمد مجيد سليم

جامعة البناات الأردنية

عمان - الأردن

المقدمة

يؤدي الارتفاع في المستوى العام للأسعار إلى انخفاض القوة الشرائية للوحدة النقدية ، ويطلق على هذه الظاهرة التضخم والذي يمكن تعريفه « بأنه درجة (معدل) التغيير في المستوى العام للأسعار خلال فترة زمنية معينة » (1) ، وبما أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تفرض استخدام التكلفة الفعلية (التاريخية) في السجلات المحاسبية ، مما ينتج عنه خلال فترات التضخم أن يظهر قياس الأداء بشكل مبالغ فيه بسبب الفارق الزمني بين التكاليف والإيرادات ، كما يؤدي التضخم إلى صعوبة التمييز بين أرباح النشاط الإقتصادي وبين أرباح حيازة موجودات غير نقدية .

وتعتبر الموازنات التخطيطية إحدى الأدوات الرئيسية المستخدمة لأغراض التخطيط والرقابة على مستوى الوحدة الاقتصادية ، لذا يتوقع أن تفقد قدرتها على التعبير بدقة عن واقع الأمور في فترات التضخم ، فقد وجد العديد من الباحثين أن إعداد الموازنات التخطيطية يتم على أساس الأرقام الفعلية للأعوام السابقة معدلة على ضوء خبرات المديرين وتوقعاتهم للفترة القادمة . ولهذا فإن التأثير السلبي للتضخم على الموازنات التخطيطية ممكن أن يكون كبيراً ، ويفقد تقارير المتابعة مقدرتها على إعطاء صورة حقيقية عن أداء المنشأة .

تأثير التضخم على الموازنات التخطيطية :-

بما أن الموازنات التخطيطية (التقديرية) تعتبر إحدى الوسائل الفعالة التي تستخدمها الإدارة في عمليتي التخطيط والرقابة على أوجه نشاط المشروع ، لذا ففي مرحلة التخطيط يتم التعبير عن الأهداف والتنبؤات والاحتياجات المالية اللازمة لتمويل تنفيذ خطط المشروع ، واختيار المصادر المناسبة لتمويل هذه الاحتياجات، ويتم التعبير عن كل واحدة من الاحتياجات على شكل معدلات تخطيطية ، يتم وضعها كأساس للتشغيل في المستقبل . وقياس كفاءة الإنجاز الفعلي لنشاطات المشروع ، يتم تحديد معدلات الأداء المختلفة (كتحديد حجم المبيعات ، أو حجم الإنتاج ، حجم المخزون ، حجم المشتريات) ، كذلك يتم في مرحلة التخطيط تحديد معدلات لكمية المواد التي ستستخدم في الإنتاج ، والمعدلات الكمية لساعات العمل وعناصر التكاليف الأخرى ، ويقوم المحاسب في مرحلة التخطيط بالتعبير عن المعدلات الخاصة بالكم والكيف في صورة مالية وذلك بإعداد الموازنات التخطيطية .

1) Bernstein, Leopold A, Financial Statement Analysis, Theory , Application, and Interpretation ,5th.ed, Homewood IL,

وتستخدم الموازنات التخطيطية كأساس لقياس كفاءة التنفيذ الفعلي ، وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمعدلات المخططة ، واكتشاف أية انحرافات عن هذه المعدلات ، ثم البحث عن أسباب حدوث هذه الانحرافات من أجل التمكن من علاجها ..

فإذا أخذ معدو الموازنات التخطيطية التغيير المتوقع في القوة الشرائية للوحدة النقدية بنظر الاعتبار لدى وضعهم لمعاييرها ، فعند ذلك يتوقع أن تكون الاختلافات بسيطة بين الفعلي والمخطط .

أما إذا لم يأخذ مخطو الموازنات التغيير في القوة الشرائية للوحدة النقدية بنظر الاعتبار، فإن النتائج ستختلف كثيراً عن المخطط ، مما قد يؤدي إلى نتائج لا تمت إلى الواقع الحقيقي بأية صلة . فإذا لم تتم المقارنة على أسس موحدة وثابتة ، فسيؤدي ذلك حتماً إلى تقييم غير صحيح لأن التقييم قد تم على أساس من المعايير التي أصبحت غير مناسبة ، ففي فترات التضخم تتغير التكاليف والأسعار ، مما يفرض على الإدارة تحديد فترات مناسبة لمراجعة المعايير الموضوعية للموازنات التخطيطية وتحديثها ، لتعكس تأثير التغييرات في الأسعار والعوامل الأخرى . (1)

هدف البحث :

يهدف البحث إلى بيان كيفية تفادي أثر التضخم على نتائج وفاعلية الموازنات التخطيطية المعدة على أسس تاريخية ، وذلك من خلال تعديل نتائج تنفيذ هذه الموازنات لتعكس القوة الشرائية العامة لوحدة النقد خلال الفترة من تاريخ إعداد الموازنات التخطيطية حتى تاريخ تطبيقها ، وكيفية إصدار تقارير الرقابة الخاصة بتنفيذها لقياس الدخل وقياس الأداء بصورة تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة .

وكتيجة لهذا الهدف العام يمكن تحقيق عدد من الأهداف الثانوية وهي :

- 1 - إن إعداد الموازنات التخطيطية على أساس البيانات التاريخية في ظل ارتفاع معدلات الأسعار لا يعكس الوضع الحقيقي المعبر عن واقع نشاط المشروع.
- 2 - إن قياس انحرافات النتائج الفعلية للمنشأة ، عن المعايير الموضوعية للموازنات التخطيطية وفق التكلفة التاريخية ، في أوقات التضخم ، قد لا يؤدي إلى تحليل دقيق ومناسب لهذه الانحرافات ، وقد يؤدي إلى استنتاجات خاطئة أثناء عملية الرقابة .
- 3 - إن قائمة الدخل المعبر عنها بالتكلفة التاريخية ، لا تعبر بدقة عن الربح الحقيقي للمنشأة نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود، مما يتطلب تثبيت وحدة القياس من

1- Niles, Mary The Essence of Management, Harper, New York,1958

خلال الأخذ بنظر الاعتبار المؤثرات الاقتصادية الناجمة عن تقلبات الأسعار .
4 - من أجل رقابة فعالة على تنفيذ الموازنات التخطيطية في أوقات التضخم ، يتطلب الفصل بين الانحرافات التي تحصل نتيجة التغيرات في الأسعار ، وتلك التي لا علاقة لها بتغيرات الأسعار ، وكذلك الانحرافات التي تكون تحت سيطرة الإدارة ، من تلك التي لا تملك الإدارة السيطرة عليها .

أهمية البحث:

إن معظم الأقطار العربية قد تأثرت بموجة من التضخم العالي جداً ، كما سنرى ذلك ، مما ترك أثره على اقتصادياتها ، إن هذا الوضع يفرض على مهنة المحاسبة في الوطن العربي ، تحدياً مهنياً وعلمياً يستدعي ضرورة اقتراح نماذج محاسبية قادرة على التكيف مع الواقع الاجتماعي والاقتصادي العربي ، تكون هذه النماذج أساساً صالحاً لوضع نظام متكامل للمعلومات يصلح لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات ، على أن يأخذ في الحسبان ظاهرة التضخم .

إن تعديل البيانات المحاسبية وفقاً للتغيرات في الأسعار ، سيعطينا بعداً جديداً لاستيعاب تأثير التضخم على المعلومات المحاسبية ، كما أنه سيعطينا مؤشراً جديداً للنظر إلى البيانات المحاسبية ، من زاوية أكثر واقعية ، وذات نتائج أكثر دقة ، لذا سنحاول في هذا البحث اقتراح نموذج لمتابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية في فترات التضخم .

طريقة البحث:

سيتم البحث عن طريق تطبيق مثال نظري عن الموازنات التخطيطية في منشأة افتراضية ، وإظهار كيفية معالجة آثار التضخم على البيانات الرقابية للتوصل إلى صريقة لتخفيف آثاره على تقارير المتابعة الخاصة بهذه الموازنات ، وسيتم التوضيح أثناء التطبيق العملي .

التضخم ... نظرة تاريخية :

يحصل التغير في الأسعار نتيجة للتغير في القوة الشرائية للنقود ، ويطلق على التغير في متوسط أسعار السلع والخدمات المتوفرة في اقتصاد معين التغير العام في الأسعار ويمكن إرجاع أسبابه إلى التغير في كمية النقود المعروضة بما لا يتلاءم مع التغير في كمية السلع والخدمات الموجودة ، وكذلك عدم التوازن بين العرض والطلب للسلع والخدمات بصفة عامة.

أما التغير في أسعار سلعة أو خدمة معينة خلال فترة معينة فيعرف بالتغيرات الخاصة بالأسعار ، وتحصل هذه التغيرات الخاصة كنتيجة للتغير في أذواق المستهلكين أو التحول إلى سلع بديلة ، أو استخدام طرق متقدمة في الانتاج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة

أسعار السلع ، أو كنتيجة للمضاربات السعريّة ومحاولة تخزين وإخفاء سلع معينة لرفع أسعارها لتحقيق أرباح أكبر .

إن التأثير السلبي للتغيير العام في الأسعار على القياس المحاسبي لنتائج أعمال المنشأة قد تم تشخيصه من قبل العديد من المحاسبين والاقتصاديين على المستوى العالمي والعربي (بورتون ، ماكي ، ستيرلنغ ، جاميرز ، دوردن ، أرنولد ، محجوب ، العادلي العاني ، مطر ، وآخرون) كما تدخلت المنظمات المهنية وألزمت بعض المشروعات بإعداد قوائمها المالية معدلة حسب الأسعار الجارية (بيرستين ، عبدالله) كذلك قامت العديد من الدول بإصدار تعليمات لتعديل المعلومات المحاسبية لتعكس القوة الشرائية للوحدة النقدية (شركس . 1,2)

ففي الدول المتقدمة مثل أمريكا وبريطانيا ، ومع نهاية الستينات وبداية السبعينات ، انشغلت المنظمات المهنية والدوائر الرسمية والاكاديمية ذات الصلة بهذا الأمر ، بالبحث عن الكيفية التي يمكن عن طريقها معالجة القوائم المالية لتتلاءم مع الظرف التضخمي الذي تعيشه هذه الاقتصاديات ، واتسم الجدل بهذا الخصوص بتباين وجهات النظر وتعدد البدائل والخيارات المطروحة ، وجاء هذا كانعكاس حقيقي لاختلاف في الاهتمامات والخلفيات النظرية للمتجادلين . ففي حزيران 1969 أصدر مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي APB البيان رقم (Statement3 No.3) تحت عنوان « تعديل القوائم المالية بالتغيرات العامة للأسعار » ، وفي عام ١٩٧٦ أخذ مجلس السوق المالي الأمريكي (SEC)، المبادرة وطلب من كبار الشركات المسجلة في السوق المالي إظهار بعض البنود من القوائم المالية التاريخية بالأسعار الجارية ، مثلاً إيضاح الكلفة الجارية لإستبدال المخزون ، والموجودات الثابتة المستخدمة في العمليات ، كلفة المبيعات ومخصص الإطفاء والاستهلاك ، وكان هدف المجلس الانتقال من مرحلة النقاش لما يجب عمله أثناء فترات التضخم إلى المرحلة التجريبية .

وفي عام 1979 قام مجلس مبادئ المحاسبة المالية (FASB) بإصدار المبدأ (المنطوق ، المعيار) رقم 33 (SFAS33) حول « التقارير المالية والتغيرات في الأسعار » ، وطلب من حوالي 1300 شركة أمريكية كبيرة تجربة المعايير المذكورة في

1- شركس ، محمود وحدي، محاسبة التضخم : النماذج والتطبيق العملي مع نموذج عربي مقترح «

مجلة المال والصناعة عدد 4 لعام 1983 ص 7 - 31 .

2- آل هاشم ، ضياء داود « المحاسبة وتغيير القوة الشرائية للنقود » مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 41 حزيران 1989 ص 30 - 34

هذه التوصية، من أجل إيضاح تأثير التضخم على أرقامها المالية ، واقتרכת التوصية 33 استخدام طريقتين لبيان أثر التضخم وهما :

1- التكلفة التاريخية معدلة بالأسعار الثابتة للوحدة النقدية

Historical Cost Adjusted for General Price Level

بموجب هذه الطريقة ، تعدل قيمة وحدة القياس النقدية ، باستخدام الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار للوصول إلى القوة الشرائية الجارية لوحدة النقد في تاريخ إعداد القوائم المالية ، وتتصف هذه الطريقة بأنها تسهل إجراء المقارنات الزمنية لبيانات المشروع ، كما أنها بسيطة وسهلة التطبيق ، وتحافظ على القوة الشرائية العامة لرأس المال ، ولكن استخدام الرقم القياسي قد لا يؤدي إلى النتائج المطلوبة ، لأن المشاريع غالباً ما تتأثر بالتضخم المؤثر على الأصول التي تستخدمها وليس بالتضخم العام (أي بالتغيير بمستوى الأسعار العام).

2- التكلفة الجارية Current Cost

بموجب هذه الطريقة يتم تعديل أساس القياس المحاسبي لعناصر الأصول لتصبح معادلة إلى القيمة الجارية ، وذلك مثلاً بإيجاد صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستبدالية للأصل ، أو استخدام تقديرات الخبراء والمختصين ، أو الأرقام القياسية الخاصة بالقطاع الذي ينتمي له المشروع ، أو مزيجاً من هذه الطرق ، إن صعوبات هذه الطريقة تكمن في التوصل إلى تقدير صحيح للقيمة الاستبدالية للأصل ، كما أن استخدامها للوحدة النقدية كأساس للقياس يجعلها مؤهلة للاستخدام في مجال المقارنة الزمنية .

كذلك قامت الكثير من الدول الأوروبية والإفريقية والأمريكية الجنوبية بإصدار العديد من التشريعات في مجال محاسبة التضخم ، ويورد شركس العديد من هذه التشريعات في دول كالمانيا ، بلجيكا ، الأرجنتين ، البرازيل ، فرنسا ، جنوب أفريقيا .. الخ ، حيث بدأت تطبيقات محاسبة التضخم مع بداية السبعينات .

التضخم في الأقطار العربية

تعرضت معظم الأقطار العربية إلى معدلات عالية من التضخم ، فعلى سبيل المثال ، كان الجنيه السوداني يعادل 2,8 دولار في العام 1981 فأصبح الدولار الواحد عام 1987 يعادل 13 جنيهاً سودانياً ، وارتفع حالياً إلى أكثر من 300 جنيه لكل دولار . وهذه الحالة تنطبق أيضاً على لبنان فقد انخفض سعر التحويل لليرة اللبنانية من 2 ليرة لكل دولار عام 1976 إلى حوالي 2400 في بداية التسعينات وتحسنت الآن لتصبح

حوالي 1600 ليرة للدولار الواحد . وحالة التضخم تشمل العديد من الدول العربية ، ويظهر التقرير الاقتصادي للجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا (الاسكوا) أن معدلات التضخم مقاسة بالأسعار القياسية لأسعار المستهلك كانت عالية جداً في عام 1993 ، وصلت في الكثير من الأحيان إلى حدود لا تصدق (الجدول أدناه) ، والذي يبين الأرقام القياسية لأسعار المستهلك لبعض الأقطار العربية 1985 - 1992 .
الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك لبعض الأقطار العربية
سنة الأساس 1985 - 100

القطر	1986	1987	1989	1991	1992
مصر	122,6	146,7	210,7	647,1	1189,3
العراق	101,2	115,5	148,9	647,1	1189,3
الاردن	99,9	99,7	133,7	167,9	174,7
لبنان	213,0	1120,4	1765,9	2393,2	3589,8
سوريا	136,0	217,2	325,3	419,5	458,3

المصدر : اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الاسكوا) الأسعار والإحصاءات المالية لمنطقة اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا ، العدد الثاني عشر، عمان - كانون الاول 1993 ، ص - 6

تعديل الموازنات التخطيطية أثناء فترات التضخم : أ) مرحلة التخطيط :

يخلق تغيير الأسعار صعوبة في تحقيق فاعلية تخطيط الموازنات التخطيطية ، إذ يؤثر التغيير في المستوى العام للأسعار على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط . فعندما تكون معايير الموازنة المخططة وفقاً للتكاليف الجارية في بداية الفترة المالية ، ففي

فترات التضخم سيكون هناك ارتفاع في أسعار البيع مثلاً ، مما ينتج عنه انحرافات إيجابية بالنسبة للمخطط ، كذلك سيكون هناك ارتفاع في التكاليف مما يعني انحرافات غير إيجابية . لذا إذا تمكن معدو الموازنات التخطيطية التنبؤ بتغييرات الأسعار بدرجة معقولة من التأكد خلال الفترة التي تغطيها الموازنة التخطيطية ، فسوف يساعد ذلك على عكس هذه التغييرات على تقديرات الموازنة ، أما إذا كانت التغييرات في الأسعار غير مؤكدة ومحتمل أن تكون كبيرة ، فستكون مشكلة وقد يمكن معالجتها عن طريق إعداد تنبؤات الموازنة وفق ثلاثة مستويات : مثلاً الأولى تعكس مستوى منخفضاً من التغييرات في الأسعار ، والثانية تعكس مستوى معتدلاً من التغييرات في الأسعار ، والثالثة تعكس مستوى مرتفعاً من تغييرات الأسعار (1) .

ويفضل عند إعداد مؤشرات الموازنات التخطيطية في أوقات التضخم ، استخدام الأرقام القياسية الخاصة بالمواد والأجور والمصاريف غير المباشرة ، وخاصة إذا كانت معدلات الأجور محددة على المستوى الوطني ، وإذا كان هناك عقود طويلة المدى لشراء المواد أو الخدمات التي تحتاجها المنشأة ، أما إذا كانت المعلومات عن المؤشرات العامة للموازنة غير متوفرة ، أو غالية جداً ، فقد تلجأ الإدارة إلى استخدام الأرقام القياسية العامة ، مثل الأرقام القياسية لأسعار المستهلك .

وإذا ما تم استخدام الأرقام القياسية العامة، فلا بد من الانتباه فيما إذا كانت أسعار بعض المدخلات الخاصة بالمنشأة قد تغيرت بصورة تختلف كثيراً عن المؤشرات المستخدمة ، مما قد يؤدي إلى إظهار أرقام غير معتمدة ، ولكن في حالة توافر الأرقام القياسية الخاصة والعامة ، فإن هذا سيوفر للمنشأة القابلية على وضع مؤشرات حقيقية للكفاءة ، وإذا حدث أثناء تنفيذ الموازنة ، تغيير كبير في الأسعار ، لم يكن متوقعاً أثناء إعدادها ، فيستحسن تعديلها ، ولكن الحاجة إلى التعديل يبررها أسباب الانحراف وأهميته ، ومدى تأثير هذا الانحراف على نتائج تنفيذ الموازنة .

ويجب التنبيه هنا أنه في مرحلة التخطيط ، يحاول العديد من المديرين إضافة احتياطي SLACK لتوقعاتهم وإذا ما أخذنا الأرقام القياسية بنظر الاعتبار وعدلنا الموازنات على ضوءها فإنه سيكون هناك مضاعفة لأرقام التضخم DOUBLE COUNTING ولتفادي مثل هذا الحساب المضاعف ، يجب أن يتم توضيح فرضيات التغيير في الأسعار التي بنيت على أساسها الموازنات .

ب) مرحلة الرقابة :

يبدو أنه من الضروري تعديل الموازنات باستمرار لكي تعكس ، أو تقترب من الأسعار الجارية ، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق ، وضع معايير حسب توقعات الإدارة لتعديلها كلما تطلب ذلك ، وقد يكون كل شهر أو كل فصل ، إن هذا الأسلوب يساعد على التنبؤ الدقيق للتغيرات في مستوى الأسعار ، وإذا ما اتبعت المنشأة هذا الأسلوب ، فإن التقارير الرقابية ستكون دائماً مبنية على أساس المقارنة مع الأسعار السائدة ، وبالتالي لا حاجة إلى تعديل أرقام تقارير المتابعة لتعكس التغيير في الأسعار ، ولكن يترتب على التعديل المستمر لمعايير الموازنات التخطيطية لمقابلة التضخم المستمر ، زيادة في تكاليف تطبيق هذه الموازنات ، واستنزافها لوقت الإدارة ، ولكن لكي يكون التعديل جيداً ، يجب أن يحافظ على التوازن بين استخدام معايير حقيقية لتقييم الأداء ، وبين التغيير الكثير أو الدائمي للمعايير ، والذي قد يؤدي إلى إضعاف نظام السيطرة والرقابة ، ولهذا فإن على الشركات أن تراجع المعايير وتغيرها حسب حاجتها ، ولهذا فقد تفضل الإدارة تعديل الموازنات كل نصف سنة تقريباً مثلاً.

ويمكن اقتراح معالجة تأثير تغيير الأسعار على المعايير الرقابية للموازنات التخطيطية عن طريق اتباع نظام الرقابة المبني على نظام يركز على المعايير الكمية ، فمثلاً ، يمكن استخدام عدد ساعات العمل المباشر بدلاً من الأجر المباشرة ، وعدد وحدات المواد الأولية المستخدمة بدلاً من تكلفة هذه المواد ، ويمكن عند إعداد الموازنة التنبؤ بحجم استخدام هذه المتغيرات وضربه في تكلفة الوحدة المنتبأ بها ، ويمكن العيب الأساسي في هذه الطريقة أن تنفيذها يتم على أساس غير تجمعي ، ومن ثم أن يتم تحليلها على نحو مستقل قبل تجميع التكلفة النهائية لكل عنصر من عناصر التكلفة .

يبدو أنه من المهم في مرحلة الرقابة إجراء تحليل منفصل للتغيرات المتوقعة في الأسعار ، عن تلك غير المتوقعة ، وأيضاً فصل الأسعار التي يمكن السيطرة عليها ، من تلك التي لا يمكن السيطرة عليها ، وهذا النوع من التحليل قد يقدم معلومات عن التغييرات في الأسعار الخاصة بالمدخلات والمخرجات التي تخص المنشأة ، والتي قد تستعمل لتحسين إجراءات التخطيط المستقبلي .

ج) ملاحظات عامة :

هناك بعض الملاحظات التي يجب أخذها في الاعتبار أثناء إعداد الموازنات التخطيطية ، خلال فترات التضخم :

(1) إنه كلما كانت نسبة الموجودات الثابتة عالية ، وكلما كان عمر هذه الموجودات كبيراً ، انعكس ذلك على الدخل المحقق فكان أكثر مما يجب ؛ لأن الموجودات قد تم قيدها في السجلات بالكلفة التاريخية ، بينما الإيرادات التي تم تحقيقها بأسعار نقدية لا تحمل نفس القوة الشرائية للموجودات ، لذا فاستهلاك الموجودات لا تعكس الكلفة الحالية لهذه الموجودات . وبالتالي فإن الدخل المحقق سيكون أعلى مما يجب ، ولهذا فإن الشركات التي تحتاج لأموال كبيرة لاستثماراتها الثابتة ، تتأثر دخولها أكثر من الشركات الأخرى التي لا تحتاج إلى استثمارات رأسمالية عالية ، ويمكن اقتراح معالجة هذا الوضع باستخدام طرق الإستهلاك المتسارع مثل مجموع أعداد السنوات أو الإستهلاك المتناقص . . . الخ .

(2) إن المزج المناسب بين الموجودات والمطلوبات النقدية منها وغير النقدية مهم ، ويؤثر على نجاح المعايير الموضوعية للموازنة ، كما يساعد على تحقيق نتائج أفضل للمؤسسة ، وذلك لأن الاستثمار في الموجودات النقدية يؤدي إلى خسارة القوة الشرائية في أوقات التضخم ، وبالعكس فإن المطلوبات النقدية تحقق ربحاً في القوة الشرائية أثناء التضخم .

(3) إن بطء حركة دوران المخزون يؤدي إلى إظهار الدخل المحقق أعلى مما يجب ، إذ أن الخزين تم الحصول عليه بتكاليف فترة سابقة ، وعند بيعه سينتج عنه أرباح عالية، ولكن في الحقيقة ستحتاج المنشأة إلى إحلال خزين بالأسعار الحالية العالية لتعويض الخزين الذي تم بيعه وبالتالي فإن صافي التدفقات النقدية ستقل ، ويفضل لهذا السبب استخدام طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً في تسعير الخزين ، إذ أن ذلك يقلل من الفروقات بين الأسعار التاريخية والأسعار الحالية ، لأن تكاليف الإنتاج أو المبيعات ستكون بأسعار أحدث المشتريات .

(4) إذا تمكنت المنشأة من الحصول على قروض أو ديون طويلة المدى وبأسعار فائدة مناسبة فإن ذلك يعتبر حماية ضد انخفاض القوة الشرائية للنقد .

(5) إذا كان تأثير التضخم على تكاليف وأسعار بيع منتجات شركة ما غير متساوٍ، أي يكون تأثير التضخم على التكاليف أقل ، وعلى الأسعار أكثر وبالعكس ، فإن ذلك سيؤثر على نتائج المنشأة، إما سلبياً أكثر مما يجب ، أو إيجابياً أكثر مما يجب ، بمعنى إذا كانت الزيادة في الأسعار نتيجة التضخم أكبر من الزيادة في التكاليف ، فإن ذلك سينعكس على ارتفاع في دخل المنشأة . ولكن هذا الارتفاع ليس نتيجة أداء الإدارة ، بل نتيجة التضخم، وكذلك يمكن أن يكون الارتفاع في التكاليف أكثر من الارتفاع في

الأسعار ، مما ينعكس سلبياً على الأرباح المحققة ، وبالتالي سيعكس أداء سيئاً للمنشأة ولكن هنا أيضاً يكون الأمر خارج سيطرة الإدارة ، ويجب أن لا تحاسب عليه .

د) تحليل الانحرافات :

إن تحليل الانحرافات يعتبر أحد الإجراءات العملية للرقابة (للسيطرة) المالية ، ويقصد بتحليل الانحرافات مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، وتشخيص أسباب حصول الانحرافات عن المخطط ، ليتمكن متخذو القرارات من معالجته في الوقت المناسب .
والانحرافات أنواع ، ولكننا في هذا البحث سنركز على انحرافات مكونات قائمة الدخل لأنها ستكون موضوع مثالنا في هذه الورقة ، في قائمة الدخل يمكن أن يحصل الانحراف في المبيعات وفي تكاليف المبيعات ويمكن إيجاد الانحراف كما يلي :

1 - انحرافات المبيعات :

تحصل الانحرافات في المبيعات نتيجة تغير في كمية الوحدات المباعة ، أو تغير أسعار البيع أو كليهما معاً .

أ) انحراف كمية الوحدات المباعة : ويتم حساب تأثير التغيير في الكمية على قيمة المبيعات كما يلي :

(كمية المبيعات الفعلية - كمية المبيعات المعيارية) X سعر الوحدة بموجب الموازنة التخطيطية .

ويمكن تفسير الانحراف بأنه إيجابي عندما يكون حجم المبيعات الفعلية أكثر من المخططة ، أما إذا كان حجم المبيعات الفعلية أقل من المخططة فالانحراف غير إيجابي .

ب) انحراف سعر البيع : ويحصل عندما يكون سعر البيع الفعلي مختلفاً عن السعر المخطط ويكون حسابه كما يلي :

(سعر بيع الوحدة الفعلي - السعر المخطط لبيع الوحدة) X العدد الفعلي للوحدات المباعة .

ج) انحراف السعر والكمية معاً : وفيه يتم مقارنة قيمة المبيعات الفعلية بالمخططة ، والفرق سيكون نتيجة للتغير في الكمية والسعر معاً ، ولفصل تأثير كل عامل من هذه العوامل ، يتم تطبيق المعادلات المذكورة في أ ، ب وبذلك نستطيع تفسير أسباب الانحرافات في المبيعات (كما سنرى ذلك في التطبيقات التي سنوردها بعد قليل)

2 - انحراف التكاليف التشغيلية :

تتكون التكاليف التشغيلية من مواد، وأجور، ومصاريف غير مباشرة (ثابتة ، متغيرة) ويمكن تحليل الانحرافات كما يلي :

2 / أ. المواد والأجور :

يكون مصدر الانحراف إما في السعر أو في الكمية أو في كليهما ، ولدى تحليلنا للانحراف نحاول إيجاد أسباب الانحراف، إذا كان في السعر ، أو الكمية ، أو كليهما ، ويمكن تمثيل العلاقة بين المواد والأجور والأسعار والكمية كما يلي :

الكمية	السعر	
الاستخدام	الكلفة	المواد
كفاءة الأداء	الكلفة بالساعة	الأجور

- ويتم حساب انحراف تكاليف (أسعار) المدخلات كما يلي :
 (الكلفة المخططة للوحدة من المدخلات - الكلفة الفعلية للوحدة) X عدد الوحدات الفعلية .
 - كما يتم حساب انحراف كمية المدخلات
 (الكمية المخططة - الاستخدام (الكمية) الفعلي) X التكلفة المخططة للوحدة من المدخلات .

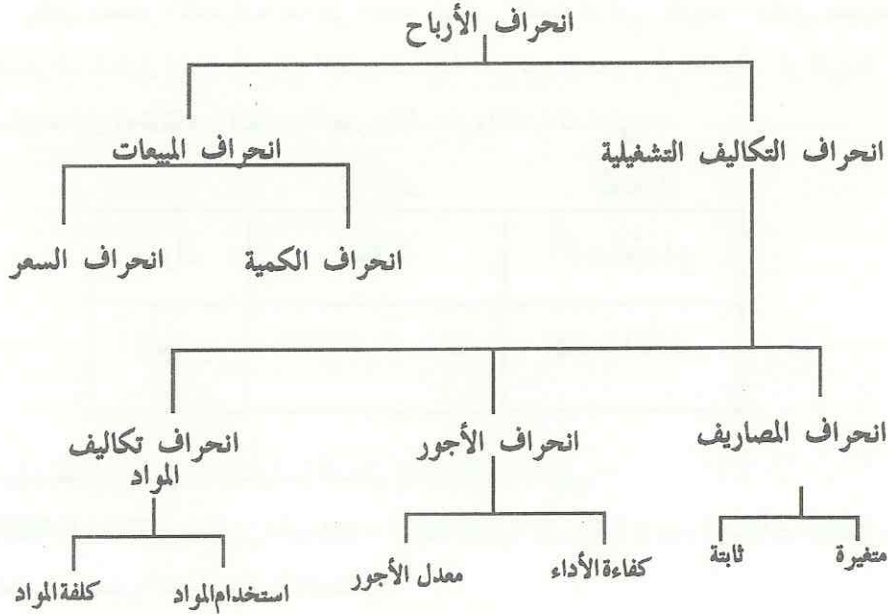
2 / ب - المصاريف غير المباشرة (م . غ . م)

لتحليل المصاريف غير المباشرة يجب أولاً تقسيمها إلى ثابتة ومتغيرة .
 - الثابتة : يتأثر الانحراف في المصاريف غير المباشرة الثابتة بالمرجات (الإنتاج) إذ كلما كانت المرجات الفعلية لا تختلف كثيراً عن المخططة ، كان التغيير (الانحراف) في م غ م الثابتة قليلاً ، أو معدوماً .

المتغيرة : إن المصاريف غير المباشرة المتغيرة ، تتغير مع تغييرات المرجات (الإنتاج) ، ويمكن حسابها كما يلي :

(م . غ . م مباشرة متغيرة للوحدة (مخططة) X عدد الوحدات المنتجة فعلياً) - م.غ مباشرة (متغيرة) فعلية .

ويمكن تلخيص الانحرافات المذكورة وفق المخطط التالي :



مثال تطبيقي

لنفرض أن شركة الأزرق تعمل في الحقل الصناعي ، وأن المعلومات أدناه تخص الشركة للعام 1994 :

أ) المواد:

تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج والتي تم تقديرها للموازنة الحالية ، هي 1 دينار لكل كغم ، والكمية المتوقعة استخدامها في الإنتاج هي 20,000 كغم خلال السنة ، ولكن على ضوء المعلومات المتوفرة للإدارة فإن الكلفة التي سيتم شراء المواد بها ستكون كما يلي:

50,000 كغم بسعر 1 دينار / كغم

100,000 كغم بسعر 1,100 دينار / كغم

50,000 كغم بسعر 1,150 دينار / كغم

وإن هذه الكميات ستستخدم لإنتاج 40000 وحدة من المنتج النهائي

ب) الأجر :

الأجر ستكون ١ دينار / للساعة الواحدة ، وستحتاج الشركة إلى 40000 ساعة عمل وتتوقع الإدارة أن الأجر ستكون خلال السنة كما يلي :

20000 ساعة بسعر 1 دينار / للساعة الواحدة

20000 ساعة بسعر 1,2 دينار / ساعة

ج) المصاريف غير المباشرة :

تتكون هذه المصاريف من مصاريف غير مباشرة (متغيرة) مقدارها 60000 دينار .
مصاريف غير مباشرة (ثابتة) مقدارها 40000 دينار .

د) المبيعات :

سيتم انتاج وبيع 40000 وحدة من المنتج النهائي للمنشأة بسعر مقداره (10) دينار للوحدة الواحدة ، ولا يتوقع أن يتم تغيير على أسعار البيع خلال عام 1994 .
إعداد الموازنة التخطيطية :

يمكن تصوير الموازنة التخطيطية لشركة الأزرق على ضوء المعلومات المتوفرة للإدارة كما هي في بداية عام 1994 (بموجب التكلفة التاريخية) ، كما يمكن إضافة معلومات أخرى (حقل آخر) عن توقعات الإدارة للتضخم للعام 1994 والذي حسب توقعات الإدارة سيكون %20 في نهاية عام 1994 ، وعلى ضوء المعلومات المذكور في المثال أعلاه يمكن إعداد قائمة الدخل المتوقعة (المخططة) لشركة الأزرق لعام 1994 كما يلي:

المبيعات	الأسعار السائدة عام 1994	الأسعار المعدلة (المتوقعة)
المبيعات	400000 دينار	400000 دينار
يطرح كلفة المبيعات :		
المواد	200000	217500 (1)
الأجر	40000	44000 (2)
المصاريف غير المباشرة / متغيرة	60000	66000 (3)
مجموع كلفة المبيعات	300000	3275500
المساهمة الحدية	100000	72500
يطرح مصاريف غير مباشرة / ثابتة	40000	44000 (3)
الأرباح المخططة بموجب الميزانية	60000	28500

- ملاحظات على الحل :

يتم التوصل إلى قيمة المبيعات بالأسعار السائدة كما يلي :

40000 وحدة \times 10 دنانير/ للوحدة الواحدة = 400000 دينار القيمة المتوقعة للمبيعات

200000 وحدة 1 دينار للوحدة = 200000 دينار كلفة المواد المتوقعة

40000 ساعة \times 1 دينار للساعة = 40000 دينار كلفة الأجور المتوقعة

لإيجاد قائمة الدخل معدلة بالتغيير العام بالأسعار فيتم التعديلات التالية:

(1) المواد المعدلة بالأسعار المتوقعة تم إيجادها كما يلي :

50000 وحدة \times 1 دينار للوحدة الواحدة = 50000 دينار

100000 وحدة \times 1,1 دينار للوحدة الواحدة = 110000 دينار

50000 وحدة \times 1,15 دينار للوحدة الواحدة = 57500 دينار

المجموع = 217500 دينار

(2) الأجور المعدلة بالأسعار المتوقعة :

20000 ساعة \times 1 دينار للساعة = 20000 دينار

20000 ساعة \times 1,2 دينار للساعة = 24000 دينار

المجموع = 44000 دينار

(3) المصاريف غير المباشرة المعدلة:

بما أن المصاريف غير المباشرة تتراكم بصورة مستمرة خلال السنة ، لذا فيؤخذ متوسط الارتفاع في الأسعار خلال السنة ، وبما أن الارتفاع المتوقع خلال السنة سيبلغ 20% إذن فمتوسط الارتفاع في الأسعار سيكون $\% \frac{20}{2} = 10\%$.

ولذلك تعدل المصاريف غير المباشرة - المتغيرة - لتكون

$$60000 \times \frac{10}{110} = 54545 \text{ دينار}$$

كذلك تعدل المصاريف غير المباشرة - الثابتة - لتكون :

$$40000 \times \frac{100}{110} = 36364 \text{ دينار}$$

الرقابة على تنفيذ الموازنة :

- والآن لنفترض أن النتائج المتحققة في نهاية عام 1994 كانت كما يلي :
- المبيعات : بلغت قيمة المبيعات 420000 دينار وذلك نتيجة بيع 20000 وحدة بسعر 11 دينار للوحدة .
 - المواد : تمت مشتريات المواد كما يلي ، 52000 كغم بكلفة 1دينار/ كغم ، 110000 كغم بسعر 1,1 دينار للكغم ، و 53000 كغم بسعر 1,2 دينار / كغم .
 - الأجور : تم تشغيل 20000 ساعة 1 دينار للساعة . كما تم تشغيل 18000 ساعة بسعر 1,4 دينار للساعة.
 - المصاريف غير المباشرة : بلغ الارتفاع العام في الأسعار خلال السنة % 26 ، ولا بد أن تتأثر به المصاريف غير المباشرة (المتغيرة - والثابتة)
- لدى مقارنة أرقام الموازنة التخطيطية المعدلة ، بالنتائج الفعلية التي حققتها شركة الأرزق خلال عام 1994 يمكن ملاحظة ما يلي :

المبيعات	بالأسعار المعدلة (المتوقعة) عام 1994	النتائج الفعلية لعام 1994
المبيعات	400000 دينار	420000 دينار
يطرح كلفة المبيعات :		
المواد	217500	236600 (1)
الأجور	44000	45200 (2)
المصاريف غير المباشرة / المتغيرة	66000	67800 (3)
مجموع كلفة المبيعات	327500	3496600
المساهمة الحدية	72500	700400
يطرح مصاريف غير مباشرة / ثابتة	44000	46800
الأرباح	28500	23600

تفسير النتائج :

	(1) كلفة المواد الفعلية تم إيجادها كما يلي :
52000 دينار =	وحدة 1 x دينار للوحدة الواحدة
121000 دينار =	وحدة 1,1 x دينار للوحدة الواحدة
63600 دينار =	وحدة 1,20 x دينار للوحدة الواحدة
<u>236600</u> دينار	المجموع

(2) الأجر الفعلية :

20000 دينار =	ساعة 1 x دينار للساعة
25200 دينار =	ساعة 1,40 x دينار للساعة
<u>45200</u> دينار =	المجموع

(3) المصاريف غير المباشرة الفعلية :

بما أن المصاريف غير المباشرة تتراكم بصورة مستمرة خلال السنة ، لذا فيؤخذ متوسط الارتفاع في الأسعار خلال السنة ، وبما أن الارتفاع الفعلي خلال السنة بلغ 26% إذن فمتوسط الارتفاع في الأسعار 26 / % = 2 / %
وبذلك تصبح المصاريف غير المباشرة - المتغيرة - كما يلي: $100 / 113 \times 60000 = 67800$ دينار .

تحليل النتائج :

بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، نجد أن هناك انحرافاً مقداره 4900 دينار ، وهو انحراف غير ايجابي نتج مما يلي :
23600 أرباح فعلية - 28500 أرباح مخططة = (4900) دينار الانحراف غير ايجابي (سالب) .

إن هذا الانحراف يمكن تحليله على أساس الانحرافات التي كان يمكن السيطرة عليها من قبل الإدارة ، وتلك التي لا تقع تحت سيطرة الإدارة .
كما يمكن تحليل الانحرافات إلى تلك التي كانت متوقعة ، وتلك غير المتوقعة .

(1) سعر البيع

تم بيع 20000 وحدة بسعر 11 دينار للوحدة ، أي بزيادة مقدارها 1 دينار لكل وحدة ، فتكون الزيادة في المبيعات = $(11 - 10) \times 20000 = 20000$ دينار

وتعتبر هذه الزيادة انحرافاً ايجابياً لصالح الشركة ، وحصل هذا الانحراف نتيجة تغيير سعر البيع من 10 دنانير إلى 11 ديناراً .

(2) المواد :

الكلفة : هناك ارتفاع في كلفة المواد إذ تم شراء 53000 كغم بسعر 1,200 دينار بدلاً من الكلفة المتوقعة ومقدارها 1,150 دينار ، وهذا الارتفاع في ثمن شراء المواد أدى إلى انحراف غير إيجابي مقداره = 53000 كغم x (1,200 - 1,150) = 2650 ديناراً .

– الاستخدام : كذلك زادت كمية المواد المستخدمة فعلياً في الإنتاج بمقدار 15000 كغم تم حسابها كما يلي :

$$(52000+110000+53000) - (50000+100000+50000) = 15000 \text{ كغم.}$$

إن هذه الزيادة بالكمية الفعلية المستخدمة من المواد في الإنتاج قد انعكست على زيادة تكاليف الإنتاج بمبلغ مقداره 16450 ديناراً كما يلي :

دينار	2000 =	(52000 - 50000) x 1
دينار	11000 =	(110000 - 100000) x 1,1
ديناراً	3450 =	(53000 - 50000) x 1,15
<u>ديناراً</u>	<u>16450</u>	<u>المجموع</u>

وهذا الانحراف يعتبر غير ايجابي بسبب زيادة التكاليف الفعلية للمواد ، وهذه الزيادة يمكن أن تكون تحت سيطرة الإدارة .

(3) الأجور :

يلاحظ أن هناك نوعين من الانحرافات في الأجور: الأول انحراف في معدلات الأجور والتي ارتفعت من 1,200 دينار للساعة إلى 1,400 دينار / للساعة والثاني في عدد الساعات المستخدمة .

– معدلات الأجور : ارتفعت الأجور بمقدار 3600 دينار نتيجة زيادة أجور الساعة الواحدة عما كان متوقفاً كما يلي :

$3600 = (1,200 - 1,400) \times 18000$ دينار وهو انحراف غير ايجابي وهذا الانحراف لا يمكن إرجاعه لكفاءة الإدارة ، إذ أنه تغيير في الأجور قد تكون الإدارة مجبرة عليه إما من خلال القانون ، أو الأنظمة السارية ، وإما من خلال مفاوضات الأجور مع النقابات .

- عدد الساعات : لقد انخفض عدد الساعات الكلية المستخدمة في الإنتاج ، مما انعكس ايجابياً بتخفيض التكاليف بمقدار 2400 دينار كما يلي :

$$2400 = 1,200 \times (20000 - 18000)$$

دينار الانخفاض في التكاليف ، وهو انحراف ايجابي ، ويمكن أن نعزي هذا الانحراف إلى كفاءة الإدارة في استخدام العمالة . وبذلك يكون صافي الانحراف للأجور هو

$$3600 - 2400 = (1200)$$

دينار انحراف غير ايجابي .

(4) المصاريف غير المباشرة :

كان الارتفاع العام للأسعار الفعلية خلال عام 1994 ، 26 % بدلاً من ال 20% المتوقع عند اعداد الموازنة ، وقد انعكست الزيادة سلبياً على المصاريف فبلغت الزيادة 4600 دينار كما يلي :

- المتغيرة 67800 - 66000 = 1800 دينار الزيادة في المصاريف غير المباشرة المتغيرة وهو انحراف غير ايجابي .

- الثابتة 46800 - 44000 = 2800 دينار انحراف غير ايجابي .

وبما أن التغير في المعدل العام للأسعار بلغ 26% في عام 1994 ، ولذا يمكن إرجاع جزء من الانحراف غير الإيجابي للمصاريف غير المباشرة الثابتة إلى الارتفاع في المعدل العام للأسعار ، وهذا الجزء يمكن حسابه كالتالي:

- مصاريف غير مباشرة (الثابتة) = 44000 - (40000 x 113 / 100) = 1200 دينار انحراف غير ايجابي

إن هذا النوع من التحليل يجب أن يعطينا بعداً أعمق في تحليل الانحرافات والذي يمكن الاستفادة منه في التخطيط مرة أخرى . ولكن يجب أثناء التحليل التذكر أن الانحرافات نتيجة تغيير الأسعار غير المتوقع ، ربما يعطينا بعض المؤشرات التي تساعد في سياسة التسعير المستقبلي لمنتجات الشركة ، والذي إذا ما استخدم مع المؤشرات المعلنة لارتفاع الأسعار والتنبؤات الخاصة بها ، سيشكل معلومات جيدة لتقدير التكاليف المستقبلية .

ويمكن تلخيص النتائج السابقة في الجول التالي :

انحرافات يمكن ارجاعها إلى

مجموع الانحراف	عوامل أخرى	التغيير في الأسعار	ملاحظات
20000 إيجابي	—	20000	- قيمة المبيعات
2650 غير إيجابي	—	2650	- المواد: السعر
16450 غير إيجابي	16450	—	الاستخدام
			- الاجور:
3600 غير إيجابي	—	3600	معدلات الاجور
2400 إيجابي	2400	—	كفاءة الأداء
			- المصاريف غير المباشرة:
1800 غير إيجابي	—	1800	المتغيرة
2800 غير إيجابي	1600	1200	الثابتة
4900 غير إيجابي	15650 غ	10750 أ	- مجموع الانحرافات

أ = إيجابي غ = غير إيجابي

إن هذا الجدول يوضح لنا بصورة مختصرة الانحرافات التي حصلت خلال عام 1994 عما كان مخططاً ، وقد قسمت الانحرافات إلى قسمين :

القسم الأول

يجمع بين الانحرافات التي حصلت نتيجة التغيرات في الأسعار ، سواء كانت تغييراً في الأسعار العامة ، أو بالأسعار الخاصة بالشركة ، كما يبين الجدول في قسمه الثاني تلك الانحرافات التي حصلت لأسباب أخرى ، لا علاقة لتغيير الأسعار بها ، إن مثل هذا التغيير سيساعد حتماً على الاستفادة من هذه المعلومات في تخطيط الموازنة التخطيطية القادمة ، كما أنه سيساعد على تحليل المسؤولية عن الانحرافات مما يجعل تقييم الأداء أكثر فعالية ودقة .

الخلاصة والتوصيات :

بين البحث أن ظاهرة التضخم منتشرة في العديد من الأقطار العربية ، كما يبدو أن هذه الظاهرة ستبقى لفترة أخرى ، وعلى الرغم من المحاولات الجادة للقضاء عليها في معظم الأقطار العربية التي تواجه تحدي التضخم ، وحتى يتم القضاء على هذه الظاهرة في العالم العربي ، لا بد للمحاسبة من التعامل معها وذلك بإظهار الآثار التضخمية على البيانات المالية من أجل مساعدة متخذي القرارات لاتخاذ قراراتهم على أسس أكثر واقعية لقد أوضح البحث أن استخدام البيانات التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية في ظل التضخم يضر بفعالية هذه الموازنة كأداة للرقابة والتخطيط ، فالبيانات التاريخية الواردة فيها لا تساعد على تحليل الدخل ، أو قياس الأداء بشكل واقعي ، إذ أن الأداء سيظهر بشكل مبالغ فيه بسبب الفارق الزمني بين التكاليف والإيرادات . نتيجة لهذا القصور فقد حاولنا إدخال بعض التعديلات على نظام الموازنات التخطيطية لكي تتلاءم مع الظروف التضخمي . وقد اقترحنا قيام الإدارة بتحضير الموازنات على أساس توقعاتها لمعدلات التضخم خلال فترة الموازنة ، ومن ثم محاولة فصل تأثير التغيير في الأسعار ، والذي هو نتيجة عوامل خارجية ليست تحت سيطرة الإدارة ، عن العوامل الأخرى التي قد تكون تحت سيطرتها ، وذلك من أجل إيجاد أداة أكثر فاعلية لتقييم الأداء بصورة عملية ، وتصوير الموازنة التخطيطية على أسس واضحة وثابتة ، تساعد على التخطيط والرقابة الفعالة .

لقد أوضحنا في البحث ، أن إعداد الموازنة التخطيطية على أساس البيانات التاريخية في أوقات التضخم لا يعكس الوضع الحقيقي للمنشأة ، كما لن يؤدي إلى تحليل دقيق ومناسب للانحرافات بين المخطط والفعلي ، وقد يؤدي إلى استنتاجات خاطئة أثناء عملية الرقابة ومن أجل تصوير قائمة الدخل لتعبر عن الربح الحقيقي للمنشأة ، يتطلب تثبيت وحدة القياس من خلال الأخذ بنظر الاعتبار المؤشرات الاقتصادية الناجمة عن تقلبات الأسعار .

كما أوضح البحث أنه لتحقيق رقابة فعالة على تنفيذ الموازنة في أوقات التضخم ، لا بد من الفصل بين الانحرافات التي يكون سببها التغيير في الأسعار التي لا تكون تحت سيطرة الإدارة ، وتلك الانحرافات التي تتحكم أو تؤثر فيها الإدارة .

لقد أظهرت الدراسات التي أجريت في أمريكا ، أن الإدارات غير متحمسة لتطبيقات محاسبة التضخم بصورة عامة ، لأنه ينتج عنها تخفيض لرقم صافي الدخل عما هو ناتج

من تطبيق المحاسبة التاريخية ومثل هذه النتيجة تظهر المديرين بمظهر سيء على الرغم من أن التغيير في الأسعار ليس تحت سيطرتهم ، إن الفضل بين الانحرافات (المقترح في هذه الدراسة) التي تكون تحت سيطرة الإدارة عن تلك التي ليست تحت سيطرة الإدارة سيساعد كثيراً على تحديد المسؤولية ، مما سيساعد بالتالي على تقبلهم لتطبيقات محاسبة التضخم من دون معارضة شديدة .

ويجب التنويه هنا بأن الحلول المطروحة في هذا الصدد لا تتعدى أن تكون توجيهات أو إرشادات ، وليس حلولاً كاملة ، ومن الأفضل التعامل معها لا أن نتجاهلها .

المصادر العربية

- (1) هاشم ، زكي محمود ، الإدارة العلمية ، وكالة المطبوعات - الكويت - 1979
- (2) مطر ، محمد « تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية » مجلة الدراسات - الجامعة الأردنية - العدد الثاني نيسان 1993 ص 116 - 169
- (3) العاني ، حارس كريم « آفاق في محاسبة الإندثار تحت ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار » ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق - عمان 1 - 2 تموز 1992 بتنظيم من قبل الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين .
- (4) آل هاشم ، ضياء داود « المحاسبة وتغيير القوة الشرائية للنقود » مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 41 حزيران 1983 ص 30 - 34
- (5) شركس ، محمود وحدي ، « محاسبة التضخم : النماذج والتطبيق العملي مع نموذج عربي مقترح » مجلة المال والصناعة عدد 4 لعام 1983 ص 7 - 31 .
- (6) سليم ، محمد مجيد « محاسبة التضخم في الدول العربية ، آراء وملاحظات » جريدة الدستور ، عمان الأردن العدد 9763 السنة 28 ، الخميس 27 / 10 / 1994
- (7) العادلي . يوسف عوض ، وحمد أحمد العظمة « التضخم وأثره على البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة » مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية (إصدار خاص) الكويت 1980 .
- (8) محجوب ، محمود السيد « المحاسبة في ظل التضخم » البحث السابع من بحوث التضخم في العالم العربي تحرير د . رمزي زكي - دار الشباب للنشر - قبرص 1986
- (9) عامر ، متولي ، إطار المحاسبة الادارية ، دار النهضة القاهرة ، 1969 .
- (10) عثمان ، أحمد سامي ، بحوث في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، مكتبة عين شمس - مصر 1988 .

ENGLISH REFERENCES

- (1) Allen, M..W .; & D. R. Myddelton, Essential Management Accounting, 2nd, ed. Prentice Hall, UK1992.
- (2) Arnold, john & Tony Hope, Accounting For Management Decisions, 2nd, ed.Prentice Hall Int,1990. UK.
- (3) Bernstein, Leopold A, Financial Statement Analysis, Theory, Application, and Interpretation,5th.ed, Homewood IL, IRWIN 1993.
- (4) Bradford, William, "price level restated accountin and the measurement of inflation gains and losses "The Accounting Review, April 1974,pp-296-305.
- (5) Edward,E.O.& Philip Bell, The Theory and Measurement of Business Income, Berkeley, University of California press,1961.
- (6) Hendriksen, Eldon S, Accounting Theory,4th,ed, IRWIN Homewood,IL 1982.
- (7) McGee, Rovert W, Accounting for Inflation, Stating a True Financial Position, Prentice Hall International,USA,1981.
- (8) Moontiz,Maurice Changing Prices of Financial Reporting,Champaign, IL, Stipes Publishing,1974.
- (9) Neveu, Raymond P, Fundamentals of Managerial Finance, south- Western Publishing Co.USA1981.
- (10) Niles, mary,The Essence of Management,Harper, New York,1958.

- (11) Norby, W.C. Study of SFA33 Disclosures, Financial Analyst Journal, Nov- Dec, 1986.
- (12) Van Horne, James C, Financial management and Policy, 9th, ed, Prentice Hall International USA, 1992
- (13) Welsch, Glimm A & R. W. Hilton, & P.N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, 5th, ed, Prentice Hall International, USA 1988.
- (14) Weston, Fred j, & Thomas E Copeland, Managerial Finance. The Dryden Press, USA, 1992.