المحاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار

- توصيف نظام التكلفة التاريخية وتقييمه
- الفكر المحاسبي وتغيرات الأسعار
- ماهية الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار
- إجراءات تعديل القوائم المالية

  أولاً . إجراءات التعديل للبنود غير النقدية

  ثانياً . إجراءات التعديل للبنود النقدية
- تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل
- تعديل الأرباح أو الخسائر الرأسمالية
- مزايا نظام محاسبة المستوى العام للأسعار وعيوبه

المقدمة :

يفترض المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي ويتم إثبات كافة العلميات المالية على هذا الأساس، ويطلق على النظام المحاسبي الذي يعتمد ذلك نظام التكلفة التاريخية.

تعرضت التكلفة التاريخية إلى الكثير من الانتقادات في ظل ظاهرة التغير في الأسعار وارتفاع المستوى العام للأسعار خلال فترات التضخم النقدي والانكماش. تتباين معدلات تغير الأسعار للسلع والخدمات. هنا لابد من التمييز بشكل أساسي بين **نوعين من تغيرات الأسعار**، هما:

١ . تغير في المستوى العام للأسعار

يحدث نتيجة الارتفاع أو الانخفاض في المستوى العام للأسعار لجميع السلع والخدمات التي يتم تداولها في اقتصاد معين.

ويعكس التغير في المستوى العام للأسعار الزيادة أو الانخفاض في قيمة وحدة النقود (وحدة القياس النقدي). الامر الذي يؤدي إلى فقدان وحدة النقود كثيراً من دلالتها في القياس

التغيرات في المستوى العام للأسعار وإن كانت طفيفة فإن تأثيرها التراكمي يكون ملحوظاً ومهماً على القوائم المالية ويجب تحديد هذا التأثير والاعتراف به

٢ . تغير في هيكل الأسعار أو تغير في الأسعار الخاصة:

يحدث في أسعار بعض السلع أو الخدمات انخفاضاً أو هبوطاً نتيجة التغيرات في أذواق المستهلكين أو التحسينات الفنية والهندسية في الإنتاج

أما **التغيرات النسبية في الأسعار** فإنها تعكس التغير في هيكل الأسعار أو تغير في سعر سلعة واحدة بالنسبة إلى أسعار جميع السلع والخدمات.

إن **التغير في المستوى العام للأسعار** هو محصلة للتغيرات في أسعار مجموعة مختارة للسلع والخدمات، ويتم قياس المستوى العام للأسعار من خلال رقم قياسي يحتسب على أساس المتوسط المرجح لأسعار أنواع السلع الداخلية في تكوين الرقم القياسي العام.

كانت وجهت إلى التكلفة التاريخية انتقادات جوهرية تتلخص فيما يلي :

١. **يشوه نظام التكلفة التاريخية قياس الدخل** في حال تغير الأسعار وتغير القيمة، وخاصة في ظروف التضخم النقدي. ويزداد هذا التشوه كلما زادت معدلات التضخم النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار، وكلما زادت الفترة من بداية اقتناء الأصل وحتى تاريخ بيعه أو استهلاكه كلياً نظراً لتناقص القوة الشرائية وتجاهل التغيرات في الأسعار وتباين الأسعار السوقية لبعض الأصول كثيراً عن تكلفتها التاريخية، وعدم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الرأسمالية وتغير القيم

٢. تجاهل تغير الأسعار وتغير القيم يجعل نظام التكلفة التاريخية **ينتج أرقاماً لا دلالة لها،**

٣. **تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار يؤدي إلى تضخيم الأرباح في ظروف التضخم النقدي** وارتفاع معدل العائد على رأس المال المستثمر، وهذا يؤدي إلى دفع ضرائب أكبر وتوزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح صورية غير محققة، والعجز عن استبدال الأصول

٤. **البيانات المحاسبية غير متجانسة وغير قابلة للمقارنة**

٥. **لا تساعد في اتخاذ القرارات** الرشيدة، خاصة طويلة الأجل

ماهية الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار :

عموما تتعرض العملات المحلية إلى انخفاض مستمر في قوتها الشرائية مما ينتج عن ذلك **عدم توفر خاصتي:** القابلية للتجميع والمقارنة بين نتائج الفترات المحاسبية والشركات المتماثلة

إن الواقع الاقتصادي الفعلي في سورية مثلاً يشير إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار بشكل كبير وتناقص القوة الشرائية لليرة السورية، بالمقابل مرات عديدة. وهذا يدل بشكل جلي على تضاعف المستوى العام للأسعار خلال العقود الماضية عشرات المرات

عالج الفكر المحاسبي وما زال مشكلة تغيرات الأسعار وقدم بدائل مختلفة، ولكن لم يرقَ أي بديل إلى مستوى القبول التام

من بدائل القياس بديل "المحاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار"، الذي يتغلب على مشكلة عدم تجانس وحدات القياس المستخدمة في نظام التكلفة التاريخية من خلال استخدام وحدة نقد ذات قوة شرائية ثابتة، وهي عادة وحدة النقد في نهاية الفترة المحاسبية. طبقا له يتم **توحيد القوى الشرائية للوحدة النقدية** من خلال **تعديل البيانات التاريخية باستخدام رقم قياسي للمستوى العام للأسعار**

يسمى النظام المحاسبي الذي يعتمد وحدة القياس ذات القوة الشرائية الواحدة **نظام المحاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار، أو محاسبة القوة الشرائية الجارية، أو محاسبة التضخم النقدي. ويسمى أيضاً نظام التكاليف التاريخية المعدلة،** لأن هذا النظام يحافظ على التسجيل التاريخي للعمليات المالية وتجميع البيانات وتحليلها وإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ولكن يتم تعديل البيانات التاريخية على أساس وحدة القياس ذات القوة الشرائية العامة

يتم **التعديل باستخدام أرقام قياسية** في نهاية السنة المالية بحيث تصبح القوائم المالية مقاسة على أساس القوة الشرائية لليرة في تاريخ إعداد القوائم المالية

يقيس **الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار** التغيرات في القوة الشرائية للنقود فهو **يحدد: العلاقة بين قيمة وحدة النقود في سنة القياس وقيمتها في سنة الأساس**

يتحدد المستوى العام للأسعار في فترتي القياس: تاريخ حصول الواقعة وتاريخ الاقرار عنها، عن طريق اختيار عينة من السلع والخدمات، وتحديد كمية أو الوزن النسبي وسعر كل مفردة في العينة. بذلك يكون الرقم القياسي العام هو حاصل القيمة الإجمالية للعينة المختارة من السلع والخدمات في فترة القياس إلى القيمة الإجمالية لها في فترة الأساس.

فإذا كان أن **الرقم القياسي العام للأسعار** في نهاية عام /٢٠٠٠/ وهو سنة الاساس = ١٠٠ ثم أصبح في نهاية عام /٢٠٠٥/ (سنة القياس) = ٣٠٠ فإن هذا يعني أن المستوى العام للأسعار ارتفع بما يعادل ٢٠٠% عما كان عليه في نهاية عام /٢٠٠٠/.

هذا الارتفاع لا يعني بأن كل سلعة أو خدمة قد ارتفع سعرها بهذا المعدل وإنما يعني بأن أسعار كل السلع والخدمات المكونة للرقم القياسي العام قد ارتفعت بالمتوسط بمعدل ٢٠٠ % .

تعديل القوائم المالية على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار

بعد اختيار الأرقام القياسية الملائمة لقياس تغيرات المستوى العام يتم تعديل القوائم المالية، للعام المعني، حسب الخطوات التالية:

١.تصنيف بنود القوائم المالية في مجموعتين: بنود نقدية، وبنود غير نقدية.
٢.تعديل البنود غير النقدية بوساطة معامل التعديل
٣.تحديد مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار
٤.إثبات قيود العديل في الدفاتر

إجراءات التعديل للبيانات التاريخية هي على النحو التالي :

. تعديل كل بند من بنود القوائم المالية: هذا الإجراء يتطلب توافر أرقام قياسية عامة تغطي الفترة من تاريخ نشأة البند المراد تعديله وحتى تاريخ إعداد القوائم المالية. ثم تطبيق المعادلة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{قيمة البند التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام بتاريخ التعديل}}{\text{الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند}}$$

المحاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار تتطلب التعديل المستمر. لهذا فإن إعادة التعديل في فترة لاحقة لتعديل سابق، تتم كما يلي:

قيمة البند المعاد تعديله = قيمة البند المعدل سابقاً × الرقم القياسي في تاريخ إعادة التعديل/ الرقم القياسي السابق

عملية التعديل وإعادة التعديل تكون عملية شاملة تتناول كافة بنود القوائم المالية النقدية وغير النقدية

تصنيف بنود القوائم المالية

في محاسبة المستوى العام للأسعار يجب التمييز بين:

- البنود النقدية
- البنود غير النقدية

البنود النقدية تكون قوتها الشرائية معادلة للقوة الشرائية بتاريخ التعديل (تاريخ تعديل القوائم المالية) لذلك **لا تعدّل**

البنود غير النقدية تكون ذات القوة الشرائية العامة لها مساوية للقوة الشرائية بتاريخ نشأتها وليس للقوة الشرائية بتاريخ تعديل القوائم. لذلك **يجب تعديلها** بالرقم القياسي لتاريخ القوائم المالية الجاري تعديلها

البنود النقدية هي موجودات ومطلوبات ثابتة المقدار، لا تتأثر قيمتها بتغيرات القوة الشرائية أو بتغيرات الأسعار

أصول النقدية: النقد في الصندوق والمصارف، الودائع المصرفية، المدينون، أوراق القبض، القروض الممنوحة للغير، السلف المقدمة للعاملين، التأمينات القابلة للاسترداد، الاستثمارات في السندات (وليست في الأسهم)، الإيرادات المتنوعة المستحقة، المخزون المعتبر بحكم المباع بسبب وجود عقود بيع، ...

الخصوم النقدية: السندات، القروض طويلة الأجل، الدائنين وأوراق الدفع، المصرف/سحب على المكشوف، دائنو توزيعات الأرباح، المصروفات الإدارية والمالية المستحقة .. الخ .

البنـود غيـر النقديـة: هـي موجـودات ومطلوبـات تتأثر أرصـدتها بتغيرات القوة الشرائية أو بتغيرات الأسعار

أصـول غيـر نقديـة: النقديـة والودائـع فـي البنـوك بعمـلات أجنبيـة، المـدينين بعمـلات أجنبية، الاستثمارات في الأسـهم، المخزون السلعي، الأصـول الثابتـة الملموسة وغير الملموسة، المصروفات المدفوعة مقدماً.... الخ.

التزامـات غيـر نقديـة: إيـرادات محصـلة مقدماً (تمثـل التزامـا بتقديم خدمـة أو سلعة متغيرة القيمة)، القروض الدائنة بعملات أجنبية،

أولاً . إجراء التعديل للبنود غير النقدية :

يتم تعديل بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما يلي:

القيمة المعدلة = بند القائمة غير النقدي (المبلغ التاريخي) × معامل التعديل

معامل التعديل = الرقم القياسي العام في نهاية الفترة (تاريخ التعديل) / الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند

الفرق بين القيمة المعدلة والقيمة الدفترية يسجل في حساب خاص يسمى حـ/ تغيرات المستوى العام للأسعار بجعله مدينا أو دائنا، بحسب ما يقتضيه التعديل (لزيادة او تخفيض الرصيد الدفتري للبند الذي يتم تعديله)

١ . تعديل المبيعات

حالة أن تكون المبيعات منتظمة خلال السنة وبمعدلات متساوية:

إجمالي مبيعات السنة × الرقم القياسى العام فى نهاية السنة

متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة

حالة أن تكون المبيعات غير منتظمة

عندها يتم تعديل مبيعات كل فترة (شهر، ربع سنة أو نصف سنة) على حدة، على أن تكون الأرقام القياسية العامة للفترة متوافرة.

مبيعات الفترة × الرقم القياسي العام في نهاية السنة

الرقم القياسي العام للفترة

ثم تجمع المبيعات المعدلة لفترات السنة للحصول على المبيعات المعدلة ...

مثال حالة المبيعات المنتظمة

المبيعات السنوية / ٢٥٠,٠٠٠ / ل.س، متوسط الرقم القياسي العام للأسعار خلال السنة المالية /١٢٥/، والرقم القياسي العام نهاية السنة (أي بتاريخ إعداد القوائم المالية) / ١٥٠ / .

يتم تعديل إجمالي المبيعات كما يلي:

المبيعات المعدلة = ٢٥٠٠٠٠ × ١٥٠ / ١٢٥ = ٣٠٠٠٠٠

مثال حالة المبيعات غير المنتظمة

المبيعات السنوية السابقة (٢٥٠٠٠٠) توزعت خلال العام كما يلي:

الربع الأول: ٤٢٠٠٠، الربع الثاني: ٨٠٠٠٠، الربع الثالث: ٥٠٠٠٠، الربع الرابع: ٧٨٠٠٠. وكان الرقم القياسي العام للأسعار كما يلي: ١٠٥ في الربع الأول، ١٢٠ في الربع الثاني، ١٣٥ في الربع الثالث و١٤٥ الربع الرابع. وكان في نهاية العام ١٥٠. يتم التعديل كما يلي:

القيمة المعدلة للربع الأول = ٤٢٠٠٠ × ١٥٠ / ١٠٥ = ٦٠٠٠٠

القيمة المعدلة للربع الثاني = ٨٠٠٠٠ × ١٥٠ / ١٢٠ = ١٠٠٠٠٠

القيمة المعدلة للربع الثالث = ٥٠٠٠٠ × ١٥٠ / ١٣٥ = ٥٥٥٥٥,٥٥

القيمة المعدلة للربع الرابع = ٧٨٠٠٠ × ١٥٠ / ١٤٥ = ٨٠٦٨٩,٦٥

المبيعات المعدلة = ٢٥٠٠٠٠ **٢٩٦٢٤٥,٢**

يلاحظ أن القيمة المعدلة للمبيعات السنوية على أساس ربع سنوي اختلفت عنها على أساس متوسط الرقم القياسي العام بمقدار (٣٧٥٤,٨). ولا شك أن التعديل في الحالة الثانية يعطي نتائج أكثر دقة

قيد التعديل إذا كانت المبيعات منتظمة:

٥٠٠٠٠	**حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار**	**٣١ / ١٢**
	حـ/ المبيعات	٥٠٠٠٠

بعد تعديل كافة بنود قائمتي: الدخل والمركز المالي، الدائنة والمدينة، يصبح رصيد حساب تعديلات المستوى العام للأسعار مساويا للصفر

٢ . تعديل باقي أنواع الإيرادات

تعدل تماما كما سبق (كالمبيعات) بعد الأخذ بالاعتبار انتظام الإيراد أو عدمه ويسجل فرق التعديل (إذا كان المبلغ بعد التعديل أكبر منه قبل التعديل) بالقيد

حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	× ×
حـ/ ... (بند أو عنصر الإيراد)	××

إذا كان المبلغ بعد التعديل أقل منه قبل التعديل يسجل القيد بعكس القيد السابق:

×× **حـ/ ... (بند أو عنصر الإيراد)**

×× **حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار**

٣ . تعديل تكلفة البضاعة المباعة والمخزون السلعي

تستخدم في تعديلها القوانين السابقة ذاتها. ولكن يجب الاخذ بالاعتبار طريقة الجرد وطريقة صرف المخزون

أ . تعديل تكلفة المبيعات طبقا لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً: / FIFO /

قواعد اساسية للتعديل:

- يعدل رصيد أول المدة دائما بالرقم القياسي العام للأسعار بتاريخ بداية العام
- تعدل المشتريات أو اجزاؤها، بعد الأخذ بالاعتبار انتظام المشتريات أو عدم انتظامها (تماما كما ورد في تعديل الايرادات)
- لا يعدل رصيد آخر المدة

اولا: في حالة **الجرد المستمر** تتكون **تكلفة البضاعة المباعة** من:

مخزون أول المدة + جزء من (أو كل) المشتريات

يتم جمع المبلغين المعدلين (بضاعة اول المدة المعدلة + المشتريات المعدلة أو اجزاؤها المعدلة) ثم يقارن الناتج مع تكلفة المبيعات الدفترية، ويُسجّل قيد بالفرق:

حـ/ تكلفة المبيعات ××

حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار ××

اثبات **الزيادة** في تكلفة المبيعات نتيجة التعديل

أو يسجل عكس هذا القيد اذا كان الرقم المعدل للتكلفة **اقل** من الرصيد الدفتري:

حـ /تعديلات المستوى العام للأسعار ××

حـ/ تكلفة المبيعات ××

أما **مخزون أخر المدة** **فيتكون من أحدث جزء من المشتريات. وهذا احد أسباب عدم تعديله.**

مثال:

- مخـزون أول المـدة ٥٠٠٠٠، / إجمـالي المشـتريات خـلال السـنة ٢٨٠٠٠٠/ وتكلفة البضاعة المباعة ٣٠٠٠٠٠/
- يصرف المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً/
- الرقم القياسي العام للأسعار: في أول السنة ١٢٥/ وفي أخرها١٥٠/ ومتوسط الرقم القياسي العام للأسعار خلال السنة ١٤٠.
- **المطلوب:** تعديل تكلفة البضاعة المباعة وتعديل مخزون أخر المدة

الحل:

١ . تعديل تكلفة البضاعة المباعة:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	× ١٢٥/١٥٠	= ٦٠٠٠٠
+ الجزء المباع من المشتريات	٢٥٠٠٠٠	× ١٤٠/١٥٠	≈ ٢٦٧٨٥٧
= تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠٠٠٠		٣٢٧٨٥٧

قيد التعديل: 27 857 حـ/ تكلفة المبيعات

27 857 حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار

بعد تسجيل قيد التعديل يصبح رصيد تكلفة المبيعات 327 857

٢ . رصيد آخر المدة يبقى بقيمته الدفترية ولا يعدّل

ثانيـا: فـي حالـة **الجـرد النهـائي:** يـتم تعـديل مخـزون اول المـدة وتعـديل المشـتريات. مخـزون آخـر المـدة، الـذي لا يعـدّل يجـب احتسـاب فـرق قيمتـه الدفتريـة وقيمتـه المعدلـة، لتعـالج مـع فروقـات تعـديل المشتريات.

ملاحظـة: يجـب التمييـز بـين **نـوعين مـن المخـزون،** عنـد تقييمـه بـالوارد اولا صادر اولا

a) إذا كان معدل دوران المخزون مرتفع وفترة التخزين قصيرة، فإن مخزون أخر المدة يكون مكونا من أحدث المشتريات، ومقوما بأحدث الأسعار، وبالتالي لا يحتاج إلى تعديل

b) إذا كانت فترة التخزين كبيرة، وكان معدل االرتفاع المستوى العام للأسعار خلال فترة التخزين كبيراً، فإن الدقة تقتضي تعديل مخزون أخر المدة. وهذا يخلق مشكلة اختلاف قيمته باختلاف طريقة الجرد. لذلك تبقى قيمته الدفترية ثابتة عند التعديل (أي لا يعدل) ولكن يؤخذ

فرق تعديل رصيده ليعالج ضمن تعديلات المشتريات ويسمى "فرق تعديل المشتريات"

في المثال السابق، رصيد المخزون نهاية العام ٣٠٠٠٠، ولكونه لا يعدل، يحتسب عنه الفرق (بين القيمة الدفترية ٣٠٠٠٠ والقيمة المعدلة ٣٢١٤٣) ويعدل به مبلغ "**قيد تعديل المشتريات**"،

(مخزون اخر المدة المعدل = ٣٠٠٠٠ × ١٥٠ / ١٤٠ ≈ ٣٢١٤٣)

فرق التعديل لمخزون اخر المدة = ٣٢١٤٣ – ٣٠٠٠٠ = ٢١٤٣

يخفض هذا الفرق من مبلغ قيد تعديل المشتريات البالغ اصلا ٢٠٠٠٠:

(٢٠٠٠٠- ٢١٤٣ = ١٧٨٥٧)

جدول التعديلات اللازمة:

البيان	الرصيد	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	١٢٥ / ١٥٠	= ٦٠٠٠٠
+ المشتريات	٢٨٠٠٠٠	١٤٠ / ١٥٠	= ٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٣٠٠٠٠		٣٦٠٠٠٠
. مخزون أخر المدة	٣٠٠٠٠	١٤٠ / ١٥٠	٣٢١٤٣
تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠٠٠٠		٣٢٧٨٥٧

فرق رصيد اول المدة بلغ (٦٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠)
يكون قيد تعديل رصيد اول المدة:

حـ/ مخزون اول المدة	**10 000**	
حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار		**10 000**

فرق تعديل رصيد المشتريات بلغ (٣٠٠٠٠٠ – ٢٨٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠)
يخفض من هذا الفرق (٢٠٠٠٠) فرق تعديل مخزون اخر المدة (٢١٤٣):
مبلغ قيد تعديل المشتريات: ٢٠٠٠٠ – ٢١٤٣ = ١٧٨٥٧
قيد تعديل المشتريات:

حـ/ المشتريات	**17 857**	
حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار		**17 857**

بذلك يظهر جدول تكلفة المبيعات المعدلة، بطريقة الجرد النهائي كما يلي:

مخزون اول المدة المعدل	60 000
+ المشتريات المعدلة	297 857
– مخزون اخر المدة	(30 000)
= تكلفة المبيعات المعدلة	**327 857**

إذا كانت **المشتريات غير منتظمة وغير متكررة** (موسمية مثلا) يتم تعديل تكلفة المشتريات بالرقم القياسي العام للأسعار لفترة الشراء (شهري أو ربعي او نصف سنوي)، وليس على أساس متوسط الرقم القياسي العام للأسعار

مثال: في المثال السابق بافتراض: أن المشتريات البالغة /٢٨٠٠٠٠/ تم شراؤها خلال كل ربع من السنة، كما يلي: ٦٥٠٠٠، ٤٠٥٠٠،

١٠٢٠٠٠، ٧٢٥٠٠ ، على التوالي، وأن الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت كما يلي: في بداية العام ١٢٥ ، في نهاية العام ١٥٠

في الربع الأول ١٣٠ ، في الربع الثالث ١٤٤

في الربع الثاني ١٣٥ ، في الربع الرابع ١٤٥

فإن تعديل تكلفة المبيعات في حالة الجرد: المستمر والنهائي، تكون كما يلي

أولا: طبقا لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً في حالة الجرد المستمر

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	× ١٢٥/١٥٠	= ٦٠٠٠٠
+ المباع من المشتريات:			
في الربع الأول	٦٥٠٠٠	× ١٣٠/١٥٠	=٧٥٠٠٠
في الربع الثاني	٤٠٥٠٠	× ١٣٥/١٥٠	=٤٥٠٠٠
في الربع الثالث	١٠٢٠٠٠	× ١٤٤/١٥٠	=١٠٦٢٥٠
في الربع الرابع	٤٢٥٠٠	× ١٤٥/١٥٠	≈٤٣٩٦٦
			٢٧٠٢١٦
تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠٠٠٠		٣٣٠٢١٦

في حالة الجرد النهائي

البيان	قيم دفترية	معامل التعديل	قيم معدلة	
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	١٥٠ / ١٢٥		٦٠٠٠٠
+مشتريات الربع الأول	٦٥٠٠٠	١٥٠ / ١٣٠	٧٥٠٠٠	
مشتريات الربع الثاني	٤٠٥٠٠	١٥٠ / ١٣٥	٤٥٠٠٠	
مشتريات الربع الثالث	١٠٢٠٠٠	١٥٠ / ١٤٤	١٠٦٢٥٠	
مشتريات الربع الرابع	٧٢٥٠٠	١٥٠ / ١٤٥	٧٥٠٠٠	
+ مجموع المشتريات	٢٨٠٠٠٠		٣٠١٢٥٠	
فرق تعديل المشتريات			(١٠٣٤)	
مبلغ تعديل المشتريات				٣٠٠٢١٦
البضاعة المتاحة للبيع	٣٣٠٠٠٠			٣٦٠٢١٦
- مخزون أخر المدة	(٣٠٠٠٠)	لا يعدل		(٣٠٠٠٠)
تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠٠٠٠	-		٣٣٠٢١٦

ثانياً: تعديل تكلفة المبيعات طبقا لطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

يُراعى في هذه الطريقة:

- أنه يتم تعديل تكلفة المبيعات ومخزون اخر المدة
- أن تكلفة المبيعات تتكون من آخر ما يرد إلى المخازن
- أن مخزون آخر المدة يتكون من الأقدم دائما
- تُعديل أي بند بمتوسط الرقم القياسي لفترة نشأته في حالة انتظام عملياته خلال الفترة، أو بالرقم القياسي لتاريخ حدوث عملياته

يُلاحظ طبقا لهذه الطريقة،

- أن مخزون أول المدة قد يعود لعدة عمليات سابقة بتواريخ مختلفة وارقام قياسية مختلفة
- أن مخزون اخر المدة قد يحتوي الجزء الأقدم من مخزون أول المدة

في هذه الطريقة يُراعى **حجم مخزون آخر المدة وأول المدة**، عند تحديد تكلفة المبيعات. كما يلي:

١) اذا كان مخزون اخر المدة مساوٍ المخزون أول المدة، تكون
تكلفة المبيعات = تكلفة المشتريات
ومخزون آخر المدة هو نفسه مخزون اول المدة

٢) اذا كان مخزون اخر المدة أصغر (أقل) من مخزون أول المدة، تكون:
تكلفة المبيعات = المشتريات + الجزء الأحدث من مخزون أول المدة
ومخزون آخر المدة = الجزء الأقدم من مخزون اول المدة

٣) اذا كان مخزون اخر المدة أكبر من مخزون أول المد، تكون
تكلفة المبيعات = الجزء الأحدث من تكلفة المشتريات
ومخزون اخر المدة = مخزون اول المدة + الجزء الأقدم من المشتريات

فـي المثـال السـابق، إذا كانـت المشـتريات غيـر منتظمـة وكـان رصـيد اول المـدة البـالغ (٥٠٠٠٠) تم حيازته في العام الماضي كما يلي:

- ١٠٠٠٠ في الربع الثالث كان الرقم القياسي العام للأسعار ١١٥
- ٤٠٠٠٠ في الربع الرابع والرقم القياسي العام للأسعار ١٢٢

في حالة الجرد المستمر:

مخزون اخر المدة أصغر من رصيد اول المدة، يعني أن:

تكلفة المبيعات = تكلفة المشتريات + الجزء الأحدث المباع من مخزون اول المدة

= ٢٨٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ (من الربع الرابع للعام السابق) = ٣٠٠٠٠٠

مخزون اخر المدة (٣٠٠٠٠) = ٢٠٠٠٠ (متبقي من مشتريات الربع الرابع للعام السابق)

+ ١٠٠٠٠ (مشتريات الربع الثالث من العام السابق)

البيان	تكلفة تاريخية		معامل التعديل		تكلفة تاريخية معدلة
المشتريات:					
في الربع الأول	٦٥٠٠٠	×	١٣٠/١٥٠	=	٧٥٠٠٠
في الربع الثاني	٤٠٥٠٠	×	١٣٥/١٥٠	=	٤٥٠٠٠
في الربع الثالث	١٠٢٠٠٠	×	١٤٤/١٥٠	=	١٠٦٢٥٠
في الربع الرابع	٧٢٥٠٠	×	١٤٥/١٥٠	≈	٧٥٠٠٠
مجموع المشتريات	٢٨٠٠٠٠				٣٠١٢٥٠
جزء من مخزون ١/١	٢٠٠٠٠	×	١٢٢/١٥٠	=	٢٤٥٩٠
تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠٠٠٠				٣٢٥٨٤٠

قيد التسوية: 25 840 حـ/ تكلفة المبيعات

25 084 حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار

تعديل مخزون ١٢/٣١:

يتكون مخزون آخر المدة من المتبقي من مخزون أول المدة، ويعدل كما يلي:

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة تاريخية معدلة
مشتريات العام السابق:			
في الربع الثالث	١٠٠٠٠	× ١١٥/١٥٠	=١٣٠٤٣
في الربع الرابع	٢٠٠٠٠	× ١٢٢/١٥٠	≈٢٤٥٩٠
مجموع المشتريات	٣٠٠٠٠		٣٧٦٣٣

ويكون قيد تعديل مخزون اخر المدة:

7 633	حـ/ مخزون آخر المدة
7 633	حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار

في الجرد النهائي

البيان	قيم دفترية	معامل التعديل	قيم معدلة	
مخزون أول المدة:	٥٠٠٠٠			٦٢٢٢٣
مشتريات الربع الثالث	١٠٠٠٠	١١٥ /١٥٠	١٣٠٤٣	
مشتريات الربع الرابع	٤٠٠٠٠	١٢٢/١٥٠	٤٩١٨٠	
المشتريات خلال العام	٢٨٠٠٠٠			٣٠١٢٥٠
مشتريات الربع الأول	٦٥٠٠٠	١٥٠ / ١٣٠	٧٥٠٠٠	
مشتريات الربع الثاني	٤٠٥٠٠	١٥٠ / ١٣٥	٤٥٠٠٠	
مشتريات الربع الثالث	١٠٢٠٠٠	١٥٠ / ١٤٤	١٠٦٢٥٠	
مشتريات الربع الرابع	٧٢٥٠٠	١٥٠ / ١٤٥	٧٥٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة	٣٣٠٠٠٠			٣٦٣٤٧٣
مخزون آخر المدة:	٥٠٠٠٠			(٣٧٦٣٣)
مشتريات الربع الثالث	١٠٠٠٠	١١٥ /١٥٠	١٣٠٤٣	
مشتريات الربع الرابع	٢٠٠٠٠	١٢٢/١٥٠	٢٤٥٩٠	
تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠٠٠٠	-		٣٢٥٨٤٠

قيود اليومية

قيد تعديل رصيد اول المدة:

حـ/ مخزون اول المدة		**12 223**
حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	**12 223**	

قيد تعديل المشتريات:

حـ/المشتريات		**21 250**
حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	**21 250**	

قيد تعديل رصيد آخر المدة:

حـ/ مخزون آخر المدة		7 633
حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	7 633	

ثالثاً: تعديل تكلفة المبيعات طبقا لطريقة متوسط التكلفة

تفترض هذه الطريقة أن المشتريات ولمجرد دخولها المخزن، تندمج مع المخزون الموجود في المخزن، ولا تبقى منفصلة كالطريقتين السابقتين.

الاندماج يكون للكمية (المدخلة والموجودة سابقا) والقيمة (المدخلة والموجودة سابقا). لهذا يتولد سعر وسطي جديد: يكون متحركاً مع كل عملية ادخال في حالة الجرد المستمر، ومرجّحاً في حالة الجرد النهائي.

السعر الوسطي يكون (غالبا) مختلفا عن سعر المشتريات (الادخالات) وعن سعر المخزون (المسجل في الدفاتر).

يتم **احتساب متوسط التكلفة بقسمة مجموع قيمة: المشتريات والرصيد على مجموع كمية الادخالات وكمية الرصيد**، كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة} = \frac{\text{قيمة المشتريات + قيمة الرصيد}}{\text{كمية المشتريات + كمية الرصيد}}$$

يستخدم هذا المتوسط لتسعير: البضاعة المباعة ومخزون أخر المدة، وتحديد تكلفتهما

لتعديل: تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة، بالرقم القياسي العام للأسعار طبقا لطريقة **متوسط التكلفة المتحرك، في طريقة الجرد المستمر**، يتم متابعة حركتي الادخال والاخراج وملاحظة تطور الارقام القياسية لتاريخ

حدوث هذه الحركات. يمكن تجميع الحركات (الادخال والاخراج) التي تخص فترة محددة (شهر، ربع سنة او نصف سنة) لها رقم قياسي، وتعدل كبند واحد بالرقم القياسي العام للأسعار، وصولا إلى رقم تكلفة المبيعات المعدلة ومخزون اخر المدة المعدل. علما أنه يصعب تطبيق الجرد المستمر على انواع المخزون سريعة الحركة وقليلة التكلفة (كالمواد الغذائية)، ويسهل في السلع غالية الثمن وقليلة الحركة.

وبحسب **طريقة الجرد النهائي** يتم التعديل **بمتوسط التكلفة المرجح** كما يلي:

أولاً : **تعدّل تكلفة البضاعة المتاحة للبيع** بتعديل مخزون اول المدة وتعديل المشتريات (بعد الاخذ بالحسبان ما اذا كانت منتظمة أم غير منتظمة)،

ثانيا: **تحسب نسبة تكلفة المبيعات إلى التكلفة الدفترية للبضاعة المتاحة للبيع.** ثم **يؤخذ جداء النسبة بتكلفة البضاعة المتاحة للبيع المعدلة،** للوصول الى تكلفة المبيعات المعدلة.

ثالثا **تحسب نسبة مخزون آخر المدة إلى التكلفة الدفترية للبضاعة المتاحة للبيع.** ثم **يؤخذ جداء النسبة بتكلفة البضاعة المتاحة للبيع المعدلة،** للوصول الى تكلفة مخزون آخر المدة المعدلة

كما في المعادلتين التاليتين:

تكلفة المبيعات المعدلة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع المعدلة × نسبة تكلفة المبيعات إلى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

تكلفة مخزون آخر المدة المعدلة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع المعدلة × نسبة تكلفة مخزون آخر المدة إلى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

بالعودة إلى المثال السابق، ... حالة المشتريات منتظمة والجرد النهائي:

البيان	الرصيد	معامل التعديل/ التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	× ١٥٠ / ١٢٥	= ٦٠٠٠٠
+ المشتريات	٢٨٠٠٠٠	× ١٥٠ / ١٤٠	= ٣٠٠٠٠٠
= تكلفة البضاعة المتاحة	٣٣٠٠٠٠		٣٦٠٠٠٠
– مخزون أخر المدة	٣٠٠٠٠ :	٣٦٠٠٠٠×(٣٣٠/٣٠)	= ٣٢٧٢٧
= تكلفة المبيعات	٣٠٠٠٠٠:	٣٦٠٠٠٠×(٣٣٠/٣٠٠)	= ٣٢٧٢٧٣

قيود اليومية

قيد تعديل رصيد اول المدة:

		حـ/ مخزون اول المدة
10 000		**حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار**

قيد تعديل المشتريات:

		حـ/المشتريات
20 000		**حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار**

قيد تعديل رصيد آخر المدة:

		حـ/ مخزون آخر المدة
2 727		**حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار**

٤. تعديل الموجودات الثابتة ومجمّعات استهلاكها:

يتم تعديل التكلفة الدفترية: (١) للأصول الثابتة (٢) لقسط الاستهلاك السنوي (٣) لمجمعات الاستهلاك في آن معاً

يتطلب التعديل تبويب الأصول الثابتة أولاً بحسب نوعها، في مجموعات متجانسة. ثم تفصل مكونات كل مجموعة بحسب تاريخ شرائها أو تاريخ البدء في استثمارها. في الوقت نفسه يتم تحديد مجمّع الاستهلاك لكل مجموعة.

قاعدة عامة: يستخدم الرقم القياسي العام بتاريخ اقتناء الأصل، لتعديل: قيمة الأصل وقسط استهلاكه ومجمّعاته

⇐عند وجود فجوة زمنية بين تاريخ حيازة أصل وآخر في المجموعة ذاتها، يعدل كل أصل واستهلاكاته ومجمّعاته بالرقم القياسي لفترة حيازته.

⇐يمكن عدّ **المجموعة** وكأنها اقتنيت في نهاية شهر أو ربع أو حتى نهاية العام فيما إذا كانت معدلات ارتفاع المستوى العام للأسعار قليلة، أو كان لمكونات المجموعة قيما ليست كبيرة، ذلك لأن هذا التعديل اكثر سهولة ولأنه لن يؤثر في دقة التعديل بشكل جوهري

⇐إذا كانت محاسبة المستوى العام للأسعار مطبقة في السنة السابقة (أي أن رصيد أول المدة يظهر بقيمته المعدلة نهاية العام السابق)، يتم التعديل نهاية الفترة بالرقم القياسي العام لبداية الفترة،

⇐ عند التعديل يجب مراعات أية تغييرات في الرصيد تكون حدثت خلال العام (حيازة اصل جديد او استبعاد أصل ومجمّعاته)

⇐ هناك طريقتان لتعديل الأصول الثابتة واستهلاكها السنوي لأغراض قائمة الدخل وهما:

١ . تعديل تكلفة الأصل التاريخية، ورصيد مجمّع الاستهلاك له، ومن ثم احتساب قسط الاستهلاك على أساس التكلفة المعدلة

٢ . أو يتم احتساب قسط الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية، ومن ثم يتم تعديله باستخدام الرقم القياسي العام المناسب

تراعى طريقة الاستهلاك عند التعديل: القسط الثابت، القسط المتناقص ...

أ . التعديل باستخدام طريقة القسط الثابت :

الات رصيدها في الدفاتر في ٢٠٠٤/١٢/٣١ يبلغ ٤٥٠٠٠٠ مكونة من:

الآلة	كلفتها	تاريخ بدء استثمارها	الرقم القياسي العام للأسعار
الأول	١٠٠٠٠٠	١٩٩٧/ ٧/١	١٢٥
الثانية	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠/ ١/١	١٥٠
الثالثة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٢/١٠/١	٢٠٠

تسهلك الآلات بمعدل ١٠ % سنويا، بطريقة القسط الثابت

الرقم القياسي العام للأسعار في نهاية عام ٢٠٠٤ بلغ ٣٧٥

علما ان محاسبة المستوى العام للأسعار تطبق للمرة الأولى (في حال كانت مطبقة في العام السابق، يعدل رصيد القسط ثم رصيد المجمع بنفس مبلغ القسط)

الحل:

تعديل رصيد الآلات وقسط الاستهلاك:

الآلة الأولى = ١٠٠٠٠٠ × ٣٧٥ / ١٢٥ = ٣٠٠٠٠٠

الآلة الثانية = ١٥٠٠٠٠ × ٣٧٥ / ١٥٠ = ٣٧٥٠٠٠

الآلة الثالثة = ٢٠٠٠٠٠ × ٣٧٥ / ٢٠٠ = ٣٧٥٠٠٠

رصيد الآلات ٤٥٠٠٠٠ ١٠٥٠٠٠٠

قسط الاستهلاك (١٠%) = ٤٥٠٠٠٠ والمعدل = ١٠٥٠٠٠٠

قيد التعديل: 60 000 حـ/ قسط الاستهلاك

60 000 حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار

جدول تعديل **مجمع استهلاك** الآلات:

الآلة	التكلفة	قسط الاستهلاك السنوي	عدد سنوات الاستهلاك	رصيد مجمّع الاستهلاك	معامل التعديل	رصيد م. الاستهلاك المعدل
الاولى	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٧,٥	٧٥٠٠٠	١٢٥/٣٧٥	٢٢٥٠٠٠
الثانية	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٥	٧٥٠٠٠	١٥٠/٣٧٥	١٨٧٥٠٠
الثالثة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١,٢٥	٢٥٠٠٠	٢٠٠/٣٧٥	٤٦٨٧٥
المجموع	٤٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠		١٧٥٠٠٠		٤٥٩٣٧٥

قيد التعديل: 375 284 حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار

375 284 حـ/ مجمع استهلاك الآلات

إذا كانت محاسبة المستوى العام للأسعار مطبقة في العام السابق، فإن أرصدة بداية العام للأصول والمخصصات تكون معدلة بالرقم القياسي العام للأسعار في بداية العام. لذلك تعدّل هذه الأرصدة، في نهاية العام، بالرقم القياسي لنهاية العام مقسوما على الرقم القياسي في بداية العام.

ثم يتم تحديد قسط الاستهلاك المعدّل ويضاف الفرق إلى قسط الاستهلاك الفعلي (المسجل في الدفاتر) وإلى مجمع الاستهلاك، بالقيدين:

حـ / قسط الاستهلاك

حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار

حـ/ مجمع استهلاك الآلات

ب . التعديل باستخدام طريقة القسط المتناقص

تعتمد إجراءات التعديل نفسها باختلاف معدل الاستهلاك وطريقة الاستهلاك المتناقص المطبقة. وتؤخذ بالاعتبار حالة تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار لأول مرة أم لا. وضرورة تجهيز البيانات التاريخية اللازمة للتعديل.

الرصيد الدفتري للأصل في تاريخ التعديل = ت (١ - ع)^{ن}

حيث: ت هي التكلفة الفعلية للأصل، ع هي معدل الاستهلاك، ن هي عدد سنوات استهلاك الأصل (من تاريخ بدء تشغيله وحتى تاريخ القياس)

مثال :

اذا كـان رصـيد الآلات ٢٥٠٠٠٠ مكـون مـن: الآلـة الأولـى تكلفتهـا ١٠٠٠٠٠ ، بـدأ اسـتخدامها فـي ١٩٩٨/١/١ ، والآلـة الثانيـة تكلفتهـا ١٥٠٠٠٠، بـدأ اسـتخدامها فـي ٢٠٠٠/١/١ . تطبق طريقة القسط المتناقص، بمعدل استهلاك سنوي ١٠ % .

والمطلوب تعديل تكلفة الآلات الدفترية، ومجمع استهلاكها وقسط الاستهلاك السنوي في نهاية عام ٢٠٠٤،

كانت الأرقام القياسية العامة للأسعار كما يلي:

في ١٩٩٨/١/١	/١٣٠/
نهاية عام ٢٠٠٤	/٣٢٥/
في ٢٠٠٠/١/١	/٢٠٥/

الحل : أولا": **تعديل رصيد الآلة الأولى:** بالمعادلة ر د = ت (١ . ع) ^ن

رصيد الألة في بداية عام ٢٠٠٤ = ١٠٠٠٠٠ (١ .١٠ %) ^٦ = ٥٣١٤٤,١

قسط استهلاكها لعام ٢٠٠٤ = ٥٣١٤٤,١ × ١٠% = ٥٣١٤,٤١

رصيد الآلة نهاية عام ٢٠٠٤ = ٥٣١٤٤,١ – ٥٣١٤,٤١ = ٤٧٨٢٩,٦٩

مجمع استهلاك الآلة نهاية عام ٢٠٠٤ = ١٠٠٠٠٠ – ٤٧٨٢٩,٦٩ = ٥٢١٧٠,٣١

ويمثل الفرق بين تكلفة الآلة وقيمتها المتبقية نهاية العام... وعليه فإن:

التكلفة المعدلة للآلة الأولى نهاية ٢٠٠٤ = ١٠٠٠٠٠ × ٣٢٥ /١٣٠ = ٢٥٠٠٠٠

قسط استهلاكها المعدل عن عام ٢٠٠٤ = ٥٣١٤,٤١ × ٣٢٥ / ١٣٠ ≈ ١٣٢٨٦

مجمع استهلاكها المعدل نهاية عام ٢٠٠٤ = ٥٢١٧٠,٣١ × ٣٢٥ /١٣٠ = ١٣٠٢٢٥,٧٧

يمكن تحديد مبلغ قسط الاستهلاك المعدّل، بطريقة ثانية، كما يلي:

الرصيد الدفتري في بداية عام ٢٠٠٤ = ٥٣١٤٤,١

الرصيد الدفتري المعدل بداية ٢٠٠٤ = ٥٣١٤٤,١ × ٣٢٥ /١٣٠ = ١٣٢٨٦٠,٢٥

قسط الاستهلال المعدل = ١٣٢٨٦٠,٢٥ × ١٠% ≈ ١٣٢٨٦

ثانيا": **تعديل رصيد الألة الثانية:**

الرصيد الدفتري بداية عام ٢٠٠٤ = ١٥٠٠٠٠ (١- ١٠%)^{٤} = ٩٨٤١٥

قسط استهلاكها لعام ٢٠٠٤ = ٩٨٤١٥ × ١٠% = ٩٨٤١,٥

رصيد الآلة نهاية عام ٢٠٠٤ = ٩٨٤١٥ – ٩٨٤١,٥ = ٨٨٥٧٣,٥

مجمع استهلاك الآلة نهاية عام ٢٠٠٤ = ١٥٠٠٠٠ – ٨٨٥٧٣,٥ = ٦١٤٢٦,٥

وعليه:

التكلفة المعدلة للآلة الثانية = ١٥٠٠٠٠ × ٣٢٥ /٢٠٥ = ٢٣٧٨٠٤,٨٧

قسط استهلاكها المعدل = ٩٨٤١,٥ × ٣٢٥ /٢٠٥ = ١٥٦٠٢,٣٧

مجمع استهلاكها المعدل = ٦١٤٢٦,٥ × ٣٢٥ /٢٠٥ = ٩٧٣٨٣,٤٧

استنادا إلى البيانات السابقة يمكن تحديد ما يلي:

التكلفة الفعلية للآلات	= ١٠٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠	= ٢٥٠٠٠٠
التكلفة التاريخية المعدلة	= ٢٥٠٠٠ + ٢٣٧٨٠٤,٨٧	≈ ٤٨٧٨٠٥
قسط الاستهلاك الدفتري للآلات	= ٥٣١٤,٤١ + ٩٨٤١,٥٠	= ١٥١٥٥
قسط الاستهلاك المعدل	= ١٣٢٨٦ + ١٥٦٠٢,٣٧	≈ ٢٨٨٨٨
رصيد مجمع الاستهلاك الدفتري	= ٥٢١٧٠,٣١ + ٦١٤٢٦,٥	= ١١٣٥٩٦,٨١
رصيد مجمع الاستهلاك المعدل	= ١٣٠٢٢٥,٧٧ + ٩٧٣٨٣,٤٧	≈ ٢٢٧٦٠٩

بعد الحصول على هذه البيانات يتم تسجيل قيود التعديل المطلوبة.

في نهاية العام التالي، عام ٢٠٠٥، أي بعد تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار، تجري التعديلات بشكل أسهل: إذ يتم، أولاً، إجراء العمليات الحسابية الفنية وفق طريقة القسط المتناقص، ثم تعدل تكلفة الآلات، ومجمعات استهلاكها ، واستهلاكها عن عام

٢٠٠٥، على أساس القوة الشرائية لليرة في نهاية عام ٢٠٠٥، باستخدام معامل التعديل:

الرقم القياسي العام للأسعار نهاية عام ٢٠٠٥ ÷ الرقم القياسي العام بداية عام ٢٠٠٥

٥ . الاستثمارات في الأوراق المالية:

للتعديل، تعتبر الاستثمارات بأنواعها أصولا غير نقدية، إذا كانت قيمتها التي سيتم استردادها عند حلول أجل الاستثمار، قابلةً للتغير بسبب تغيرات القوة الشرائية. كأن تكون مصدرة بالعملة الأجنبية، أو كانت طويلة الأجل، بشرط عدم التخلي عنها حتى موعد استحقاقها، أو كانت معدة للبيع، أو مقتناه لغرض المتاجرة والمضاربة. لذلك تعدل أرصدتها. بخلاف هذه الحالات لا تعدل أرصدة الاستثمارات، ولكن يحسب عنها ربح او خسارة القوة الشرائية الناجمة عن حيازتها.

يراعى، عند تعديل أرصدة الاستثمارات، أنه يجب العودة إلى تواريخ حيازة مكوناتها ولا يعدل الرصيد الاجمالي لها. أي يجب تحليل مكوناتها بحسب تاريخ الاقتناء، وتعديل كل مجموعة متجانسة منها باستخدام معامل التعديل الملائم.

معامل التعديل = الرقم القياسي العام بتاريخ إعداد القوائم المالية مقسوما على الرقم القياسي العام بتاريخ حيازة كل مجموعة

يتم إثبات زيادة رصيد الاستثمارات المعدل عن الرصيد الدفتري كما يلي:

حـ / الاستثمارات في الأوراق المالية	××
حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	××

٦ . تعديل حقوق أصحاب المشروع:

تتألف حقوق أصحاب المشروع من رأس المال المدفوع والإضافات على رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة.

يعتبر رأس المال التزاماً غير نقديٍّ على المشروع. لذلك يتم تعديله، وتعديل تغيراته خلال السنوات السابقة (إضافات وتخفيضات) بالأرقام القياسية السائدة بتاريخ الحدث.

أما الاحتياطيات والأرباح المحتجزة فغالبا يتعذر تحديد تاريخ محدد لتراكمها خلال الفترات السابقة، لذلك لا يطبق عليها معامل تعديل محدد. وإنما تعدل بطريقة غير مباشرة، انطلاقا من المعادلة التالية:

صافي الأصول المعدلة = حقوق أصحاب المشروع المعدلة

فبعد الانتهاء من تعديل كل الاصول والالتزامات (بما فيها رأس المال)، وتحديد أرباح وخسائر تغيرات القوة الشرائية (للأصول والالتزامات النقدية)، تطبق المعادلة السابقة التي يكون فيها، فقط، الرصيد المعدل للاحتياطيات والارباح المحتجزة مجهولاً. فيكون فارق الطرفين هو الرصيد المعدَّل لها.

٧ . المصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المقبوضة مقدماً:

كلا الحسابين تعتبر أرصدتهما بنوداً غير نقدية لأنهما مرتبطان بخدمات ستستكمل في المستقبل. قيمة الخدمة قد تتغير بتغير القوة الشرائية.

يطبق في تعديل أرصدتهما، معامل التعديل:

الرقم القياسي العام لتاريخ القوائم ÷ الرقم القياسي لتاريخ نشأة البند

٨ . تعديل المصروفات الأخرى المتنوعة:

إذا كانت غير منتظمة وغير متكررة، تعدل باستخدام معامل التعديل التالي:

الرقم القياسي لتاريخ القوائم ÷ الرقم القياسي لتاريخ استحقاق المصروف

وإذا كانت المصروفات منتظمة ومتكررة (مثل: الأجور، الإيجار المدين، الإعلان الدوري، التأمين الشهري ... الخ) يتم تعديلها بمتوسط الرقم القياسي.

نماذج قيود تعديل في حال كان المبلغ المعدل أكبر من الرصيد الدفتري:

١٢ / ٣١		حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	× ×
	× ×	حـ /رأس المال	
١٢ / ٣١		حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	× ×
	× ×	حـ /الأرباح المحتجزة	
١٢ / ٣١		حـ / المصروفات المدفوعة مقدماً	× ×
	× ×	حـ /تعديلات المستوى العام للأسعار	
١٢ / ٣١		حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	× ×
	× ×	حـ /إيرادات مقبوضة مقدماً	
١٢ / ٣١		حـ / رواتب وأجور	× ×
	× ×	حـ / تعديلات المستوى العام للأسعار	

ثانياً . إجراء التعديل للبنود النقدية

البنود النقدية هي أصول والتزامات لا تتغير قيمها في واقع الحال عن قيمة أرصدتها الدفترية حتى لو تغيرت القوة الشرائية للعملة. لذلك لا يجوز تعديل الأرصدة في قائمة المركز المالي. تشمل هذه البنود القروض قصيرة الأجل اوراق القبض والدفع قصيرة الأجل، أرصدة المدينين والدائنين، الخ...

غير أن وجود أصول نقدية، وإبقائها ثابتة دون تعديل (كرصيد أوراق القبض مثلا)، رغم تغيرات القوة الشرائية، يعني، في ظروف التضخم وهبوط القوة الشرائية، منح المدين مبلغا، له قوة شرائية أعلى، ثم استرجاعه لاحقا بقيمته المسجلة نفسها، ولكن بقوة شرائية أدنى. وهذا يرتب على المنشأة تحقيق خسائر في القوة الشرائية. يجب الاعتراف بها وتسجيلها في الدفاتر.

العكس تماما يحدث (ارباح قوة شرائية) عند وجود التزامات نقدية، حيث تحصل الشركة على مبلغ بقوة شرائية أعلى ثم تسدده لاحقا بقوة شرائية أقل. تنقلب حالة الربح الى خسارة والخسارة الى ربح عندما يكون هناك تحسن في القوة الشرائية، وانخفاض في المستوى العام للأسعار. بالنتيجة:

تحقق المنشأة "صافي ربح أو خسارة قوة شرائية"

يجب أن يظهر الصافي في قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية

تتحقق خسارة قوة شرائية إذا زادت الأصول النقدية على الالتزامات النقدية

تتحقق أرباح قوة شرائية إذا زادت الالتزامات النقدية على الأصول النقدية

لقياس أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، يجب أولا تتبع تغيرات الأرصدة خلال الفترة، ثم تحديد الرقم القياسي العام للفترة التي حصل فيها التغير، ومن ثم يتم تعديل قيمة البند النقدي أو التغير فيه. ثم يؤخذ الفرق بين الرصيد الدفتري والرصيد المعدل وهو يمثل خسارة أو ربح القوة الشرائية للبند.

مثال: كانت حركة أصل نقدي وخصم نقدي ربع السنوية، خلال العام كما في الجدول:

البيان	الأصل النقدي			ر. ق.	الخصم النقدي		
	التغير		الرصيد		التغير		الرصيد
	مدين	دائن			مدين	دائن	
رصيد أول المدة	----	----.	٣٢٠٠٠	١٦٠	----	----	٤٨٠٠٠
حركة الربع الأول	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٢٠٠	٤٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	٣٢٠٠٠
حركة الربع الثاني	٤٨٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٤٠	٢٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	٥٦٠٠٠
حركة الربع الثالث	٨٤٠٠٠	٥٦٠٠٠	٨٨٠٠٠	٢٨٠	٣٣٦٠٠	٢٨٠٠٠	٥٠٤٠٠
حركة الربع الرابع	٦٤٠٠٠	٦٨٠٠٠	٨٤٠٠٠	٣٢٠	٣٩٢٠٠	٢٤٨٠٠	٣٦٠٠٠
رصيد أخر المدة	----.	----	٨٤٠٠٠	٣٢٠			٣٦٠٠٠
مجموع التغيرات	٢٥٦٠٠٠	٢٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠		١٤٤٨٠٠	١٣٢٨٠٠	(١٢٠٠٠)

قياس أرباح وخسائر القوة الشرائية يتم إما بطريقة إجمالي أو صافي التغير

- طريقة إجمالي الحركة تعدل كل العمليات التي تحدث بتفاصيلها
- طريقة صافي الحركة تعدل صافي العمليات التي تخص الفترة

أ . تعديل الأصل النقدي بطريقة اجمالي الحركة:

البيان	الحركة المدنية			الحركة الدائنة		
	قيم دفترية	المعامل	قيم معدلة	قيم دفترية	المعامل	قيم معدلة
الرصيد بداية العام	٣٢٠٠٠	١٦٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠	----		----
حركة الربع (١)	٦٠٠٠٠	٢٠٠/٣٢٠	٩٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠/٣٢٠	٣٢٠٠٠
حركة الربع (٢)	٤٨٠٠٠	٢٤٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٤٠/٣٢٠	٨٠٠٠٠
حركة الربع (٣)	٨٤٠٠٠	٢٨٠/٣٢٠	٩٦٠٠٠	٥٦٠٠٠	٢٨٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠
حركة الربع (٤)	٦٤٠٠٠	٣٢٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠	٦٨٠٠٠	٣٢٠/٣٢٠	٦٨٠٠٠
الرصيد نهاية العام	----		----	٨٤٠٠٠		١٤٠٠٠٠
	٢٨٨٠٠٠		٣٨٤٠٠٠	٢٨٨٠٠٠		٣٨٤٠٠٠

يتبين أن المنشأة كان يجب أن يكون لديها في الحساب ١٤٠٠٠٠ لتحافظ على القوة الشرائية للأصل النقدي، ولكن ما بحوزتها هو الرصيد الفعلي المسجل في الحساب والبالغ فقط ٨٤٠٠٠، ما يعني وجود خسارة في القوة الشرائية للأصل النقدي بمقدار الفرق: ١٤٠٠٠٠ – ٨٤٠٠٠ = ٥٦٠٠٠

ب . تعديل الالتزام النقدي:

البيان	الحركة المدنية			الحركة الدائنة		
	قيم دفترية	المعامل	قيم معدلة	قيم دفترية	المعامل	قيم معدلة
الرصيد بداية العام	----	----	----	٤٨٠٠٠	١٦٠/٣٢٠	٩٦٠٠٠
حركة الربع (١)	٤٨٠٠٠	٢٠٠/٣٢٠	٧٦٨٠٠	٣٢٠٠٠	٢٠٠/٣٢٠	٥١٢٠٠
حركة الربع (٢)	٢٤٠٠٠	٢٤٠/٣٢٠	٣٢٠٠٠	٤٨٠٠٠	٢٤٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠
حركة الربع (٣)	٣٣٦٠٠	٢٨٠/٣٢٠	٣٨٤٠٠	٢٨٠٠٠	٢٨٠/٣٢٠	٣٢٠٠٠
حركة الربع (٤)	٣٩٢٠٠	٣٢٠/٣٢٠	٣٩٢٠٠	٢٤٨٠٠	٣٢٠/٣٢٠	٢٤٨٠٠
الرصيد نهاية العام	٣٦٠٠٠	----	٨١٦٠٠	----		----
	١٨٠٨٠٠		٢٦٨٠٠٠	١٨٠٨٠٠		٢٦٨٠٠٠

الالتزام النقدي على الشركة يبلغ ٣٦٠٠٠ فقط، بينما القوة الشرائية له تبلغ ٨١٦٠٠ . بذلك تكون كسبت الفرق: ٨١٦٠٠ – ٣٦٠٠٠ = ٤٥٦٠٠

صافي ارباح وخسائر القوة الشرائية للبندين: ٤٥٦٠٠ – ٥٦٠٠٠= (١٠٤٠٠)

٢. طريقة صافي التغيرات :

أ . تعديل الأصل النقدي:

البيان	مدين	دائن	مبلغ التعديل	المعامل	القيم المعدلة
رصيد بداية العام	٣٢٠٠٠	----	٣٢٠٠٠	١٦٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠
حركة الربع(١)	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠/٣٢٠	٦٤٠٠٠
حركة الربع(٢)	٤٨٠٠٠	٦٠٠٠٠	(١٢٠٠٠)	٢٤٠/٣٢٠	(١٦٠٠٠)
حركة الربع(٣)	٨٤٠٠٠	٥٦٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٨٠/٣٢٠	٣٢٠٠٠
حركة الربع(٤)	٦٤٠٠٠	٦٨٠٠٠	(٤٠٠٠)	٣٢٠/٣٢٠	(٤٠٠٠)
رصيد نهاية العام	----	----	٨٤٠٠٠	----	١٤٠٠٠٠

ب . تعديل الالتزام النقدي:

البيان	مدين	دائن	مبلغ التعديل	معامل التعديل	القيم المعدلة
رصيد بداية العام	----	٤٨٠٠٠	٤٨٠٠٠	١٦٠/٣٢٠	٩٦٠٠٠
حركة الربع(١)	٤٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	(١٦٠٠٠)	٢٠٠/٣٢٠	(٢٥٦٠٠)
حركة الربع(٢)	٢٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٤٠/٣٢٠	٣٢٠٠٠
حركة الربع(٣)	٣٣٦٠٠	٢٨٠٠٠	(٥٦٠٠)	٢٨٠/٣٢٠	(٦٤٠٠)
حركة الربع(٤)	٣٩٢٠٠	٢٤٨٠٠	(١٤٤٠٠)	٣٢٠/٣٢٠	(١٤٤٠٠)
رصيد نهاية العام	٣٦٠٠٠	---	٣٦٠٠٠	---	٨١٦٠٠

قياس أرباح القوة الشرائية للالتزامات طويلة الأجل

مثال: قرض طويل الأجل رصيده بداية العام ١٠٠٠٠٠٠، حيث كان الرقم القياسي العام للأسعار ١٠٠. تم تسديد مبلغ ٤٥٠٠٠٠ منه في ١ / ٧ / حيث كان الرقم القياسي العام ١٥٠. نهاية العام بلغ الرقم القياسي العام للأسعار ١٦٠

والمطلوب: تحديد أرباح القوة الشرائية على الناجمة عن وجود القرض

البيان	الرصد أو التغير	معامل التعديل	القيم المعدلة
رصد بداية العام	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠/١٦٠	١٦٠٠٠٠٠
التغير	(٤٥٠٠٠٠)	١٥٠/١٦٠	(٤٨٠٠٠٠)
رصيد نهاية العام	٥٥٠٠٠٠	----	١١٢٠٠٠٠

ربح القوة الشرائية = ١١٢٠٠٠٠ – ٥٥٠٠٠٠ = ٥٧٠٠٠٠

تنويـــه: نظـرا لارتبـاط البنـود النقديـة وتغيراتهـا بالعمليـات الجاريـة (تشـغيلية استثمارية وتمويلية) فإن الرقم القياسي المستخدم في تعديل بيانات العمليات يستخدم نفسه لتعديل التغير في البند النقدي (مثلا: اذا عدلت المبيعات النقدية بمتوسط الرقم القياسي يتوجب تعديل المقبوضات المرتبطة بها بالمتوسط)

المعالجة المحاسبية لأرباح وخسائر القوة الشرائية

١- **الاعتراف بها والتقرير عنها في بند مستقل في قائمة الدخل** ذلك لأن السبب في وجودها خارج عن إرادة الشركة وقراراتها. فهي لا ترتبط بأية أحداث مالية. هذا الرأي معتمد من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، في دارسة بحوث المحاسبة رقم (٦) لعام ١٩٦٣، وبيان هيئة

مبادئ المحاسبة رقم (٣) APB لعام ١٩٦٩، ومن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، في مسودة العمل باسم التقرير المالي بوحدات ذات قوة شرائية عامة لعام ١٩٧٤ .

٢ـ معالجة **خسائر تغيرات القوة الشرائية في قائمة الدخل**، أما **المكاسب فتعالج مع بنود رأس المال** (وهذا تطبيق لمبدأ الحيطة والحذر)

٣ـ تعالج **الارباح والخسائر مباشرةً في بنود رأس المال**، لكونها لا ترتبط بالنشاط الإنتاجي للمنشأة

تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

عند تقييم بعض عناصر الموجودات (المخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية) تطبق قاعدة **التكلفة أو السوق أيهما أقل**. وعند التعديل بالمستوى العام للأسعار تصبح القاعدة: **التكلفة المعدلة أو السوق أيهما أقل.**

مثال: إذا كانت تكلفة بضاعة آخر المدة ٥٠٠٠٠، وسعرها السوقي بتاريخ القوائم ٥٠٠٠٠ ، وكان الرقم القياسي العام بتاريخ اقتناء المخزون ١٢٥، وفي نهاية العام ١٥٠.

في هذه الحالة لا يوجد فروقات لمعالجتها، ولا وجود لمخصصات هبوط أسعار البضاعة في الدفاتر. ولكن عند تعديل رصيد البضاعة بالرقم القياسي

العام للأسعار، فإن الرصيد المعدل = ٥٠٠٠٠ × ١٢٥/١٥٠ = ٦٠٠٠٠،
بينما سعر السوق ٥٠٠٠٠. لذلك تطبق قاعدة التكلفة المعدلة أو السوق أيهما
أقل، فيظهر الفرق في حـ/ مخصص هبوط أسعار البضاعة، مقابل مدينية
حساب التعديلات، بالقيد: **١٠٠٠٠ حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار**

١٠٠٠٠ حـ / مخصص هبوط أسعار

لو كان سعر السوق للبضاعة نهاية العام ٤٨٠٠٠، فإن الخسارة المحتملة
٢٠٠٠ تكون عولجت بالقيد: ٢٠٠٠ حـ/ ملخص الدخل

٢٠٠٠ حـ/ م. هـ. أسعار البضاعة

وعند التعديل تطبق قاعدة التكلفة المعدلة او السوق ايهما أقل:

٦٠٠٠٠ (التكلفة المعدلة) – ٤٨٠٠٠ (سعر السوق) = ١٢٠٠٠. بمقارنة الرصيد المعدّل للمخصص ١٢٠٠٠ بالرصيد الدفتري ٢٠٠٠ يظهر الفرق ويسجل بالقيد: **١٠٠٠٠ حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار**

١٠٠٠٠ حـ / مخصص هبوط أسعار البضاعة

لو أن تكلفة بضاعة آخر المدة ٥٠٠٠٠ ل.س وسعر السوق لها ٦٠٠٠٠ فإن لا وجود لخسارة محتملة ولا يُشكّل لهذا أي مخصص.

وعند التعديل بالمستوى العام للأسعار، تتساوى التكلفة المعدلة (٦٠٠٠٠) مع سعر السوق (٦٠٠٠٠). لذلك لا يسجل قيد تعديل.

تعديل الأرباح والخسائر الرأسمالية

الآثار الناجمة عن عمليات ارتبطت بالأصول (عدا الناجمة عن العمليات التشغيلية) مثل أرباح او خسائر ناجمة عن بيع أصل ثابت أو استثمارات في أسهم او سندات، او أرباح وخسائر تسديد قروض ... لا تعدل بمعامل تعديل، بل تعدل كل العمليات التي اجريت عند تحديد الربح أو الخسارة

الربح أو الخسارة الرأسمالية = ثمن البيع – صافي الرصيد الدفتري للأصل المباع. صافي الرصيد الدفتري للأصل المباع بتاريخ البيع = التكلفة التاريخية للأصل – مجمع الاستهلاك (المجمّع) المحتسب لغاية تاريخ البيع. لذلك عند تعديل الربح او الخسارة تعدل: تكلفة الأصل، رصيد مخصصاته، وثمن بيعه

مثال: آلة تكلفتها /٤٠٠٠٠/ تم حيازتها للاستخدام في ١/ ١/٢٠٠٠، تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً بالقسط الثابت. بيعت بتاريخ ٣٠/ ٦/٢٠٠٥ بمبلغ /٢٤٠٠٠/. كان الرقم القياسي العام بتاريخ الحيازة /١٠٠/ وبتاريخ بيع الآلة /٣٠٠/، وفي نهاية عام ٢٠٠٥ /٣٢٥/

<u>البيانات الدفترية:</u>

مجمع الاستهلاك لغاية تاريخ البيع = ٤٠٠٠٠ × ١٠% × ٥,٥ = ٢٢٠٠٠

صافي الرصيد الدفتري للآلة = ٤٠٠٠٠ – ٢٢٠٠٠ = ١٨٠٠٠

ربح بيع الآلة = ٢٤٠٠٠ – ١٨٠٠٠ = ٦٠٠٠

تعديل ارباح البيع بالرقم القياسي العام للأسعار

الرصيد الدفتري المعدل للآلة = ١٨٠٠٠ × ٣٢٥ / ١٠٠ = ٥٨٥٠٠

ثمن بيع الآلة المعدل: = ٢٤٠٠٠ × ٣٢٥ / ٣٠٠ = ٢٦٠٠٠

الخسارة الرأسمالية: = ٢٦٠٠٠ – ٥٨٥٠٠ = (٣٢٥٠٠)

الربح (٦٠٠٠) عند تعديله تحول إلى خسارة (٣٢٥٠٠). فيكون فارق التعديل:

(٣٢٥٠٠) – ٦٠٠٠ = (٣٨٥٠٠) . ويسجل قيد التعديل:

٦٠٠٠	حـ/ ارباح بيع الآلة
٣٢٥٠٠	حـ/ خسائر بيع الآلة
٣٨٥٠٠	حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

مزايا محاسبة المستوى العام للأسعار

١- بياناتها المحاسبية متجانسة (قابلة للتجميع والمعالجة) وصالحة لاتخاذ القرارات، نتيجة اعتماد وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة

٢- تعدل معلومات القوائم المالية لتتوافق مع الوضع الاقتصادي العام وتحافظ على القوة الشرائية لأموال المنشأة (تحافظ على رأس المال المالي)

٣- المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة مع معلومات سنوات سابقة ومع معلومات منشآت أخرى

٤- تستخدم مكاسب وخسائر القوة الشرائية للحكم على كفاءة سياسات الإدارة في ظروف التضخم

٥- تساعد المعلومات المعدلة في حل مشكلة استبدال الأصول الثابتة في ظروف التضخم النقدي

٦- سهلة التطبيق عموماً، وهي البديل الأقل ابتعاداً عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

عيوب محاسبة المستوى العام للأسعار

١. ما زال هذا البديل غير واضح وغير مفهوم بشكل جيد للمستخدمين
٢. يتجاهل التغيرات الخاصة بالأسعار، والتي قد تختلف معدلاتها عن معدلات تغيرات المستوى العام للأسعار، وقد تكون معاكسة لها
٣. الرقم القياسي العام للأسعار غير موضوعي
٤. يختلف تأثر المنشآت بالتضخم النقدي، بحسب درجة كثافة الأصول الرأسمالية لكل منها، لذا ليس من المنطق تعديل بيانات كل المنشآت الاقتصادية باستخدام بذات الرقم القياسي. فهذا قد يشوه القياس المحاسبي

٥. الاعتراف بمكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية في قائمة الدخل، يخالف مبدأ الحيطة والحذر لأنها غير محققة.

٦. تبويب البنود في بنود نقدية وبنود غير نقدية فيه بعض الصعوبات ويمكن ان تحدث فيه أخطاء

٧. تحافظ على القوة الشرائية للأموال، ولكن لا تحافظ على رأس المال الطاقة الإنتاجية