الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

أثر التغير في الاسعار على مصداقية القوائم المالية

بحث مقدم لاستكمال لمتطلبات الحصول على درجة البكالوريوس

إعداد

فواز محمد العياشي

إبراهيم صالح الارياني

إبراهيم سليم علايه

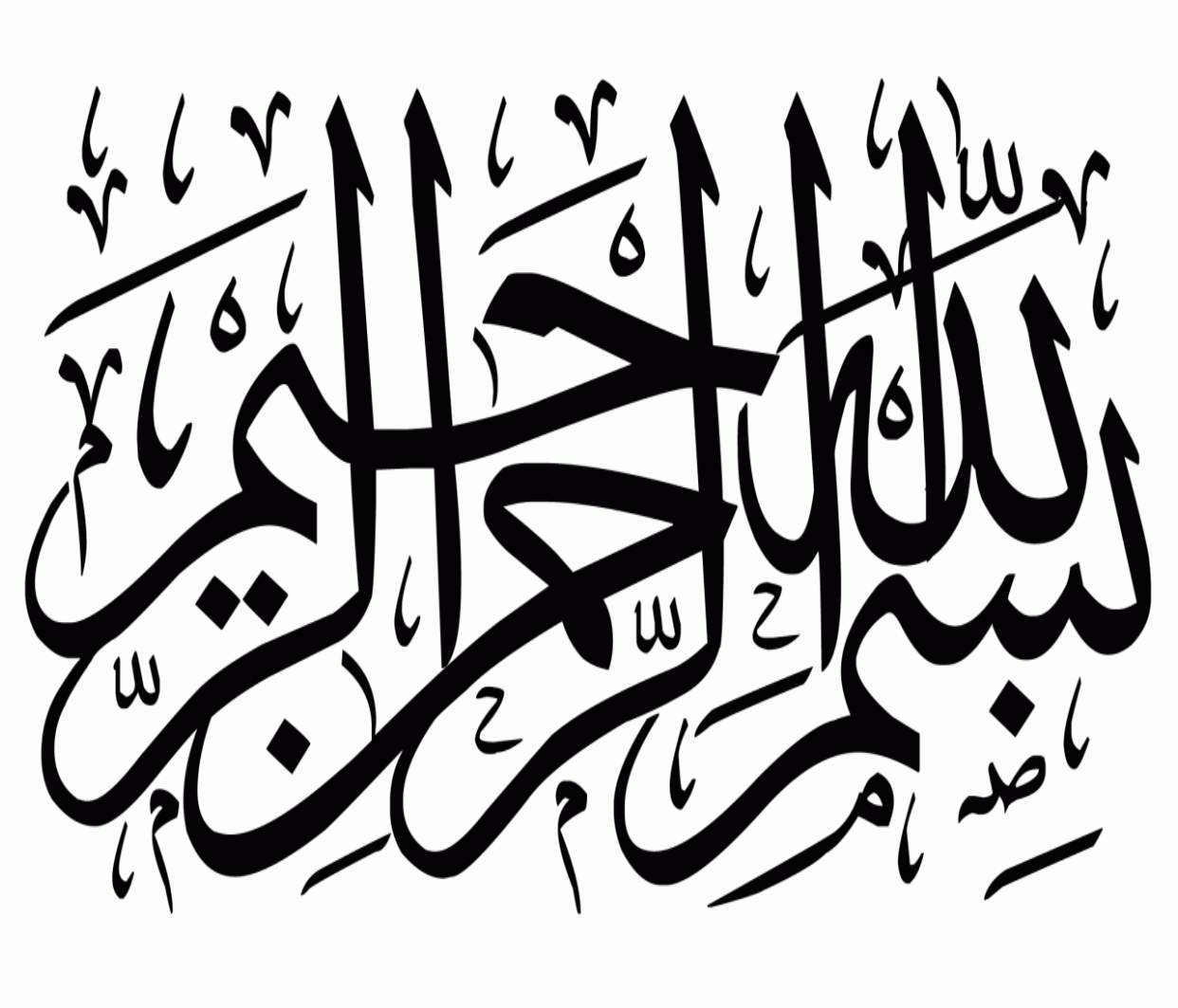
نسيم أحمد صالح

أحمد محمد كحلا

تحت إشراف الدكتور

محسن الاضرعي

2021/2020م


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

اهدي العمل المتواضع لمن حملتني وهنن على وهن وسهرت وربت ومن جسدها أعطت وغذت يا أعذب كلمة نقشت في ذاكرتي ونطق بها اللسان يا من جعل الرحمن الجنة تحت قدميك "أمي العزيزة"

الى من لعبني وداعبني كطفل بل كرضيع الى من كان سبباً في نجاحي "أبي الغالي" انت الوجود وانت الجود وانت العطاء وانت السخاء وانت الحياة ومنك استمد

"اسالكما الرضا والسلوان ان شاء الله "والى أستاذ وعميد كلية العلوم الإدارية والمالية / خالد العليمي والأستاذ رئيس قسم المحاسبة /محسن الاضرعي.

وإلى كل من مد يد العون

وإلى كل من وجه لي كلمة طيبة ومشجعة.

الآيـة

قال تعالى

{إنَّ في خلْقِ السَّمواتِ والأرضِ واختلافِ اللَّيلِ والنَّهارِ لآياتٍ لأولي الألباب الَّذين يَذْكُرونَ الله قياماً وقعوداً وعلى جُنوبهم ويتفَكَّرونَ في خلْقِ السَّمواتِ والأرضِ ربَّنا ما خلَقْت هذا باطلاً سبحانَك فَقِنَا عذابَ النَّار}

(3 آل عمران آية 190-191)

صدق الله العظيم

الشكر والتقدير

"شهد الله انه لا اله إلا هو والملائكة والو العلم قائما بالقسط لا اله إلا هو العزيز الحكيم"

(آل عمران 99)

الحمد لله رب العالمين الذي علم الإنسان ما لم يعلم، واحمده سبحانه علي توفيقه وعونه لنا على إنجاز هذا البحث، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى أله وصحبه وسلم.

فإننا نتقدم بالشكر لله سبحانه وتعالى أولا وأخيرا أن وفقنا في إتمام هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير والعرفان للأستاذ الدكتور / محسن الاضرعي رئيس قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية، الذي تكرم بالإشراف على هذه الدراسة والذي قدم لنا المشورة والنصح والإرشاد طيلة مدة الدراسة.

كما نتقدم بالشكر لكل من الأستاذ الدكتور / خالد العليمي،

والدكتور / جميل الجويد، لما تفضلا في مناقشة البحث ليزداد إثراء من الملاحظات والتوصيات التي سيقدمانها.

كما لا يفوتنا أن نشكر رئيس جامعة المستقبل الأستاذ الدكتور /عبد الهادي الهمداني

على لتعاونهم الدائم ومد يد العون والمساعدة.

وأخيراً نتقدم بالشكر إلى جميع الاهل والزملاء ولا ننسى أعظم شكر إلى أغلى اشخاص إلى قلوبنا كل دكتور قام بتدريسنا وارشادنا وكان سبباً في تفوقنا.

وجزا الله خيراً كل من كان له دور من قريب أو بعيد وكل من ساهم وساعد في إنجاز هذا البحث.

والله ولي التوفيق

قائمة المحتويات

الفهرس	الصفحة
البسملة	أ
الإهداء	ب
الآية	ت
الشكر والتقدير	ث
قائمة المحتويات	ج
ملخص البحث	خ
Abstract	ذ
الفصل الاول: الإطار العام للبحث	
المبحث الأول: منهجية البحث	
المقدمة	2
مشكلة البحث	3
أهداف البحث	3
أهمية البحث	4
فرضيات البحث	4
منهجية البحث	4
حدود البحث	5
مصادر جمع المعلومات	5
المفاهيم والمصطلحات	6
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	
الدراسات السابقة	7
الفصل الثاني: الإطار النظري	
المبحث الأول:- التغير في الأسعار	
مفهوم وأنواع التغير في الاسعار	11
أثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية	13
أثر تغير الأسعار على كشف الدخل	14

أثر تغيرات الأسعار على دلالة ومصداقية المؤشرات المالية	17
طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار	18
الأسباب المؤثرة في تغير الأسعار	19
نموذج التكلفة التاريخية المعدلة	19
نموذج محاسبة القيمة الجارية	23
نموذج صافي القيمة البيعية	29
نموذج تكلفة الاستبدال	32
نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة	37
طرق إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار	41
الفصل الثالث: القوائم المالية	
مقدمة عن التقارير المالية	43
أنواع القوائم المالية	43
أهداف القوائم المالية	44
أهمية تعديل القوائم المالية	46
خطوات تعديل القوائم المالية	47
تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية	48
فوائد القوائم المالية	50
أهمية تعديل المعلومات المحاسبًة بأثار التغير في المستوى العام للأسعار	51
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: إجراءات البحث	
منهجية البحث	55
مجتمع البحث وعينة البحث	55
مقياس أداة الدراسة الميدانية	56
صدق أداة الدراسة	57
الأساليب الإحصائية المستخدمة	59
1: التوزيع التكراري والنسب المئوية	59
2: المتوسط الحسابي	59
3: الانحراف المعياري	59

أولا: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة	60
ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بإجابة أسئلة الاستبيان	66
المحور الأول: مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية	66
المحور الثاني: الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية	69
المحور الثالث: تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية	73
المحور الرابع: القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية	76
ثالثاً: عرض النتائج الاجمالية محاور الدراسة	79
النتائج والتوصيات	80
أولا: النتائج	80
ثانياً: التوصيات	81
المراجع العربية	82
المراجع الأجنبية	83
الملاحق	84
الاستبيان	84

ملخص البحث

تناولت الدراسة أثر اتغير في الأسعار على مصداقية القوائم المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة في ان العديد من الشركات لا تزال تعد قوائمها المالية على أساس التكلفة التاريخية على الرغم من إن الاقتصاد اليمني يعيش في أزمات اقتصادية وحالات عدم الاستقرار لأسعار الصرف. كما هدفت الدراسة لبيان الأثر الذي يحدثه مبدأ التكلفة التاريخية على مصداقية القوائم المالية وايضاً الارتفاع في المستوى العام للأسعار وكيف يمكن لتعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومعرفة اثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية وكشف الدخل و مستوى دلالة ومصداقية المؤشرات المالية وايضاً طرق القياس المحاسبي قي ظل التغيرات في مستويات الأسعار ومن ثم الأسباب المؤثرة في التغير ونماذج القياس، ومعرفة القوائم المالية من اهداف وأنواع واهمية وخطوات اعدادها وفوائدها واهمية تعديها بأثار التغير في المستوى العام للأسعار.

تلخصت الدراسة الى العديد من النتائج كان منها ان وجود وحدة قياس موحدة في كافة الشركات يحد من الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، وان اشراك اقسام الشركة في عملية اتخاذ القرار يساعد على زيادة الإيرادات.

أوصت الدراسة بأهمية التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية لكلاً منها عن التغير في المستوى العام للأسعار، والاخذ بعين الاعتبار كافة التغيرات التي تحصل على المستوى العام للأسعار لأنها تؤخذ على مصداقية ودقة القوائم المالية، وانه يتوجب على الإدارة مراعاة خططها المستقبلة والرؤية الاستراتيجية لها في عملية اتخاذ القرار.

Abstract

The study examined the impact of prices change on the credibility of the financial statements, and the problem of the study was that many companies still prepare their financial statements on the basis of historical cost, despite the fact that the Yemeni economy lives in economic crises and instability of exchange rates. The study also aimed to show the impact that the principle of historical cost has on the credibility of the financial statements, as well as the rise in the general level of prices, and how to modify the financial statements by purchasing power, improve the effectiveness of the final financial statements, and know the impact of price changes on the financial statements, income disclosure, the level of significance and credibility of financial indicators, as well as measurement methods. Accountant in the shadow of changes in price levels and then the reasons affecting the change and measurement models, and knowledge of the financial statements of objectives, types, importance and steps for their preparation and benefits and the importance of transgressing the effects of the change in the general level of prices.

The study summarized several results, including that the presence of a unified unit of measurement in all companies limits errors and manipulation in the financial statements, and that the involvement of the company's departments in the decision-making process helps to increase revenues.

The study recommended the importance of distinguishing accurately between monetary items and non-monetary items due to the difference in the accounting treatment for each of them for the change in the general level of prices, and taking into account all the changes that occur at the general level of prices because they are taken on the credibility and accuracy of the financial statements, and that the administration must take into account its future plans. and strategic vision in the decision-making process.

الفصل الاول / الإطار العام للبحث:

المبحث الأول: منهجية البحث

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المقدمة:

تعتمد المحاسبة في تطبيقها على مبادئ وفروض تشكل الجانب العلمي لها وقد ارتبطت هذه المبادئ والفروض عند ظهورها بظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية وذلك منذ ظهور المحاسبة في القرون الوسطى أي في القرن الرابع عشر وإذا كانت الظروف في تغير مستمر ومتسارع فإن التطور الصحيح والسليم للمحاسبة يتطلب الآخذ في الاعتبار هذا التغير المستمر والمتسارع حيث أن المحاسبة وسيلة وليست هدفاً وقد تطورت عبر مراحلها المختلفة من وسيلة لخدمة أصحاب المشروع إلى وسيلة لخدمة الإدارة ثم إلى وسيلة لخدمة المجتمع وهذا التطور في الناحية الوظيفية للمحاسبة لا يمكن إهماله أو غض النظر عنه فالممارسة العملية السليمة للمحاسبة لا يمكن أن تنفصل عن وظيفتها أو أهدافها كما أن المحاسبة كنظام للمعلومات –وليست كمجرد أداة لمسك الدفاتر- تؤثر وتتأثر بالبيئة –الداخلية والخارجية- التي تحيط بهذا النظام ولذلك فإن التفاعل المستمر بين النظام والبيئة يمثل لازمة لتحقيق وظائف المحاسبة وأهدافها وبدون هذا التفاعل لا يمكن أن يأخذ تطور علم المحاسبة الاتجاه السليم.

إن تأدية الوظيفة المحاسبية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، وفي ظل اقتصاد يشكو من ارتفاع عام في الأسعار، تواجه مشكلة تضليل حقيقة العناصر الواردة في القوائم المالية، وان هذا التضليل لا يمكن إزالته إلا باستخدام إحدى الطرق المحاسبية الشائعة في معالجة الآثار التي يسببها الارتفاع العام بالأسعار، لذلك جاءت الدعوات إلى استبداله بطريقة تحافظ على جوهر هذا المبدأ من حيث سلامة وموضوعية التطبيق والقياس المحاسبي في زمن الأزمات المالية والاقتصادية. ونظراً لملازمة ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد في غالبية اقتصاديات دول العالم، إلى درجة أنها أصبحت صفة دائمة يعيشها الاقتصاد، وما تحمله من آثار سلبية على البيانات المحاسبية، وذلك لان المحاسبة تعتمد على ثبات وحدة النقد وأساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية ، لذلك تطلب الأمر تعديل القوائم المالية التاريخية التي تتمثل في عناصر كل من كشف الدخل والميزانية العمومية بغية رفع الآثار التضخمية الناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار لتحسين فاعليتها في التعبير الحقيقي عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة لكي تتمكن من خلالها الشركات من معرفة حقيقة تجاه نشاطاتها وتصحيح مسارها باستمرار ومن ثم تجنب الوقوع في الفشل المالي والأزمات المالية خدمة للاقتصاد الوطني، لان التغيرات المستمرة في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات التي تنعكس على مستوى المعيشة وبالتالي انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد التي تقاس بها التكلفة التاريخية ، فإعداد القوائم المالية بالتكلفة الجارية يعد اكثر ملائمة من التقارير المالية المعدة بالتكلفة التاريخية والعكس غير ذلك. وعموماً فان القوائم المالية توفر معلومات عن معاملات قد حصلت في فترات تاريخية متلاحقة ماضية ومقاسة طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي بالشكل الذي تكون فيه أكثر فائدة لمن يستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية

وسوف نسلط الضوء في هذه الدراسة على أُثر التغير في الأسعار على مصداقية القوائم المالية؟

مشكلة البحث:

لاتزال غالبية الشركات المدرجة في سوق اليمني تعد قوائمها المالية على أساس التكلفة التاريخية على الرغم من إن الاقتصاد اليمني يعيش في أزمات اقتصادية وحالات عدم الاستقرار أدت إلى اتساع نطاق الشركات المهددة بالفشل المالي في ظل حالة الارتفاع في المستوى العام للأسعار التي باتت صفة دائمة يعيشها الاقتصاد منذ عقود.

المشكلة الرئيسية:

ما أُثر التغير في الأسعار على مصداقية القوائم المالية؟

ومن السؤال الرئيسي يتفرع منها الاسئلة الفرعية الاتية:

1- ما العلاقة بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية؟

2- ما العلاقة بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية؟

3- ما العلاقة بين تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية؟

4- ما العلاقة بين القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية؟

أهداف البحث:

1- التعرف على العلاقة بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية.

2- التعرف على العلاقة بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية.

3- التعرف على تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية.

4- التعرف على القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية.

أهمية البحث:

علمية:-

1- موضوع القوائم المالية ومدى مصداقيتها من أهم المواضيع والذي حظي ولا يزال يحظى باهتمام بالغ من قبل المهتمين بهذا المجال.

2- إيضاح مفهوم العملة الوظيفية وتحديد كيفية معالجة المكاسب والخسائر التي تنتج عن تقلبات أسعار الصرف

3- تدريس ظاهرة الارتفاع في المستوى العام للأسعار في القوائم المالية.

عملية: -

1- مساعدة الشركات على مواجهة الآثار السلبية لحالات الارتفاع في المستوى العام للأسعار وحثها على تعديل القوائم المالية لما لها من مردود ايجابي في تحديد نتيجة اعمالها ومركزها المالي بشكل أكثر واقعية

2- تساعد في توفير معلومات محاسبية معبرة عن نتيجة الإعمال وصافي المركز المالي للشركات بالشكل الحقيقي تكون ملاءمة للتنبؤ والكشف المبكر عن الفشل المالي، خاصة في اوقات الارتفاع في مستوى العام للأسعار.

فرضيات البحث:

من اجل الاجابة على تساؤلات المشكلة وتحقيق اهداف البحث سوف يقوم الباحثون بصياغة الفرضيات التالية:

1- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية.

2- توجد علاقة بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية.

3- توجد علاقة بين تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القصور في العرض القوائم المالية ومصداقية القوائم المالية.

منهجية البحث: المنهج الوصفي التحليلي احد ابرز المناهج المهمة المستخدمة في الدراسات العلمية بوجه عام تساهم في التعرف على ظاهرة الدراسة ووضعها في اطارها الصحيح وتتميز بطريقتها الواقعية في التعامل مع مشكلة البحث نظراً لوجود الباحث في قلب الميدان او المكان المتعلق بالدراسة ولذلك اعتمدت في معالجة هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتبر ضروري في البحوث العلمية وذلك لوصف المفاهيم العامة خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية، وتحليله من خلال المعطيات والأرقام والتعديلات، وذلك لمعرفة أُثر التغير في الأسعار على مصداقية القوائم المالية.

حدود البحث:

ان لحدود البحث أهمية كبيره فهي تتيح للباحث امكانية التجريد والعزل الفكري في موضوع البحث المحدد بهذه الحدود بحيث يحصر فيها التفكير ويبني عليها الفرضيات والافتراضات فهي بالتالي تسهل البحث على الباحث وتتيح له إمكانية انجاز البحث بوقت أقصر فحدود البحث تعد عاملاً مهماً من عوامل نجاح البحث فلابد لكل باحث من تعيين ورسم حدود البحث الذي يريد القيام به.

زمانية- 2020-2021

مكانية:- شركة الشهاب للصرافة/ البنك اليمني للإنشاء والتعمير- فرع الزبيري.

موضوعية:- أُثر التغير في الأسعار على مصداقية القوائم المالية.

بشرية:- موظفي ومدراء شركة الشهاب للصرافة و البنك اليمني للإنشاء والتعمير.

مصادر جمع البيانات

يتم جمع البيانات لتحقيق أهداف واختبار الفرضيات البحث كالاتي:

1) مصادر أولية:

وتعتمد على البيانات التي تم جمعها من الميدان عبر الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة الدراسة. كأداة رئيسة والتي تم تصميمها خصيصاً لهذا الغرض.

2) مصادر ثانوية:

تم فيها الاعتماد على المراجع والكتب والدوريات والتقارير الشركات التي تناولت الموضوع التغير في الاسعار وقد حاولوا الباحثون الحصول على المتاح من تلك المراجع وبما يخدم أهداف الدراسة.

المفاهيم والمصطلحات

القوائم المالية: عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بشركة ما، وتحتوي غالباً على معلومات عن الدخل، والميزانية العمومية، والأرباح، والتدفقات النقدية، وتعد هذه القوائم من الأنشطة التي تطبقها كافة الشركات، وذلك من خلال الاعتماد على استخدام مبادئ المحاسبة وتُعرف القوائم المالية بأنها: تقارير تُساهم بتوضيح الحالة المالية للمنشأة أثناء وقت ما، أو فترة محددة من الزمن ومن التعريفات الأخرى للقوائم المالية أنها: بيانات تنظم بناءً على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات المالية للشركات الأعمال، وقد تظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مدة معينة.

السعر: يعرف السعر بأنه القيمة النقدية البديلة للوحدة الواحدة من السلعة أو الخدمة، أي القيمة السوقية للسلعة او الخدمة، وهذه القيمة تتكون من تبادل السلع والخدمات في الأسواق التجارية ويعادلها مدى استفادة المستهلك من تلك السلع والخدمات .تتحدد الأسعار في الدول الرأسمالية وبقدر كبير من قبل المؤسسات في ضوء الاعتبارات الاقتصادية وظروف السوق التي تعمل في ظلها تلك المؤسسات وعلى هذا الأساس فان السعر يلعب دورا هاما في مجال توزيع الموارد الإنتاجية بين القطاعات ويخضع لمبدأ تحقيق أعلى ربح ممكن، وليس بالضرورة للاعتبارات المرتبطة بتوفير السلع والخدمات الأساسية التي يحتاجها المواطنون، أما في الدول الاشتراكية فان السعر يمثل مكانة مهمة في مجمل العملية التخطيطية فهو يتحدد ضمن إطار تصور مركزي يخضع لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية .وجدير بالذكر أن مقدار القيمة في الاقتصاد الاشتراكي يحدد بكمية العمل المجرد المصروف على إنتاج السلعة، وهي تقاس بدورها بمدة العمل أي وقت العمل.

أسعار الصرف: تعتمد كل دولة رسميّة عملة خاصة لإتمام عملياتها الاقتصاديّة من بيع وشراء وغيرها، وتكون هذه العملة معتمدة داخل حدود الدولة فقط وعلى من تطأ قدماه أرض هذه الدولة التعامل بهذه الوحدة النقديّة أو العملة، أما في حال السفر والترحال أو التعاملات التجاريّة مع الدول الأخرى فإنه ذلك يقتضي استخدام عملة الدولة الأخرى لذلك يجب على المستخدم أو المنشأة التي تنوي القيام بهذه العمليّات المالية أو التجارية تسديد قيمة البضاعة والمنتجات المستوردة وفقاً للعملة المعتمدة في الدولة المصدرة للبضاعة، وتنتشر في الأسواق أماكن خاصة للصرافة لتحويل العملة المحليّة إلى عملة الدولة المصدرة.

الدراسات السابقة

1- دراسة مدحت فوزي عليان 2005م" أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ":

أ- هدفت هذه الدراسة إلى اختبار طريقة ملائمة لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في فلسطين، وذلك بتعديل الأرقام المحاسبية التي تشتمل عليها هذه القوائم طبقا للتغيرات في مستوى الخاص للأسعار، ومن ثم تعديل المخرجات بالمستوى العام لأسعار المستهلكين في فلسطين، واختبار النموذج المقترح للتطبيق وهو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، ومن ثم المقارنة بين البيانات المعدة على أساس التكلفة التاريخية والبيانات المعدة على أساس التكلفة الاستبدالية المعدلة لمعرفة الآثار المترتبة على مخرجات القوائم المالية عند أخذ آثار التغيرات في الأسعار في الحسبان، وقد تم اختبار النموذج المقترح على إحدى الشركات الصناعية في فلسطين، وقد أبرزت الدراسة فروقا جوهرية بين نتائج القياس المحاسبي على أساس النموذج المقترح وبين تلك النتائج في ظل المحاسبة طبقا لأساس التكلفة التاريخية مما يعني أن إتباع أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى إظهار مخرجات القوائم المالية بصورة مضللة وغير مطابقة للواقع.

ب- مما يؤثر على مدى صدق وملاءمة مخرجات القوائم المالية، وقد أوصت الدراسة بتطبيق النموذج المقترح كقوائم إضافية بجانب القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وذلك لمواجهة متطلبات مستخدمي تلك القوائم على اختلاف فئاتهم.

2- دراسة محمد كويسي 2004 " آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ":

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان آثار التضخم على القوائم الماليـة خاصـة قـائمتي المركـز المـالي والدخل، ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في اتخاذ القرارات الماليـة الملائمة وتقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحـة مـن طـرف المفكـرين الأكاديميين والمحاسبيين والمنظمات المهنية المحاسبية لمعالجة آثار هذه الظاهرة هذا من جهة، ومن جهـة أخرى ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم ذلك من خلال تطبيق أحد المداخل المقترحة على القوائم المالية في مؤسسة اقتصادية جزائية (BATISOUD).

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية المعالجة مـن آثار التضخم باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية أي المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهو ما يبين مدى تأثير التضخم على مصداقية وملاءمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

3- دراسة مجدي محمد ناصر 1984 " موقف مراقب الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات مستويات الأسعار":

1. تحديد أهمية وكيفية الإفصاح عن أثر التغيرات في مستويات الأسعار في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

2. تحديد موقف مراجع الحسابات الخارجي من مشكلة تغيرات مستويات الأسعار وذلك عن طريق توزيع قائمة استبيان على عينة من المراجعين الخارجيين .أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

1. ان الغالبية العظمى من مفردات العينة محل الدراسة ترى عدم صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية.

2. إن أساس التكلفة الاستبدالية الجارية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة يلقى قبولاً واسعاً من قبل المهنيين.

3. أكدت الدراسة الاستقصائية أن المراجعين على استعداد تام لمراجعة قوائم مالية تغيرت مستويات الأسعار بدليل أنهم قدموا مجموعة من التعديلات.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدارسة تناولت موقف مراقب الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات مستويات الأسعار بينما تناولت دراسة الباحث أثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية بالقطاع الخاص السوداني.

الفصل الثاني / الإطار النظري للبحث:

التغير في الاسعار

الفصل الثاني- التغير في الأسعار

مفهوم وأنواع التغير في الأسعار

وهناك ثلاثة مستويات يتحدد في ضوئها مفاهيم ونظم المحاسبة المتعلقة بالتغير في الأسعار وهي

1- التغير في المستوى العام للأسعار

يقصد بالتغير في المستوى العام للأسعار هو التغير في أسعار كافة أو معظم السلع والخدمات زيادة أو نقصا، مما يعني التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، فعند زيادة المستوى العام للأسعار فإن ذلك يعني ظهور حالات التضخم أي انخفاض القوة الشرائية للنقود ويتم قياس هذا التغير باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار (General price index) والتي تعكس بدورها التغير في أسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاقتصاد بين تاريخين مختلفين.

2- التغير في المستوى الخاص للأسعار

يقصد به التغير الذي قد يصيب سلعة معينة أو خدمة معينة في سوق معينة فقد يكون هذا التغير متفقاً مع التغير في المستوى العام أو يسير في اتجاه معاكس له، وبالتالي فإن دراسة هذا التغير يعني دراسة التغير في قيمة السلع والخدمات وليست دراسة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، ويتم قياس هذا التغير باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار (specific price index) هذا ويتأثر التغير في المستوى الخاص للأسعار بكل من:

- التغير في المستوى العام للأسعار وهو يعد تغيراً صورياً لأنه ناتج عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (القياس).
- التغير في المستوى النسبي للأسعار وهو تغير حقيقي في القيمة بسبب التغير في سعر السلعة بالنسبة لأسعار السلع الأخرى.

3- التغير في المستوى النسبي للأسعار

إن التغير في المستوى النسبي للأسعار هو عبارة عن التغير في المستوى الخاص للأسعار مستبعدا منه أثر التغير في المستوى العام للأسعار، ولتوضيح ذلك:-

- نفرض أن السعر الخاص لسلعة كان في فترة ما يساوي 1000 ريال يمني، وقد تغير إلى 2000 ريال يمني، فإن التغير في المستوى الخاص لسعر السلعة هو (100) ريال وبنسبة 100x2/1ويساوي 50%.
- وإذا فرضنا أن التغير في المستوى العام لكافة السلع كان كالآتي:

الأسعار في الفترة الأولى 166000 ريال وقد تغيرت إلى 210000 ريال، فإن التغير في المستوى العام للأسعار هو (50000) ريال وبنسبة 200/50 × 100 ويساوي 25%.

وبتطبيق هذه المعدلات على قيمة السلعة يتبين ما يلي:

- تأثرت أسعار السلعة بالمستوى العام للأسعار بواقع25% أي 1000 ريال * 25% ويساوي 250 ريال وهو التغير الذي يطلق عليه الارتفاع العام للأسعار نتيجة عنصر التضخم.

- يكون التغير في المستوى النسبي للأسعار هو التغير في المستوى الخاص لأسعار السلع مطروحاً منه التغير في المستوى العام للأسعار أي 1000-250=250 ريال.

ويلاحظ على ما سبق أن الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار يتطلب تطبيق كل من الاتجاهين السابقين، ويتم ذلك عن طريق تعديل أرقام القيم الجارية بأثر التغير في القوة الشرائية للنقود، مع مراعاة الإفصاح في القوائم المالية عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية (Purchasing power gains and losses) بالنسبة للعناصر النقدية، ومكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية مبوبة حسب:

- مكاسب وخسائر حيازة حقيقية (real holding gains losses).
- مكاسب وخسائر حيازة صورية (fictitious or money holding gains).

هذا على الرغم مما يهدف إليه تطبيق الاتجاهات الثلاثة في معالجة النموذج المحاسبي التقليدي - والذي تظهر نتائجه غير معبرة عن الواقع في ظل التغير في المستوى العام للأسعار- إلا أنها تختلف فيما بينها حول طريقة المعالجة المحاسبية اللازمة للوصول إلى نموذج محاسبي متطور يأخذ في الاعتبار الأخطاء التي يتضمنها هذا النموذج والمتمثلة في الآتي:

أ- الأخطاء في القياس (Measurement errors) وهي الأخطاء الناتجة عن الاستمرار في تطبيق فرض ثبات وحدة النقد على الرغم من تغير القوة الشرائية لهذه الوحدة.

ب- الأخطاء في التوقيت (Timing errors) وهي الأخطاء الناتجة عن تطبيق مبدأ التحقق في صورته التقليدية على الرغم من التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (بمعنى عدم مراعاة أثر هذه التغيرات وتأجيل إثباتها إلى حين توفر الدليل الموضوعي القابل للتحقق سواء من خلال تبادل الأصل مع طرف خارجي أو توفر قياسات موضوعية يمكن التحقق منها)

- هذا ولما كان نموذج التكلفة التاريخية غير قادر على التعامل مع ظاهرة التغيرات في الأسعار بصورة متكاملة حيث لا يعترف بهذه التغيرات إلا عند وقوع التبادل أو توفر دليل موضوعي قابل للتحقق، فإن التطوير المحاسبي في هذا المجال يعني الاعتراف بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى الخروج عن فرضية ثبات القوة الشرائية للنقود، ولمعالجة ذلك يؤيد البعض الاتجاه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية بوحدة نقد موحدة القيمة (نموذج التكلفة التاريخية المعدلة Adjusted historical cost)أو نموذج القوة الشرائية (Current purchasing power).

- إن من شأن تطبيق هذا النموذج هو جعل الأرقام المحاسبية قابلة للمقارنة بشكل أدق وصحيح، وقد أوصى البيان رقم 3 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية بإعداد قوائم مالية ملحقة (Supplementary) للقوائم التقليدية لإظهار أثر التغيرات في الأسعار، على أن يكون التعديل شاملا كافة عناصر القوائم المالية الأساسية (Primary financial statements)، وأن يتم ترجمة القوائم المالية الحالية والسابقة على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ إعداد آخر ميزانية وليست في تاريخ سنة الأساس.

- هذا كما أن الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار يؤدي إلى الخروج عن مبدأ التحقق المحاسبي في صورته التقليدية، ويكون التطور المحاسبي في هذا الاتجاه هو استخدام أحد نماذج القيمة الجارية current valueكأساس لإعداد قوائم مالية مكملة لتلك التي يتم إعدادها وفقا لنموذج التكلفة التاريخية مع مراعاة الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية.

أثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية

يسبب التغير في المستوى العام للأسعار مشاكل عديدة في العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية (كشف الدخل وقائمة المركز المالي) تؤدي الى تضليل نتيجة الاعمال والمركز المالي للشركات وينتج عنها مؤشرات مالية غير مناسبة من جراء عدم تجانس وحدة القياس النقدية التي قيمة بها تلك العناصر، إذ يذكر (Odetayo & Onaolapo2012 :184) نقلاً عن (Jarmin & Klimek. 2004) ان القوائم المالية تعد اهم مصدر للمعلومات الممكن للشركة الحصول عليها، إذ يعتبر ان الغرض الرئيسي من القوائم المالية هو تقديم معلومات بشأن الوضع المالي والنتائج التشغيلية للشركة لذلك يجب على الممارسات المحاسبية ان تواكب التغيرات والتطورات الاقتصادية والتكنلوجية السريعة لان لها تأثيراً دائماً ومستمراً على اهمية وقيمة البيانات المحاسبية الداخلة في إعداد القوائم المالية.

كما بين (Chinwud & Ohonba, 2012, 73) ان الكلفة التاريخية لا تعكس على دوام الوضع المالي الحالي او الأداء الأخير للشركة، لأنها تحدث في تواريخ مختلفة تختلف فيها القوة الشرائية لوحدة النقد، مما يؤدي الى اخطاء في عملية القياس من جراء استعمال وحدات قياس غير متجانسة، وبالتالي تكون القوائم المالية غير مناسبة لاتخاذ القرارات ذات الصلة بمستخدمي المعلومات المحاسبية، ولزيادة اهمية وقيمة المعلومات المحاسبية في فترات التضخم العام يجب تعديل القوائم المالية لتعكس الحقائق الاقتصادية السائدة في الشركة. لذلك قامت الجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية التي تدعوا الى تعديل القوائم المالية المعدة وفق مبدأ الكلفة التاريخية خلال الفترات التي يسودها عدم الاستقرار في مستوى الأسعار، إذ صدر عن المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة (FASB) عام 1979 البيان رقم 33 بعنوان "أعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار" (Aydin, et.al., 2012 :45) ويتطلب هذا المعيار انه على الشركات الامريكية التي مجموع اصولها اكثر من بليون دولار ان تقوم لمدة خمس سنوات بالإفصاح عن كل من التكلفة التاريخية الثابتة للقوة الشرائية والتكلفة الجارية الثابتة للقوة الشرائية، وتكون إفصاحاً إضافياً وليس بديلاً عن افصاح التكلفة التاريخية (فردريك واخرون،2004 :ص306).

كذلك صدر عن لجنة الأصول المحاسبية الدولية (IASC) المعيار (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والذي طالب المنشآت التي تعد قوائمها المالية بعملة مرتفعة التضخم سواء على اساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، إن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية في تاريخ القوائم (Edmonton, 2012, P154). بالإضافة الى ما أقره مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بجلسته المنعقدة في 1997/3/29 القاعدة المحاسبية (8) بشأن المعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار (مشكور،2013، ص302).

أثر تغير الأسعار على كشف الدخل

هنالك تأثير واضح على نتيجة اعمال الشركة في اوقات الارتفاع العام للأسعار يظهر بشكل كلي من خلال عدم تمثيل الربح المحاسبي للفترة المالية للربح الحقيقي، فقد يكون الربح المحاسبي وهمياً جزئياً او كلياً، ويكون له تأثير سلبي على حفظ الطاقة الإنتاجية خاصة عندما تقوم الشركة بتوزيع حصص ربحية للمساهمين على اساس ربح وهمي يكون جزء منها مدفوعاً من راس المال (العامري، 2006، ص98).

اصبح القياس المحاسبي التقليدي المستخدم في تحديد نتيجة الاعمال الشركات الواقعة تحت تأثير تغيرات الأسعار غير كافي، بسبب عدم تماثل الوحدات النقدية التي تتم فيها قياس العناصر التي تدخل في تحديد الربح او الخسارة في كشف الدخل لأنها قد تكون مبنية على أسعار تاريخية متعددة، فمقابلة الإيرادات

بالمصروفات يؤدي الى قياس الأرباح بشكل غير سليم، لان الإيرادات تظهر في القوائم لية معبراً عنها بوحدات النقد الحالية السائدة خلال الدورة المحاسبية، بينما يتم مقابلتها ببعض المصروفات مثل الاندثار السنوي للموجودات الثابتة وتكلفة المبيعات التي تظهر بوحدات نقدية تختلف في قوتها الشرائية بين الفترة الحالية والفترة التي سبقتها، لذلك يتم اللجوء الى تعديل كل من مصروفات وايرادات الشركة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح والتغير الحقيقي الذي طرأ عليه (وادي، 2006، ص120).

أثر تغيرات الأسعار على قياس عناصر قائمة المركز المالي

تعتمد المحاسبة التقليدية على مبدأ الكلفة التاريخية او ما يسمى بالمحاسبة التاريخية (Historical accounting) في تقييم عناصر المركز المالي، إذ يتم قياس وتقييم الموجودات بالأسعار الاصلية وقت اقتنائها كالأصول الثابتة والمخزون، وفي ظل الارتفاع المستمر في الاسعار تختلف الكلفة الاصلية لتلك العناصر عن الكلفة الحاضرة، ولاسيما عندما يكون هنالك تباعد زمني بين تاريخ الاقتناء وتاريخ القياس، مما يؤدي إلى تضمين قائمة المركز المالي بأرقام تاريخية لا تعبر عن القيمة الحقيقية لهذه العناصر في وقت إعدادها، كذلك عند حيازة الشركة لتلك العناصر في فترات تغير الأسعار يترتب عليها ارباح او خسارة لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها (بدوي ،2002 :ص261).

ويمكن توضيح أثر تغيرات الأسعار على عناصر قائمة المركز المالي بالآتي:

1- الموجودات الثابتة واندثارها

تبتعد القيمة المحاسبية للموجودات التي تقتنيها الشركة لفترة من الزمن عن قيمتها الحقيقية نتيجة لمرور فترة طويلة على اقتنائها واستخدامها في النشاطات الإنتاجية، بالإضافة إلى التغيرات في البيئة الاقتصادية والارتفاع في الأسعار، وبسبب تغير الأسعار عن وقت اقتناء الموجودات فأن القيمة الحالية الحقيقية تكون مضللة ويصبح هنالك فرق بين القيمة التاريخية والقيمة الحالية، واحتساب الموجود بالكلفة التاريخية يؤدي الى تخفيض قيمته وظهوره بأقل من كلفة الاستبدال.

كذلك فيما يتعلق باندثار الموجودات الثابتة فهو يتأثر بارتفاع الأسعار لأنه احتسب على اساس القيمة التاريخية للأصل واصبحت قيمته مخفضة بمقدار الفرق بين قسط الاندثار بناء على الكلفة التاريخية وقسط الاندثار بناء على الكلفة المعدلة، وهذا الانخفاض سيؤدي الى زيادة الربح التشغيلي، لان الاندثار يمثل عنصراً من عناصر المصروفات التشغيلية وبالتالي يؤدي الى زيادة معدل العائد على حقوق الملكية، كما يلاحظ ان المبالغ المستقطعة من ايرادات الفترة المالية التي تخصص للاندثار لا تغطي عملية تجديد الموجودات الثابتة عندما يراد استبدالها بسبب ارتفاع الأسعار، وهذا يقود الشركة الى الخسائر لان الطاقة الإنتاجية ستنخفض (العامري، 2010، ص426-427).

وعندما ترتفع الأسعار يجب أن تستند عملية احتساب الاندثار إلى الزيادة في المؤشرات ذات الصلة (قيمة الموجودات المعدلة)، وخلاف ذلك فأن احتساب الاندثار على تكلفة اقتناء الأصل بغض النظر عن الكلفة الاستبدالية لهذه الموجودات سيجعل من الصعب استبدالها وينتج عن ذلك ارباح مبالغ فيها مما يؤدي إلى دفع مبالغ زائدة من الأرباح والضرائب (Bessong & Charles, 2012, P132).

2- المخزون

يمتاز المخزون بالتجديد والحركة المستمرة على العكس من باقي الموجودات الثابتة، وان عدم بقاء المخزون فترة طويلة داخل الشركة لا تسمح باتساع الفارق بين الكلفة التاريخية والقيمة الحالية عندما يكون هنالك ارتفاع اعتيادي في الأسعار، ولكنه يتأثر في حالة حدوث قفزات سريعة في الأسعار تبتعد فيها القيمة السوقية عن الكلفة التاريخية، مما يجعل أساس تقييم المخزون بالكلفة التاريخية غير ملائم ولا يمكن الشركة من تجديد المخزون ومن ثم يشكل خطر خسارة مادية مهمة، لذلك يجب تعديل اجمالي القيمة النقدية للمخزون لتلافي الخسارة (مشكور ورشم، 2012 ،ص159).

3- العناصر النقدية

تتكون العناصر النقدية من الموجودات النقدية التي تندرج ضمن الموجودات المتداولة كالمدينين وأوراق القبض والقروض الممنوحة، والمطلوبات النقدية التي تندرج ضمن المطلوبات المتداولة كالدائنين والقروض المستلمة واوراق الدفع. فبالنسبة للموجودات النقدية فإن حيازتها في وقت الارتفاع العام للأسعار يترتب عليه خسائر في القوة الشرائية، اما المطلوبات النقدية التي تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقدية تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد في الوقت الذي نشأت فيه يترتب عليها مكاسب في القوة الشرائية (شحاتة وبدوي، 2002، ص371).

4- حقوق الملكية

تتمثل حقوق الملكية في راس المال المدفوع من قبل المساهمين والاحتياطيات التي تعتبر تسويات للمحافظة على راس المال والأرباح المحتجزة، وجميع هذه المكونات تتأثر بتغيرات الأسعار، فهي تبتعد عن قيمتها التاريخية في حالات التضخم وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد وبالتالي لا تعبر عن حقوق المساهمين في الشركة بصورة عادلة.

إذ يتأثر راس المال في اوقات الارتفاع العام للأسعار عندما تعتبر بعض الشركات الأرباح المتحققة في ظل مبدأ الكلفة التاريخية ارباح حقيقية قابلة للتوزيع، فعند قيام الشركة بتوزيع الربح بعد دفع الضرائب عليه انما تقوم بتوزيع جزأ من راس المال، مما يؤدي الى تآكل راس المال وهذا يقود الشركة الى التصفية (وادي ،2006، ص127).

من خلال ما تقدم يرى الباحثين ان التغير في المستوى العام للأسعار يضلل القوائم المالية التي تم اعدادها على اساس الكلفة التاريخية بحيث تصبح غير ملائمة ولا تلبي احتياجات المستخدمين على اختلاف أنواعهم، والقرارات التي تتخذ في ضوئها تكون غير مناسبة، ويكون احتمال وقوع الشركة في الفشل المالي مرتفعة، لذلك استوجب اتخاذ بعض الإجراءات والطرق العلمية لتعديل القوائم المالية المعدة على اساس الكلفة التاريخية في اوقات التغير في المستوى العام للأسعار لتصبح القوائم المالية معبرة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي للشركة بالشكل الحقيقي.

أثر تغيرات الأسعار على دلالة ومصداقية المؤشرات المالية

ان إعداد القوائم المالية تبعاً لمبدأ الكلفة التاريخية في أوقات الارتفاع في المستوى العام للأسعار يؤدي إلى تضليل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم المالية، ويصبح الاعتماد على مؤشرات قياس مالية مشتقة من تلك القوائم المالية التاريخية غير سليم وغير فعال مما يؤثر على مصداقية وموضوعية تلك المؤشرات.

تتطلب عملية قياس أي مؤشر مالي لأي من العناصر المحاسبية الى تجانس تلك العناصر من حيث وحدة القياس النقدية فالمؤشرات المالية هي علاقة بين بسط ومقام، وقيم كل من البسط والمقام مكونة من القوائم المالية المعروضة في كشف الدخل وقائمة المركز المالي، ولغرض المحافظة على دلالة ومصداقية المؤشرات المالية يجب عدم الإخلال بمكونات البسط او مكونات المقام (Kieso, et.al. 2000, P12)، فعلى سبيل المثال عند احتساب معدل دوران الموجودات لفترة معينة فانه يحتسب من خلال حاصل قسمة صافي المبيعات إلى إجمالي الموجودات، فالمبيعات يتم التعبير عنها بقيمة تعكس الأسعار الجارية لنفس الفترة بينما مجموع الموجودات يتضمن قيم موجودات ثابتة مستثمرة منذ سنوات سابقة تختلف أسعارها عن أسعار فترة احتساب المؤشرات المالية، وبذلك فإن معدل دوران الموجودات لا يمثل مؤشراً جيداً يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرار، كذلك الحال بالنسبة إلى مؤشرات الربحية فان صافي الربح يدخل في احتسابه عناصر محاسبية مختلفة مثل قسط الاندثار السنوي الذي يتم احتسابه بأسعار تاريخية او تقييم المخزون واحتساب كلفة البضاعة المباعة بأسعار تاريخية سابقة مما اثر على احتساب صافي الربح، وبالتالي تكون المؤشرات المالية ليس بالمستوى المطلوب ولا يمكن الاعتماد عليها لغرض التحليل، لذلك يتطلب الأمر تعديل عناصر كشف الدخل والميزانية العمومية للتوصل الى صافي ربح ومركز مالي يأخذ بعين الاعتبار اثر التغير في مستوى الأسعار (التميمي، 2010، ص140) لذلك يرى الباحثين أن اي نسبة مالية مشتقة من القوائم المالية التاريخية في الأوقات

التضخمية يكون صافي الربح او المخزون السلعي او الموجودات الثابتة طرفا فيها لا تصلح للحكم على كفاءة اداء الشركة ولا يتناسب استخدامها في تحليل القوائم المالية لغرض الكشف عن الفشل المالي في الشركات.

طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار

إن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية أدى إلى وجود العديد من العيوب التي ناقشها الباحثين سابقاً فإن عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على مراعاة التغيرات العامة والخاصة للأسعار جعل هذه التغيرات أحد أبرز المشاكل البارزة التي تواجهها الأدبيات المحاسبية لانعكاساتها الواضحة على نتائج القياس والتقييم المحاسبي في الوحدات الاقتصادية (لطفي، 2004، ص184-185)

اتخذت مهنة المحاسبة في كثير من الدول والحكومات في عدد قليل منها، إجراءات معينة لمعالجة آثار التضخم على الحسابات، إذ بذلت محاولات لوضع بعض القواعد والإجراءات التي تؤدي إلى أخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (العطار، 1981، ص515) وهذا يستدعي وجود نماذج محاسبية بديلة لنموذج التكلفة التاريخية.

هناك أسباب عديدة جعلت المحاسبين يهتمون بدراسة أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية ومن هذه الأسباب (الراوي، 1995، ص156)

1- إن البيانات المحاسبية تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية، والتي لا تتوفر فيها خاصتين هامتين هما:

أ- القابلية للتجميع الرياضي.

ب- الفاعلية للمقارنة الإحصائية.

2- عدم ثبات وحدة القياس وهي النقود.

3- استخدام أساس الاستحقاق في الوحدات الاقتصادية.

4- مفهوم الإفصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية.

5- مقارنة التكلفة التاريخية، الجارية، والاستبدالية.

وإن ما تهدف إليه النماذج البديلة هو توفير إصدار قوائم مالية معبرة عن صحة وحقيقة البيانات والمعلومات التي توفرها المنشأة سنوياً.

وقد تترتب على استخدام نموذج التكلفة التاريخية نوعين من الأخطاء المحاسبية: (الشيرازي، 1990، ص493).

1- أخطاء في القياس Measurement errors وتنتج عن تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود – فرض ثبات القوة الشرائية للنقود.

2- أخطاء في التوقيت Timing errors وتنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة حتى يتوفر الدليل الموضوعي على ذلك مبدأ تحقق في صورته التقليدية.

الأسباب المؤثرة في تغير الأسعار

إن ظاهرة تغير الأسعار ظاهرة مركبة وذات جوانب وتأثيرات متعددة. فمن حيث المصدر أو السبب فانه يمكن إرجاع التغير في سعر أي أصل من الأصول إلى سبب أو أكثر من الأسباب التالية: (الشيرازي، 1990، ص489)

1- التغير في السعر نتيجة التغير في سوق التعامل ويقصد به انتقال السلعة في السوق من الشراء إلى البيع أو العكس.

2- الإضافات أو التحسينات ويقصد به مقابل النشاط الذي يقوم به المنتج نفسه والذي يتمثل في منافع نتيجة تغيير الوقت أو الشكل أو المكان.

3- التغير في السعر نتيجة تغير الظروف البيئية المحيطة (اقتصادية أو غير اقتصادية)

ويقصد به تغير سعر الأصل في نفس السوق أي سوق عوامل الإنتاج أو سوق المنتجات الذي قد يأتي نتيجة اتجاهات تضخمية أو انكماشية عامة أو نتيجة تغيرات العرض والطلب في سوق السلعة أو الخدمة .

وعموماً هناك ثلاثة نماذج رئيسية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية وهي ما سيتناولها الباحثين بالدراسة:

1- نموذج محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة.

2- نموذج محاسبة القيمة الجارية.

3- نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة.

أولاً: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

يتبع هذا النموذج التغير في المستوى العام الأسعار ويعرفه (Williams, Stango&Holder, 1989, P1980-1398) إنه الزيادة أو النقص في إجمالي مستويات الأسعار للسلع والخدمات في الاقتصاد، والزيادة تعني تضخم والنقص يعني انكماش. ويهدف إلى أن تكون العناصر التي تحتويها القوائم المالية بنفس القوة الشرائية. **أسس الأرقام القياسية للأسعار**: (حنان، 2003، ص72-78)

1- تستند محاسبة المستوى العام للأسعار إلى تقديم التقارير المالية والتقليدية مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة بمعنى أنه يتم التقرير عن الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطالب بوحدات نقدية لها نفس القيمة الشرائية. وتعتمد القوائم المعدلة على المالية التقليدية المعدة وفق محاسبة التكاليف التاريخية، ثم تعدل هذه القوائم بتحويلها إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، وهكذا فان محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة تكاليف تاريخية معدلة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار.

2- تقاس تغيرات الأسعار من خلال الأرقام القياسية السعرية وهي: "عبارة عن النسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين –لنفرض السنة الحالية - وبين متوسط الأسعار لنفس المجموعة من السلع والخدمات في تاريخ أخر–لنفرض السنة السابقة "ويعرف هذا التاريخ الأخير بسنة الأساس أي أن الرقم القياسي السعري هو مقارنة سعرية بين تاريخيين مختلفين.

3- هناك علاقة عكسية بين تغيرات الأسعار وتغيرات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي فإذا ما ارتفعت الأسعار انخفضت القوة الشرائية وبالعكس.

4- تحسب الأرقام القياسية وفق عدة طرق تؤدي كل منها إلى نتيجة مختلفة، ومن هذه الطرق ما يلي:

- طريقة لاسبير: وتعتمد كميات سنة الأساس.
- طريقة باشه: وتعتمد كميات السنة الجارية.
- طريقة فيشر: وتعتمد الوسط الهندسي لصيغة لاسبير وباشه، أي أنها تعتمد كميات سنة الأساس وكميات السنة الجارية معاً.

يجب على المحاسب في محاسبة المستوى العام للأسعار اختيار رقم قياسي عام معين ليكون مؤشراً لقياس تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود. وهناك أربعة مفاهيم مختلفة للقوة الشرائية يقترحها "Van Breda" وزميله"Hendrdriksen "

- القوة الشرائية العامة للنقود.
- القوة الشرائية الخاصة بالمساهمين أو أصحاب المشروع.
- القوة الشرائية الخاصة باستثمارات المنشأة.
- القوة الشرائية المتعلقة باستبدالات خاصة.

وتقاس القيمة الشرائية العامة للنقود بالرقم القياسي العام للأسعار، وذكر البيان رقم (3) الصادر عن (APB) في عام 1969 باسم تعديل القوائم المالية وفق تغير المستوى العام للأسعار.

أنواع الأرقام القياسية العامة

- الرقم القياسي لأسعار التجزئة ويسمى الرقم القياسي لأسعار المستهلك.
- الرقم القياسي لأسعار الجملة.
- الرقم القياسي لإجمالي الناتج القومي ويقيس تغيرات الأسعار في كافة السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد ككل خلال سنة معينة.

والرقمين القياسيين الأول والأخير هما الأكثر استخداماً في محاسبة المستوى العام للأسعار وذلك لعدة أسباب هي:

أ- يقاس ما يعرف بنقطة المعيشة أي مستوى معيشة الأفراد نتيجة ارتفاع السلع.

ب- إن الفروق السعرية بين الأرقام القياسية العامة والخاصة قد تكون كبيرة، فالأرقام العامة هي متوسطات لمجموعة كبيرة من السلع والخدمات، في حين أن الأرقام الخاصة قد تتطور في اتجاه معاكس تماما لاتجاه الأرقام العامة. لذلك فان اختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات القوائم المالية المعدلة، ويجب أن يولى اهتماما متزايدا بها.

إيجابيات طريقة التكلفة التاريخية

التمسك بالتكلفة التاريخية يوفر معلومات موضوعية (قابلة للتحقق) إلا أنها تعتبر أقل ملاءمة لأغراض تقييم أداء الإدارة أو التنبؤ بالربحية والمركز المالي واتخاذ القرارات، لأن المعلومات التي تظهر في القوائم المالية لا تعكس المضمون الاقتصادي سواء لنتيجة الأعمال أو لعناصر المركز المالي.

وتفترض محاسبة التكلفة التاريخية إما أن وحدة النقد ثابتة أو أن التغيرات في قيمة وحدة النقد ليست بذات الأهمية، ولكن من المعروف أن القدرة الشرائية العامة لوحدة النقد هي في انخفاض متواصل من خلال العلاقة العكسية مع سعر السلع والخدمات الممكن مبادلته بها.

وعليه تتميز محاسبة التكلفة التاريخية أساساً بـــ:

- استخدام التكلفة التاريخية كسمة لعناصر القوائم المالية.
- افتراض ثبات وحدة النقد، ومبدأي المقابلة والتحقق.

منهج التكلفة التاريخية له العديد من المؤيدين مثل ليتلتون lettleton وكويلر kohler و إيجيري ijiri،و ijiri يرى أن التكلفة التاريخية تقدم برهانا واضحاً عن مدى فاعلية الإدارة عند قيامها بتنفيذ المهام والمسؤوليات الموكلة إليها، وكذلك عملية التسجيل التاريخي للأحداث والصفقات الماضية في الكيان المحاسبي يعد أمر لابد منه بغية مساءلة الإدارة عن مهامها ومسؤولياتها، نظرة ijiri كانت من منظور الإدارة، يرى أن التكلفة التاريخية تقدم أدلة إثبات عن قرارات وتصرفات الإدارة، وأهمل مسألة مدى ملاءمة المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية لاتخاذ القرارات المستقبلية للإدارة والمستثمرين.

ووفق مدخل التكلفة التاريخية تعد المعاملات التي تجريها المنشأة مع عملائها الخارجيين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المنشأة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين يركزون على معرفة مدى نمو المنشأة، أما kieso etal يحبذ استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول ويفضلها على الطرق الأخرى لعدة أسباب: (فريد زعرات، مرجع سابق، ص127)

أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، التكلفة التاريخية تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وهو ما يعكس موثوقيتها، الاعتراف بالمكاسب والخسائر لا يتم إلا عند بيع الأصل وليس بالتوقع والتقدير.

سلبيات طريقة التكلفة التاريخية:

الدفاع عن نظام التكلفة التاريخية لا ينفي انتقاده فهناك انتقادات لهذا النظام تركزت حول مدى فائدة وملاءمة المعلومات في اتخاذ القرارات أهمها (وصفي عبد الفتاح، 2000، ص42)

- طريقة التكلفة التاريخية تشوه قياس الدخل في حالة تغير القيمة نتيجة للفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في زمن الحصول على الأصل و التكلفة في تاريخ بيعه أو إعداد القوائم المالية، فإذا اتسع الفاصل الزمني تتضخم الأرباح بشكل صوري مما يؤثر على مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل بينما تبقى الأصول في قائمة المركز المالي مقومة بالتكلفة التاريخية المتدنية، التقويم على أساس التكلفة التاريخية في فترات التضخم والتي تتغير فيها قيمة وحدة القياس النقدي يؤثر على مصداقية المعلومات المالية المحتواة في قائمة المركز المالي نتيجة اختلاف القوة الشرائية لوحدة النقد المقاسة بها عناصر قائمة المركز المالي، النظام المحاسبي الحالي ليس نظام تكلفة تاريخية بحتة، فحسب العرف المحاسبي المعمول به تقوم بعض الأصول المتداولة بصافي القيمة المتوقع تحقيقها مستقبلاً وليس بتكلفتها التاريخية، و تقوم استثمارات الشركة القابضة في الشركات التابعة وفق التكلفة المعدلة، وهذا ما يدعو إلى الابتعاد عن التكلفة التاريخية عند ما تتغير الظروف وتكون هناك دواعي لذلك، ظهور تضخم في الأرباح الصورية له آثار سلبية كـ:

- دفع ضرائب عن أرباح لم تتحقق بعد والدخول في الشرائح ذات المعدلات المتصاعدة دون مبرر.
- توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح صورية لم تتحقق فعلاً.
- عجز المنشأة عن استبدال الأصول الثابتة القديمة بأخرى جديدة وبالتالي تراجع الطاقة الإنتاجية للمنشأة تدريجياً إلى غاية عجزها عن مواكبة التطور.
- عجز المنشأة على سداد قروضها على المدى الطويل وكذا الحصول على قروض جديدة.

تشويه عملية القياس المحاس بي في ظل التكلفة التاريخية يؤثر على مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات سواء من قبل الإدارة أو من قبل المستفيدين من خارج المنشأة.

هناك اعتراض على مفهوم الموضوعية التي تركز على توفر مستندات تجعل البيانات المحاسبية قابلة للتحقق وتنفي الذاتية في التقويم، وهذا ما يؤكد أنها موضوعية شكلية تقوم على توفر الثبوتيات في تاريخ التسجيل دون مراعاة تغيرات القيمة الواقعة بعد ذلك. وعليه منهج التكلفة التاريخية ليس موضوعيا بشكل كامل لأنه لا يمكن استبعاد الذاتية بصورة تامة إلا في حالة تقويم النقدية فقط.

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه نوعين من الأخطاء المحاسبية وهي:

1- أخطاء في القياس وتنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل نموذج التكلفة التاريخية التغيرات في القوة الشرائية للنقود (التغيرات في المستوى العام والخاص)

2- أخطاء في التوقيت وتنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغير أسعار الدخول والخروج) حتى يتم التبادل ويتوافر دليل موضوعي. (رضوان حلوة حنان، 2003، ص40)

ثانياً: نموذج محاسبة القيمة الجارية

قد ذكرنا سلفاً الانتقادات الموجهة لنموذج التكلفة التاريخية لكونه غير ملائم وغير كاف للإفصاح عن التغيرات في الأسعار الخاصة للسلع والخدمات، لذا وجد نموذج محاسبة القيمة الجارية كطريقة لتلافي النقص الناجم عن استخدام محاسبة نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

إن هذه الطريقة تعتبر حديثة نسبياً، إذ تم استخدامها للمرة الأولى في انجلترا في السبعينيات، وذلك بعد صدور تقرير لجنة ساندي لاندز (Sandi lands) في أيلول 1975 والذي أوصى باستبدال النظام المحاسبي المعتمد على التكلفة التاريخية، بنظام يستند على أساس القيم الجارية، وليس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة التي تأخذ في الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار (Miller, 1980, P85)

فالتغيرات في الأسعار الخاصة يعرفها (Hermason, 1989, P841) أن التغيرات في المستوى الخاص هو التغير في أسعار سلع أو خدمات محددة مثل الآلات الحاسبة أو الكمبيوتر.

ينجم التغير في المستوى الخاص للأسعار عن نوعين من التغيرات السعرية: وهذان النوعان هما: (حنان، 2003، ص61)

أ- التغير في المستوى العام للأسعار، أي التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، زيادة القوة الشرائية في حالة الانكماش والانخفاض العام للأسعار أو نقصان القوة الشرائية في حالة التضخم والارتفاع العام للأسعار. وتجدر الملاحظة أن التغير في القوة الشرائية للنقود هو تغير صوري أو وهمي.

ب- التغير في المستوى النسبي للأسعار، أي التغير في سعر الأصول منسوباً إلى أسعار جميع الأصول الأخرى. ويعد هذا التغير تغيراً حقيقياً في القيمة .يلاحظ أن كلا من التغيرات في المستوى العام للأسعار والتغيرات في المستوى النسبي للأسعار تنعكس في التغيرات في المستوى الخاص لأسعار السلع أو الخدمات. ومع أنه من الصعب، إن لم يكن من المستحيل، أن نفصل تأثير هذين النوعين من التغيرات على الأسعار الخاصة، فإن تلك التغيرات العامة والنسبية للأسعار تعد ظواهر اقتصادية مختلفة.

- التغيرات في المستوى النسبي للأسعار: يوضح التغير النسبي في الأسعار إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات في المستوى العام للأسعار .وهكذا، فإن التغير في المستوى النسبي في الأسعار هو عبارة عن التغير في المستوى الخاص للأسعار مع مراعاة أثر التغير في المستوى العام للأسعار. وفي الأحوال العادية، تتغير أسعار السلع والخدمات بمعدلات مختلفة، وأحياناً في اتجاهات مختلفة، ارتفاعا أو انخفاضا. يمثل التغير السعري النسبي إلى أي حد تتحرك الأسعار الخاصة بمعدل مختلف أو اتجاه مختلف مقارنة مع الرقم القياسي العام للأسعار.

كيفية تحديد القيمة الجارية: يمكن تحديد القيمة الجارية عن طريق: (تركي، 1995، ص156)

الأسعار القياسية الخاصة للسلع أو الصناعات أو النشاطات المختلفة، ويعتبر الربح في ظل تكلفة الإحلال الجارية هو نتيجة المقارنة بين الإيرادات الجارية وتكلفة الإحلال الجارية ويمثل بهذا المعنى الحد اللازم من الأرباح الذي يمكن أن يتصرف فيه المشروع دون إخلال بالطاقة الإنتاجية أو حجم العمليات

أسس محاسبة القيمة الجارية

تستند محاسبة القيمة الجارية لعدة أسس وهي كالتالي: (حنان، 2003، ص111-113)

1- تعديل للبيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة بأصول المنشأة وليس وفق المستوى العام للأسعار، وأن هذا التعديل يثبت في السجلات حيث تعتمد القيم الجديدة الجارية. وهذا يعني أن محاسبة القيمة الجارية تمثل بديلا للقياس المحاسبي التاريخي، وأن هذا البديل الجديد يهدف إلى عكس التغيرات الخاصة في الأسعار التي تهم للمنشأة على القوائم المالية.

2- إن محاسبة القيم الجارية هي بديل حقيقي للمحاسبة التقليدية وفق التكاليف التاريخية. ففي محاسبة القيم الجارية ليس الأمر مجرد إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة، إنما هي خروج عن أهم قواعد ومبادئ محاسبة التكلفة التاريخية، على وجه الخصوص خروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع المطبق عموماً في محاسبة التكلفة التاريخية، فالاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة "أسعار أصول المنشأة" معناه رفض أساس التكلفة التاريخية وعدم التقييد بالمفهوم التقليدي لتحقق الإيراد والربح. فإتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت فقط في نموذج صافي القيمة

البيعية، أما نموذج التكلفة الاستبدالية فيوجد به أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى أن يتم عقد الصفقات والمبادلات.

3- في محاسبة المستوى العام للأسعار كان التعديل للبنود غير النقدية وحساب مكاسب وخسائر للبنود النقدية. أما في محاسبة القيمة الجارية فيقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، وتبقي الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر لذلك، لا تظهر في محاسبة القيمة الجارية مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية العامة للبنود النقدية.

4- إن إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضا، وتعد هذه النتيجة إحدى مزايا تطبيق محاسبة القيم الجارية، إذ أن مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية هي مؤشر هام لتقييم كفاءة الأداء الإداري، خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.

5- ولكن مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية لن تمثل قيماً حقيقية ما لم يراع عند قياسها أثر التغير في المستوى العام للأسعار، أي أثر التغير في القوة الشرائية للنقود. لذلك، فإن، محاسبة القيم الجارية سوف تتضمن أخطاء القياس الناتجة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس النقدي المستخدمة، بينما تتجنب محاسبة المستوى العام للأسعار أخطاء القياس تلك.

6- أن استخدام محاسبة تغيرات المستوى النسبي للأسعار "وليس المستوى الخاص" كأساس لتعديل بنود القوائم المالية ينتج مكاسب وخسائر حيازة حقيقة، إذ أنه "في هذه الحالة" يتم استبعاد أثر التضخم النقدي، أي أثر تغير القوة الشرائية للنقود، وهكذا، يمكن تجنب أخطاء كل من التوقيت والقياس في الوقت نفسه. ويعرف النموذج الذي يستخدم الأسعار النسبية بمحاسبة القيم الجارية المعدلة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار.

تعديلات التكلفة الجارية

عند إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية، من الضروري أيضا التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية وفقا لما يلي: (كيسو، ديجانت، 1999، ص1388)

1- فالبنود النقدية تكون محددة على أساس تكلفتها الجارية في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ونتيجة لذلك فإنه لا يلزم تعديلها ولا يتم حساب مكسب أو خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية في ظل محاسبة التكلفة الجارية.

2- أما البنود غير النقدية يجب تعديلها في نهاية العام فالتكلفة الجارية للبنود غير النقدية تميل للتغير مع الزمن.

وغالباً ما تستخدم أرقام قياسية خاصة للأسعار في تحديد التكاليف الجارية للمفردات. (البيومي، 2003، ص101) وقد ذكر (القاضي، حمدان، 2001، ص281-283) أنه تختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة (محاسبة المستوى العام للأسعار) في أنها تقتضي تطبيق القيمة الجارية للموجودات غير النقدية وفق الأسعار الخاصة بهذه الموجودات وليس وفق المستوى العام للأسعار. وقد تحتسب النفقات الايرادية على أساس القيمة الجارية، كما قد يعاد تقويم النفقات الراس مالية.

أما الأصول والالتزامات النقدية فتبقى دون تعديل في جميع الأحوال.

لا بد قبل استعراضنا لهذه الطريقة من الوقوف عند عبارة القيمة الجارية وعبارة المحافظة على رأس المال سليماً من الناحية الاقتصادية. ومن أجل التعبير عن تلك القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرق أهمها:

- نموذج القيمة الحالية.
- نموذج صافي القيمة البيعية.
- نموذج تكلفة الاستبدال.

وسنقوم فيما يلي باستعراض المقصود بكل من هذه المفاهيم بالاختصار الملائم لكل منها:

- نموذج القيمة الحالية:

وتقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب لحسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل.

ويشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:

1- التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.

2- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل.

3- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحاً للاستخدام.

4- اختيار معدل فائدة مناسب.

وإذا تم تحديد هذه التغيرات الأربعة بشكل دقيق وموضوعي أمكن قياس القيمة الاقتصادية للأصل.

ويسهل تطبيق هذا المفهوم على بعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم، أو النفقات والإيرادات.

مزايا طريقة التكلفة الجارية

الميزة الأساسية لهذا المنطق هي أنه يقوم بعرض الموجودات (الثابتة والمخزون) بالكلفة الاستبدالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي أما المطلوبات فتظهر بالتكلفة التاريخية، كما أن مؤيدي هذا المنطق يعتبرون حصيلة المعطيات الناتجة عن تطبيقه يعود بفائدة عظيمة على الشركة وخاصة بما يتعلق بالمستثمرين المحتملين الذين توليهم الشركة اهتماماً كبيراً، ولكنه كذلك يتجاهل احتساب الأرباح والخسائر النقدية. (حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص401)

تعبر التكلفة الجارية عن المقدار الذي تدفعه المنشأة حالياً للحصول على أصل أو خدمات ولذلك فإنها تعتبر أفضل مقياس لقيمة المدخلات التي تتم مقابلتها مع الإيرادات الجارية لأغراض التنبؤ، كما تعبر عن قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة إذا كانت مستمرة في اقتناء نفس الأصول بدون إضافة قيمة إليها وقيمتها تعتبر أكثر معنى من تجميع التكاليف التاريخية المقاسة في فترات زمنية مختلفة. كما تمكن من تحديد أرباح العمليات الجارية والتعرف على مكاسب وخسائر الحيازة، تعبر عن نتائج قرارات الإدارة وأثر البيئة على المنشأة والتي لا تعبر عنه المبادلات وتستخدم في التنبؤ بالتدفقات النقدية مستقبلاً. (الدون هندركسون، مرجع سابق، 399).

وأهم المزايا لطريقة محاسبة التكلفة الجارية هي:

1- توفر التكلفة الجارية مقياس أفضل للكفاءة، حيث أنه إذا تم احتساب الاستهلاك مثلاً على أساس التكلفة الجارية بدلاً من التكلفة التاريخية لكان لدينا مقياس أفضل لكفاءة العمليات، كما أن استخدام التكلفة الجارية يساعد على إجراء مقارنة أكثر معنى بين أداء المنشآت المختلفة.

2- تعتبر التكلفة الجارية قيمة تقريبية للخدمات المتوقعة من الأصل، نظراً لصعوبة قياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من أصل معين منفصلاً عن غيره من الأصول، وتعني زيادة التكلفة الجارية للأصل المعين أن القيمة التجميعية للخدمات المتوقعة من الأصل قد زادت.

3- استخدام التكلفة الجارية يؤدي إلى الحفاظ على رأس المال الحقيقي للمشروع، نتيجة لعدم إظهار أرباح وهمية قد يؤدي توزيعها وسداد ضرائب عنها إلى التصرف في رأس المال الحقيقي للمنشأة.

4- تفيد التكلفة الجارية عند ظهورها في التقارير المحاسبية في تقرير التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً.

5- مدخل التكلفة الجارية يميز بشكل واضح بين أرباح وخسائر الحيازة وأرباح وخسائر تشغيل النشاط فهي تعتبر أداة موضوعية لتقييم أداء المؤسسة والإدارة وتوفر معلومات ملائمة للمستخدمين.

تتولد المنفعة الرئيسية للمحاسبة المبنية على أسعار الدخول الجارية من تصنيف دخل القيمة الحالية إلى ربح التشغيل الحالي و مكاسب و خسائر الاحتفاظ، حيث يفيد هذا التصنيف في تقييم الأداء الماضي للمدراء و تقييم ربحية المنشأة على المدى الطويل، فربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ

تعكس نتائج منفصلة عن قرارات الاحتفاظ أو الاستثمار وقرارات الإنتاج، وهذا يسمح بالتمييز بين المكاسب الخاضعة للرقابة الناتجة من الإنتاج والمكاسب الناجمة من عناصر مستقلة عن العمليات التشغيلية الأساسية للمشروع وهو الشيء الذي ذكره. (Edwards & Bell)

ومن جهة أخرى توفر القيم الحالية للمخرجات أفضل دليل لتقييم الإداريين والمدراء عند ممارستهم لمسؤولياتهم المتعلقة بوظيفتهم، لأن هذه الأسعار تمثل التضحيات الحالية والخيارات الأخرى المتاحة كما ذكرChambers، إضافة إلى ذلك استخدام القيم الحالية يلغي الحاجة إلى التوزيع الاعتيادي للتكلفة على أساس العمر الإنتاجي المقدر للموجود، أي أن مخصص الإهلاك عن فترة معينة يمثل الفرق بين قيمة الموجود على أساس السعر الحالي في بداية الفترة ونهايتها. (إسماعيل إبراهيم جمعة، 1996، ص542)

عيوب طريقة القيمة الجارية:

رغم مزايا طريقة التكلفة الجارية فإن هناك من ينتقدها بسبب صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للعديد من عناصر القوائم المالية حيث قد لا توجد لها سوق أو لا يوجد أصول مماثلة لها وهو ما يضر أحيانا باستخدام التقدير الشخصي والغير موضوعي، كما قد يفوق تكاليف إعداد وجمع المعلومات الضرورية المنافع من ورائها، فمحاسبة القيمة الجارية يمكن أن تقدم معلومات ملائمة لمواجهة التغير في الأسعار إلا أن هناك مجموعة من الانتقادات الموجهة لها ومنها:

1- تحديد التكلفة الجارية عملية غير موضوعية.

2- في بعض الحالات تكون عملية احتساب التكلفة الجارية صعبة خاصة إذا كان المنتج أو الأصل غير شائع بيعه مما يؤدي إلى استخدام التقديرات الشخصية غير الموضوعية.

3- أرباح وخسائر القوة الشرائية غالباً لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية.

4- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة الأرباح أو خسائر الحيازة، هل يجب أن تظهر في قائمة الدخل أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية، طريقة المعالجة المختارة يكون لها تأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة.

5- التكلفة الجارية ليس دائماً قريبة من القيمة السوقية العادلة للأصل حيث يحدد قيمة الأصل التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن حيازته، كما أنه ليس من الضروري أن تعبر التقلبات في التكلفة الجارية عن التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل.

إن نظام أسعار الدخول الجارية مبني على افتراض الاستمرارية وإمكانية الحصول على بياناتها كما يعترف هذا النظام بالقيم الحالية كأساس للتقويم وتجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار ومكاسب

وخسائر الاحتفاظ بالموجودات والمطلوبات النقدية، إضافة إلى وجود صعوبة في التحديد السليم لأسعار الدخول الجارية لاختلاف غرض الاحتفاظ بالموجود سواء الاستخدام أو البيع أو...إلخ.

ومن جهة أخرى النظام المبني على أسعار الخروج الجارية، يكون ملائم للموجودات المحتفظ بها لغرض البيع وسهولة تحديد الأسعار، وغير ملائم بالنسبة للموجودات المتوقع استخدامها، ومع ذلك هناك مشكلة متعلقة بتقويم الموجودات غير الملموسة وخاصة شهرة المحل، كما أن غياب القيم التسويقية يصعب من تحديد القيمة القابلة للتحقق، ولكن Mckeown أشار إلى إمكانية معرفة القيم القابلة للتحقق أو تضمينها، أما مشكلة تقويم المطلوبات تتمثل في تقويمها بمبالغ عقودها أو المبالغ المطلوبة لسدادها، إضافة إلى ذلك التخلي عن مبدأ التحقق في لحظة البيع، وتناقض افتراضي تصفية الموارد والاستمرارية، ويتجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار. (أحمد بلقاوي، مرجع سابق، ص308-315)

على العموم كل من مدخل التكلفة الجارية ومدخل وحدة النقد الثابتة يقوم على أساس مفهوم المحافظة على رأسمال حيث لا يتم الاعتراف بالأرباح قبل التأكد من الاحتفاظ بنفس رأسمال المستثمر في بداية الفترة، ولكن يختلفان في طريقة معالجة أو المحافظة على رأس المال ويقوم هذا المدخل على إعادة تقييم الأصول غير النقدية بالتكلفة الجارية له باستخدام الأرقام القياسية الخاصة. (محمد المبروك أبو زيد، ص442)

ثالثاً: نموذج صافي القيمة البيعية

صافي القيمة البيعية (أو سعر الخروج الجاري) لأصل ما، هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحاً منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع. حيث يتم إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية. وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشرة من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محسوبة أما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع.
- أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.
- تعد هذه الطريقة نادرة الاستخدام في الأصول الثابتة إلا أنها أكثر ملاءمة بالنسبة لتقويم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي، والذي يتم الحصول عليه أساساً بهدف البيع (القاضي، حمدان، 2001، ص283).

محاسبة صافي القيمة البيعية

يعرفها (Maheshwari, 1999, P642) أنها القيمة التي تمثل بصافي الفوائد النقدية إذا أخرجت الأصول وبيعت الآن، وهو يمثل أسعار الخروج الجارية.

خصائص نموذج محاسبة صافي القيمة البيعية

يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية: (الشيرازي، 1990، ص521)

1- أسعار البيع هي أساس التقويم المستخدم.

2- فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس).

3- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

4- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) الحيازة.

مكونات دخل أسعار الخروج الجارية:

إن التمييز بين أسعار الدخول "تكلفة الاستبدال" وأسعار الخروج "صافي القيمة البيعية" يقودنا إلى مفهومين مختلفين للدخل: الدخل المحقق والدخل القابل للتحقيق. ينشأ الدخل المحقق فقط نتيجة البيع للغير، مما يؤدي إلى تقويم الأصول غير المباعة بالتكلفة. وعلى العكس، فإن الدخل القابل للتحقيق يستند إلى أسعار الخروج "البيع" الجارية للأصول، وبذلك يوضح هذا الدخل الإيراد الذي كان سيتم الحصول عليه لو تم بيع تلك الأصول. ونتيجة لذلك، فإنه يتم تقويم الأصول غير المباعة ليس بالتكلفة، وإنما بالقيمة البيعية القابلة للتحقيق.

يعكس دخل أسعار الخروج الجارية التغيرات الدورية لقيمة رأس مال المشروع مقاسة بأسعار إعادة البيع، ويتكون هذا الدخل من عنصرين: (حنان، 2003، ص142-143)

1- مكاسب محققة ناتجة عن بيع الأصول خلال الدورة المحاسبية. ويتم قياس تلك المكاسب المحققة بحساب الفرق بين الإيرادات الفعلية المحققة بالبيع والقيمة القابلة للتحقيق والتي تم تقديرها في بداية الفترة.

2- مكاسب غير محققة ناتجة عن التغيرات في القيمة القابلة للتحقيق أو البيع لتلك الأصول التي مازالت المنشأة تحتفظ بها في نهاية الدورة المحاسبية.

تقييم محاسبة سعر الخروج الجارية

إن تطبيق محاسبة القيمة الجارية وفق مدخل سعر الخروج الجاري يقدم بعض المزايا من ناحية ويعاني من بعض السلبيات من ناحية أخرى. وسنناقش أولاً أهم هذه المزايا. (حنان، 2003، ص144-146)

1- إن سعر الخروج الجاري والقيمة الحالية لأصول ما يقدمان مقياسان مختلفان عن المفهوم الاقتصادي للتكاليف البديلة. فالتكلفة البديلة من وجهة نظر المنشأة هي إما القيمة النقدية التي ستشتق من بيع الأصل أو القيمة الحالية للمنافع التي ستنتج عن استخدام الأصل. إن كلتا القيمتين مهمتان لاتخاذ القرار بالاستمرار في استخدام الأصل أو بيعه وكذلك القرار فيما إذا كانت المنشأة ستستمر في عملياتها الطبيعية

2- تقدم معلومات هامة وضرورية لتقييم سيولة المنشأة وتلاؤمها المالي. فالمنشأة التي تتصرف بأصول يمكن تحويلها إلى سيولة كبيرة لها حظ أكبر في مواجهة الظروف الاقتصادية المتغيرة من منشأة تحتفظ بأصول ذات قيمة بيعيه ضئيلة. وهكذا، فإن تطبيق محاسبة سعر الخروج الجاري سيؤدي إلى ازدياد الاهتمام بقائمة المركز المالي.

3- تعتبر مرشداً جيداً لتقييم مدى تحقيق وظيفة الحراسة المناطة بالإدارة، فهي على خلاف أسعار الدخول والتكاليف التاريخية التي تعكس التضحيات الجارية بإفصاحها عن أسعار البيع القابلة للتحقيق.

4- عدم عن الحاجة إلى توزيع تكلفة الأصول الثابتة على العمر الإنتاجي المقدر. فاستهلاك دورة محاسبية معينة وفق أسعار الخروج الجارية هو عبارة عن الفرق بين سعر الخروج الجاري لهذا الأصل في أول وآخر الدورة المحاسبية.

5- القابلية للإجراء وإعداد القوائم المالية في عديد من المنشآت. كما أوضحت الدراسات الميدانية، مثلاً في مجال الصناعات الالكترونية وحيث يتصف سعر السوق بالموضوعية وقابلية التحقيق.

الى جانب المزايا السابقة توجد بعض المساوئ والسلبيات:

1- إن محاسبة أسعار الخروج الجارية تقدم معلومات نافعة وملائمة بالنسبة للأصول المتوقع بيعها والتي يمكن تحديد سعرها في سوق "نظامية"، وكذلك عندما تتوفر أسواق للسلع والتجهيزات المستعملة بهدف تقويم الأصول الثابتة وتحديد أعباء الاستهلاك. وهذه السوق "النظامية" متوفرة عادة للإنتاج النمطي، ولكن من الصعب تحديد القيمة القابلة للبيع لتجهيزات مصممة بناء على طلب المنشأة وبمواصفات خاصة واستخدامات بديلة محدودة، وهنا يأتي دور المقدر الخبير.

2- إن تقويم بعض الأصول والالتزامات وفق أسعار الخروج الجارية لم يحل حتى الآن المشكلة بشكل ملائم ومرض. فمن ناحية هناك صعوبة في تقويم الأصول غير الملموسة وبشكل خاص تقويم شهرة المحل. بصورة عامة، فإن غياب الأسواق يجعل تحديد القيمة القابلة للتحقيق أمراً صعباً. ومن ناحية ثانية هناك مشكلة تقويم الالتزامات: هل تقوم على أساس القيمة التعاقدية أم تقوم على أساس المبالغ اللازمة لإعادة التمويل والحصول عليها من جديد؟

3- إن التخلي عن قاعدة تحقق الربح عند البيع وافتراض تصفية موارد المنشأة عند إتباع أسعار الخروج الجارية يتعارضان مع الفرض السائد باستمرارية المشروع.

4- تتجاهل تغيرات القوة الشرائية في البنود النقدية وكذلك تغيرات القوة الشرائية العامة.

5- إن العقبة الرئيسية التي تقف في طريق تطبيق محاسبة أسعار الخروج هي صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع على أساس موضوعي لكثير من بنود قائمة المركز المالي. ولعل ذلك يفسر لنا التأييد النسبي الكبير الذي تلقاه محاسبة تكلفة الاستبدال لدى الباحثين والممارسين.

رابعاً: نموذج تكلفة الاستبدال

يعرف بأنه المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري. (القاضي، حمدان، 2001، ص283)

وقد ذكر (Wolk, Jere & Teamey, 1989, P361) أن محاسبة القيمة الجارية تناقش تقيم القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول ويكون دخل العمليات الجاري (يساوي الإيرادات يطرح منها المصاريف محسوبة على أساس التكلفة الاستبداليه) وهي لغرض قياس المحافظة على رأس المال.

وقد ذكر (البيومي، 2003، ص101) أنه يتم تحديد التكلفة الاستبدالية لأصل معين من واقع التكلفة الجارية لاقتناء أصل مماثل أو إمكانيات خدمية مماثلة.

وفي دراسة للجنة الأوراق المالية والبورصات في عام 1976: (الحاروني، 1983، ص157) في مارس 1976 أصدرت لجنة البورصة والسندات المالية

Securities and Exchanges Commission Accounting series NO.190

التعليمات المحاسبية رقم 190: تحت عنوان "أخطار إتباع التعليمات المعدلة s-x بشأن الإفصاح عن بعض بيانات تكاليف الإحلال الجارية" والتي تتطلب من بعض الوحدات الاقتصادية أكبر من حجم معين بلغت حوالي ألف وحدة اقتصادية إن تعدل بعض التكاليف الاستبدالية الخاصة بالأصول وكذلك التكاليف والمصروفات المختلفة، وذلك اعتباراً من القوائم المالية المعدة بعد ديسمبر 1976 ولقد واجه تنفيذ هذا التقرير صعوبة تحديد للتكلفة الاستبدال لذلك فقد أصدرت الوكالة النشرة المحاسبية رقم (7) بتعريف للتكلفة الاستبدالية كما أصدرت النشرة رقم (10)

محددة أربع أنواع من مقاييس التكلفة الاستبدالية التي يمكن استخدامها وهي: (حماد، 2002، ص264-266)

1- الأرقام القياسية الخاصة Specific index

2- التسعير المباشر Direct pricing يعتمد هذا الأسلوب على المعلومة المقدمة من البائعين وكل من لديه بيانات عن بيع سلع الإحلال.

3- تسعير الوحدة Unit pricing وهي تفيد عند تقرير تكلفة إحلال المباني ويعتمد على البيانات الإحصائية عن تكلفة الوحدة من مختلف أنواع المباني والأصول الأخرى وهي طريقة اقل انتشاراً.

4- التسعير الوظيفي function pricing وهو الأصعب بين الأساليب الفنية الأربعة، ولكنه الأفضل بالنسبة للعمليات الإنتاجية المتكاملة بشكل كبير مثل المصافي (التكرير) والمصانع الكيماوية، وذلك لأن محاولات تسعير المكونات الفردية تكون صعبة جدا.

محاسبة تكلفة الاستبدال

آراء حول مضمون سعر الدخول الجاري أو تكلفة الاستبدال

يمثل سعر الدخول الجاري المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ، أي سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماماً أو أصل مكافئ بأصل موجود. ويختلف المحاسبون في تحديد معنى الأصل المكافئ.

ولقد استخدمت ثلاثة تفسيرات لسعر الدخول الجاري: (حنان، 2003، ص114-115)

أ- تكلفة إعادة إنتاج الأصول الموجودة، وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي إجراء عملية الاستبدال دون مراعاة التحسينات التكنولوجية. يركز ادواردز وبل على هذا المفهوم لتكلفة الاستبدال. فالتكلفة الجارية هي تكلفة استخدام أصل ثابت معين اختارته المنشأة قبل عدة دورات وما زالت تستثمره.

ب- تكلفة استبدال أصول مكافئة بالأصول الموجودة وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مكافئ أو معادل في سوق الأصول المستعلمة وله نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود حالياً، أي دون اعتبار للتغيرات التكنولوجية الطارئة أيضاً.

ت- بينما يركز التفسيران السابقان لمفهوم تكلفة الاستبدال على الأصول الموجودة يهتم هذا التفسير بتكلفة استبدال طاقة إنتاجية جديدة مكافئة بالطاقة الموجودة. إن تكلفة استبدال طاقة إنتاجية جديدة هي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول "شراء أو إنتاجا" على الطاقة الإنتاجية لأصل جديد أو مجموعة من الأصول تعكس التطورات التكنولوجية الحديثة دون اعتبار للأصول الموجودة. فتكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية ينبغي أن يعبر عنها بأحدث الطرق الإنتاجية المتاحة، إذ أن تقدير تكلفة استبدال أصول مكافئة بأصول مستعملة ومتقادمة تكنولوجيا أو نصف متقادمة هو أمر عقيم ومضيعة للوقت ولا يقدم أساسا متيناً لقياس تكلفة العمليات الجارية.

الخلفية النظرية لمحاسبة تكلفة الاستبدال

تعتمد محاسبة تكلفة الاستبدال مفهوما محددا للمحافظة على رأس المال، وهو المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشأة المعنية. وهذا المفهوم يتضمن: (حنان،2003، ص115-116)

أ-حساب الدخل التشغيلي الجاري بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية للموارد المستنفذة في اكتساب تلك الإيرادات.

ب- حساب مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية.

ج- عرض قائمة المركز المالي وفق شروط القيم الجارية.

ويستند هذا المفهوم على فرض استمرارية المنشأة المفهوم الأساسي الذي تستند إليه محاسبة تكلفة الاستبدال، ويعني هذا الفرض استمرارية استبدال أصول المنشأة. لذلك، فإن تكلفة الأصول المستنفذة في عملية تحقيق الدخل ينبغي أن تكون مساوية لتكلفة استبدالها وليس لتكلفتها التاريخية كما يفترض النموذج المحاسبي التقليدي. وتمثل تكلفة الاستبدال المحور الأساسي لاختلافها عن "تكلفة" المستوى العام للأسعار "محاسبة التضخم". فمحاسبة تكلفة الاستبدال تهتم بالطريقة التي تؤثر تغيرات الأسعار من خلالها على بنود القوائم المالية لمنشأة معينة بذاتها. فهي تركز على السلع الخاصة بتلك المنشأة والأصول المستخدمة فيها، آخذة في حسبانها تغيرات أسعار تلك السلع والأصول، سواء تغيرات الأسعار الخاصة بتلك السلع والأصول أو تغيرات الأرقام القياسية السعرية الخاصة بالمجموعات المماثلة لتلك السلع والأصول.

مكونات دخل تكلفة الاستبدال

وفقا لطريقة محاسبة تكلفة الاستبدال المقترحة من "Edwards and bell" في عام 1961م فإن مكاسب وخسائر الحيازة ينبغي أن تظهر في قائمة الدخل الاستبدالي.

ولتوضيح مكونات دخل تكلفة الاستبدال ما يلي: (حنان،2003، ص116)

1- يتكون دخل تكلفة الاستبدال من عنصرين: الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية. لكن هناك خلاف في الرأي حول تضمين أو استبعاد الجزء الثاني، وهو مكاسب وخسائر الحيازة.

2- ينتج الدخل التشغيلي الجاري عن الأنشطة التشغيلية "الإنتاجية"، ويتم حسابه بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية المستنفذة في أنجار تلك الأنشطة، بينما "من جهة ثانية" لا تنتج مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية عن الأنشطة التشغيلية "الإنتاجية".

ولتوضيح مكاسب وخسائر الحيازة وكيفية معالجتها ما يلي:

أ- مكاسب وخسائر الحيازة:

تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري فتعطي مكاسب وخسائر حيازة إذا أسعار الدخول تغيرت أثناء الفترة المحاسبية وتقسم أرباح ومكاسب الحيازة المحققة إلى ما يلي: (Belkaoui, 2000, P398)

1- مكاسب وخسائر الحيازة المحققة: وهي مقابل البنود المباعة أو الالتزامات المدفوعة.

2- مكاسب وخسائر الحيازة غير المحققة: وهي مقابل البنود التي ما زالت في حيازة الوحدة الاقتصادية أو الالتزامات المستحقة في نهاية الفترة.

ب- المعالجة المحاسبية لمكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية

هناك ثلاث معالجات محاسبية بديلة: (الشيرازي، 1990، ص536-537)

1- اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة، من مكونات الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه الدخل القابل للتحقق.

2- اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه "الدخل المحقق"

3- اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه "الدخل القابل للتوزيع"

ولعله من الواضح أن المفهوم الأول للدخل يعتبر أكثر المفاهيم الثلاثة اقتراباً من المفهوم الاقتصادي وذلك لأنه يعترف بمكاسب (خسائر) الحيازة الخاصة بالفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري. ولذلك يعرف هذا المفهوم أيضا بالدخل الاقتصادي.

أن هذا الأسلوب يهدف إلى المحافظة على رأسمال المادي لوحدة الاقتصادية والمحدد على أساس طاقته الإنتاجية، إضافة إلى تقرير تأثير التغيرات العامة للأسعار، وذلك لتبني القوة الشرائية العامة كوحدة قياس (Miller, 1980, P147)

تقييم محاسبة تكلفة الاستبدال

يؤدي تطبيق محاسبة سعر الدخول الجاري أو تكلفة الاستبدال إلى تقسيم أرباح الدورة إلى أرباح العمليات العائدة للنشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب حيازة الأصول والتي تقسم بدورها إلى مكاسب حيازة محققة ومكاسب حيازة غير محققة. إن هذا التقسيم يقدم لقراء القوائم المالية مجموعة من المزايا: (حنان، 2003، ص132-133)

1- يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري المشروع في الدورة الحالية والدورات الماضية. فالقسم الأول من الأرباح، أرباح عمليات النشاط الإنتاجي العادي، ينتج بصورة رئيسة عن قرارات الإدارة في مجال الإنتاج والاستثمار الطويل الأجل ويعكس مستوى كفاءة الأداء في العملية الإنتاجية داخل المشروع، أي في مجال خاضع لرقابة الإدارة. لذلك يعد ربح العمليات مؤشرا لقياس مدى نجاح أو فشل

الإدارة في تحقيق الوظيفة الأساسية في المشروع، وهي وظيفة إنتاج وتسويق سلعة معينة أو مجموعة من السلع بصورة تحقق أهداف المشروع، الربح مثلاً.

أما مكاسب الحيازة فإنها تنتج عن عوامل خارجية وغير خاضعة لتأثير الإدارة عادة. لذلك، فإنها لا تتصف بالدورية. فهي متعلقة بالتطورات الاقتصادية خارج المشروع.

2- إن تقسيم الأرباح إلى أرباح العمليات ومكاسب الحيازة يساعد في اتخاذ القرارات، فربح العمليات الخاضعة لتأثير الإدارة يسمح بتحديد ربحية الاستثمارات الأساسية لفترات طويلة الأجل، كما ويسمح بالتنبؤات بتطور هذه الأرباح واتخاذ القرارات استنادا إلى هذه التنبؤات.

3- يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية، فهو أكبر مبلغ ممكن توزيعه دون الأضرار بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع. لذلك يسمى هذا الربح أحياناً بالربح القابل للتوزيع.

4- إن التقسيم الثنائي لأرباح الدورة يقدم معلومات هامة تساعد في التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال المشروع لعدة دورات وبين المشاريع المماثلة.

5- إن تحديد الربح التشغيلي الجاري يستند إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع، وهذا ما تقدمه محاسبة التكلفة التاريخية. ولكن محاسبة أسعار الدخول الجارية تضيف إلى ذلك مكاسب الحيازة .وهكذا فإن محاسبة أسعار الدخول "تكلفة الاستبدال" تمثل تخليا عن قاعدتي تحقيق الإيراد والحيطة والحذر، لأنها تعترف بالأرباح والخسائر عند "استحقاقها" وليس عند تحقيقها فقط.

سلبيات محاسبة التكلفة الاستبدالية

يوجد لنموذج التكلفة الاستبدالية سلبيات وهي كالتالي: (علي، 1989، ص68-71)

1- إن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الاستبدالية ناقصة لأنها لا يتوافر فيها الثبات والاتساق حيث أن:

أ- نقص درجة الموضوعية في الكثير من الحالات واعتماد القياس على التقدير الشخصي بالنسبة للأصول غير الموجود لها سوق أو المستعملة.

ب- إظهار الأصول بالقيم الحكمية قد يؤدي إلى ظهور أرباح غير محققة.

ج- عدم إمكانية إجراء المقارنات (Miller, 1978, P133)

2- التغيرات في القوة الشرائية للنقود لا تكون ظاهرة في القوائم المالية المعدة عن الفترة.

3- أن المشكلة التي يعاني منها الاقتصاد العالمي هي مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد عموماً والمشكلة ليست مشكلة ارتفاع أسعار بعض الأصول دون الأخرى.

4- قدرة النموذج في المساعدة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية محدودة.

مزايا طريقة تكلفة الاستبدال

- سهولة التطبيق حيث لا يتطلب إعادة تقدير القيمة الإستبدالية لجميع الأصول وفقاً للأسعار الجارية، وقد يلجأ البعض عند التطبيق إلى تكوين الاحتياطي عن طريق نسبة حكمية من الأرباح المحتجزة بدلا من إجراء عمليات التقدير للأصول الرأسمالية والمخزون السلعي، ومازالت تطبق رغم وجود مداخل بديلة.
- ظهور الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي وفقاً لقيمتها الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية يعكس المركز المالي الحقيقي واحتساب أعباء الاستهلاك الحقيقية في نهاية السنة المالية.
- تساعد على إجراء عملية التقييم والمقارنات السليمة بين نتائج أعمال الفروع والشركات التابعة وتبسيط إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل بعد استبعاد الآثار التضخمية. (سعود جايد مشكور العامري، مرجع سابق، ص22-23)

الانتقادات:

- إن احتياطي التضخم لا يعطي مؤشرا كافيا عن أثر التضخم على أصول وأنشطة المنشأة، ويتم تقدير قيمته على أساس حكمي تقديري وليس على أساسي علمي، كما أنه لا يمكن تكوين احتياطي التضخم إلا في حالة وجود أرباح كافية أوفي حالات الخسارة، وعليه قد تجد سنوات لا تؤخذ فيها التغيرات في القوة الشرائية للعملة بعين الاعتبار نظراً لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبيا.
- أما بالنسبة لإعادة تقدير قيمة بعض بنود قائمة المركز المالي فيعتبر علاج جزئي لآثار التضخم على القوائم المالية، نظرا لاقتصار التركيز على قائمة المركز المالي واقتصار التعديل على الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي دون غيرها من البنود والتي تظل معبراً عنها بالقيم الدفترية التاريخية لها. (نبيه بن عبد الرحمان الجبر، مرجع سابق، ص346)

خامساً: نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة

إن نموذج القيمة الجارية المعدلة يتطلب أخذ تغيرات الأسعار النسبية في الاعتبار ويمكن التعبير عن نموذج القيمة الجارية المعدلة بالمعادلة التالية: (الشيرازي، 1995، ص521)

التغير في المستوى النسبي = (التغير في المستوى العام – التغير في المستوى الخاص)

ويتم تطبيق مفهوم القيمة الجارية المعدلة إما على أساس أسعار الشراء وفي هذه الحالة فالنموذج المستخدم هو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار وأما إذا استخدمت أسعار الخروج كأساس فالنموذج هو نموذج صافي القيمة البيعية الجارية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار. فإنه في ظل تطبيق هذا النموذج يتم تعديل أساس القياس ووحدة القياس. (عبيد، 1986، ص134)

خصائص نموذج محاسبة التكلفة الاستبدالية المعدلة:

يجمع هذا الأسلوب بين خصائص كل من نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية ويمكننا بيان الخصائص التي يتصف بها هذا الأسلوب كالتالي:(سليطين، 2001، ص100-101)

1- تعتبر التكلفة الاستبدالية - أسعار الشراء - أساس التقويم المستخدم.

2- وحدة القياس المستخدمة هي القوة الشرائية العامة لوحدة النقد.

3- الاعتماد على مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

4- فصل دخل النشاط الجاري عن مكاسب (خسائر) الحيازة للعناصر غير النقدية.

5- تقسيم مكاسب (خسائر) حيازة العناصر غير النقدية إلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية، ومكاسب (خسائر) حيازة غير حقيقية (وهمية)، نتيجة التغيرات السعرية العامة وبالتالي فإن هذا الأسلوب يهدف إلى المحافظة رأس المال المادي للوحدة الاقتصادية والمحدد على أساس طاقته الإنتاجية إضافة إلى تقرير تأثيرات التغيرات العامة للأسعار، وذلك لتبني القوة الشرائية العامة للنقد كوحدة قياس.

تقييم نموذج تكلفة الاستبدال المعدلة

1- تتضمن أخطاء التوقيت.

2- لا تتضمن أخطاء وحدة القياس.

3- تقدم معلومات ملائمة بوحدات "السيطرة والتحكم السلعي" في سوق المدخلات. (حنان، 2003، ص199)

خصائص نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية: (الشيرازي، 1990، ص529-530)

1- أسعار البيع هي الخاصية موضوع القياس.

2- استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس للقياس.

3- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق في تحديد الدخل المحاسبي.

4- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) الحيازة.

5- الفصل بين مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية والوهمية.

تقييم نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

إن نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة هو أكثر النماذج المحاسبية المقترحة اقتراباً من النموذج الاقتصادي. ويرجع ذلك إلى أن هذا النموذج يعترف أولاً بأول بجميع أنواع التغيرات في مستويات الأسعار: المستوى العام والمستوى الخاص والمستوى النسبي. ورغم كل هذه المزايا، فإن نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة يعاني من عقبة رئيسية تقف في طريق نجاح تطبيقه، وهي صعوبة أو استحالة

الحصول على أسعار بيع الكثير من عناصر الأصـول علـى أساس موضوعي، وذلك ما يفسر القدر الكبير من التأييد الذي يلقاه نمـوذج التكلفـة الاسـتبدالية المعدلة سواء من قبل الباحثين أو الممارسين. (الشيرازي، 1990، ص529-530)

وتعقيب على ما سبق من نماذج محاسبة التضخم يستخلص الباحثين ما يلي:

إن نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة هو الأكثر قبولاً من ناحية التطبيق الفعلي حيث أن نمـوذج صـافي القيمة البيعية المعدلة الأكثر تطوراً منه قد يكون هناك استحالة في تطبيقه لما ذكـر آنفـاً وهو موجود نظرياً ولم يتم اختباره حسب علم الباحثين وترتيباً على ما سبق تم اختيار نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة كنموذج مقترح لما يلي:

أ- لاختبار مدى إمكانية تطبيقه في اليمن على الوحدات الاقتصادية الصناعية.

ب- لدراسة أثر تطبيق النموذج المقترح على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل الدراسة.

مزايا طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

أهم ما يميز هذا النموذج ما يلي:

- اعتماد أسعار الدخول الجارية وأسعار الخروج الجارية أساساً لتقويم بنود القوائم المالية وتحديـد دخـل النشاط الجاري.

- استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس؛ -تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات في طريقة التكلفة الإستبدالية المعدلة وعـدم تطبيقه في حالة طريقة صافي القيمة البيعية.

- تصنيف صافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الحالي وإلى مكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققـة وغير المحققة.

- تصنيف مكاسب وخسائر الحيازة إلى حقيقية يتم الاعتراف بها وأخرى وهمية يتم استبعادها.

- هذه الطريقة تتجنب أخطاء وحدة القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.

بينما تحتوي على طريقة التكلفة الجارية على أخطاء في التوقيت خاصة في طريقـة التكلفـة الإسـتبدالية المعدلة نتيجة اعتمادها على مبدأ التحقق كأساس لقياس الدخل، عكس طريقة صافي القيمة البيعية المعدلـة التي لا تعتمد على ذلك وأهم هذه الأخطاء:

- استبعاد بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة خلال الدورة الحاليـة وتأجيـل الاعتراف بها لحين تحققها في الدورة أو الدورات القادمة.

- احتساب بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة في الفترات السابقة ولكن المحققة في الدورة الحالية.

كذلك القوائم المالية المعدة وفق التكلفة الجارية المعدلة وفق وحدة النقد الثابتة، تعتبر قابلة للتفسير فهي تستند في نفس الوقت إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية ومفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود، ومعلوماتها ملائمة لاتخاذ القرارات باعتبارها تراعي تغيرات القيمة الجارية.

عيوب طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة

تنطوي الاعتراضات الموجهة ضد استخدام أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة كما ما يلي:

- قد تفوق تكلفة الحصول على المعلومات اللازمة لاستخدام هذا الأساس منافعه المتوقعة.
- صعوبة فهم تطبيق هذا الأساس أو استخدام معلوماته تكون هذه البيانات معوقة لمستخدميها أكثر.
- لا يوجد هناك دليل كاف على أفضلية هذا الأساس عن الأساسين السابقين الأخرين للمحاسبة عن أصول والتزامات الوحدة، كما لا يوجد دليل يشير إلى أن جودة المعلومات المستخرجة طبقاً لهذا الأساس تفوق أو أكثر ملاءمة من تلك المستخرجة وفق الأساسين الآخرين.

ويمكن التمييز بين أخطاء التوقيت وأخطاء وحدة القياس كما يلي:

- أخطاء التوقيت: تنتج عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى وبالتالي تداخل نتائج الدورات.
- أخطاء وحدة القياس: وتنتج عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.

وفيما يلي جدول يوضح مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي من خلال خصائصه

جدول رقم (1) مقارنة بين خصائص بدائل القياس المحاسبي

النموذج المحاسبي	الخصائص
محاسبة التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية أساس لتقويم وتحديد الدخل المحاسبي فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود اعتماد مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح والمكاسب المحققة بالبيع وليس بالحيازة. تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل
محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة التاريخية أساس لتقويم وتحديد الدخل المحاسبي استبعاد فرض ثبات وحدة القياس النقدي الوطني الإسمية واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس. تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل

محاسبة التكلفة الجارية	اعتماد أسعار الدخول الجارية (التكلفة الإستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري .فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود.
تكلفة الاستبدال	اعتماد قاعدة تحقق الإيراد والربح ومكاسب الحيازة المحققة بالبيع للغير الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة.
صافي القيمة البيعية	اعتماد أسعار الخروج الجارية (أسعار البيع) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري .فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود. عدم اعتماد قاعدة تحقق الإيراد بالبيع للغير وإنما وفق الإنتاج الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة
محاسبة التكلفة الجارية المعدلة	اعتماد أسعار الدخول الجارية (التكلفة الإستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري .استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس .تطبيق مبدأ التحقق
تكلفة الاستبدال المعدلة	كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات .الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققة بالبيع أو الاستخدام وغير المحققة نتيجة استمرارية الاحتفاظ بالأصول في نهاية الدورة المحاسبية. مكاسب الحيازة الحقيقية يتم الاعتراف بها أما الوهمية يتم استبعادها.
صافي القيمة البيعية المعدلة	اعتماد أسعار الخروج الجارية (أسعار البيع) أساس لتقويم بنود لقوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري. استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس .عدم اعتماد قاعدة تحقق الإيراد (أو الربح بالبيع) . الفصل بين الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر الحيازة المحققة وغير المحققة .مكاسب الحيازة الحقيقية يتم الاعتراف بها أما الوهمية يتم استبعادها.

المصدر: من اعداد رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، 166-193.

طرق إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار

توجد ثلاث طرق:

الطريقة الأولى: إظهار المعلومات المالية على أساس القوة الشرائية العامة (التغير في المستوى العام للأسعار).

الطريقة الثانية: إظهار المعلومات على أساس التكلفة الجارية (بدلاً من التكلفة التاريخية) مع الاعتراف بالتغيرات المحددة في أسعار الأصول (التغير في المستوى الخاص للأسعار).

الطريقة الثالثة: وتجمع بين القوة الشرائية العامة والتكلفة الجارية (التغير في المستوى النسبي للأسعار)

الفصل الثالث

القوائم المالية

الفصل الثالث - القوائم المالية

مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية تلخيص للكم الكبير من المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة المحاسبية وتتمثل في أربع قوائم مالية (الميزانية – قائمة الدخل – قائمة التدفقات النقدية -التغير في حقوق الملكية) إضافة إلى هذه القوائم المالية الأساسية يتسع نطاق التقارير ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية بشكل ملاحظات هامشية وجداول ملحقة وهذه القوائم وملحقاتها هي الشكل الأكثر شيوعاً لتوفير المعلومات اللازمة للاستخدام على نطاق عام من قبل الفئات المختلفة وتعد هذه القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.(حماد، 2002، ص 248)

أنواع القوائم المالية:

القوائم المالية هي ناتج أو مخرجات النظام المحاسبي ويمكن تقسيم هذه القوائم إلى ما يلي:

1- قائمة الدخل (Income statement): يتم من خلالها عرض صافي دخل الشركة عن فترة مالية محددة على أن يتم بيان هذه الفترة التي تغطيها قائمة الدخل في عنوانها، ويتم فيها وضع إيرادات الشركة ونفقاتها في الفترة المذكورة، وقيمة الأرباح أو الخسائر المترتبة على نشاط الشركة. (راضي، 2011م، ص 103).

2- بيان الدخل الشامل (Statement of comprehensive income): يعد بيان الدخل الشامل من القوائم المالية الهامة للأطراف الخارجية، وتحتوي على عنصرين أساسيين هما صافي الدخل والذي يؤخذ من قائمة الدخل بالإضافة إلى الدخل الشامل الآخر، والذي قد يكون بقيمة موجبة أو سالبة، والذي يؤثر بدوره على الأرباح المحتجزة وحقوق المساهمين. (حنان، 2003م، ص 250).

3- قائمة المركز المالي (Balance sheet): تحتوي قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية على كل من: الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية، ويتم بيان هذه العناصر الثلاثة بشكل تفصيلي من أجل معرفة محتويات كل عنصر واحتساب مقدار رأس المال العامل. (حنان، 2003م، ص 365).

4- قائمة التدفقات النقدية (Cash flow statement): وهي من أنواع القوائم المالية التي يتم فيها عرض التدفق النقدي الذي يحدث من نشاط الشركة خلال فترة زمنية محددة، وقد تكون هذه التدفقات النقدية متأتية من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية. (السالم، 2009م).

5- بيان حقوق المساهمين (Stockholders equity): تعتبر حقوق المساهمين (حقوق الملكية) من العناصر الأساسية التي تتكون منها المعادلة المحاسبية ويتم فيها عرض عناصر حقوق المساهمين بشكل تفصيلي في الميزانية العمومية، ومن أبرز الأمثلة على بيانات حقوق المساهمين أسهم الخزينة والأرباح المحتجزة. (الشيرازي، 1990م، ص221-223).

أهداف القوائم المالية:

للقوائم المالية هدفين رئيسيين هدف يتعلق بالمنشاة وهدف يتعلق بالجهات الخارجية اما بالنسبة للمنشأة فهي تبين الاستخدامات المالية ونتيجة عمل المنشأة من ربح أو خسارة ونقاط الضعف وتساهم في وضع الموازنات المستقبلية بالإضافة الى تكاليف المنشأة ومصاريفها والاهلاكات وتساعد الادارة على معرفة نقاط القوة والضعف في كافة أقسام المنشأة اما بالنسبة للجهات الخارجية فهي تطلع الدائنين والبنوك على قوة المنشأة من ربح أو خسارة ويمكن تلخيص بعض النقاط مثل:

1- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمتوقعين.

2- توفير المعلومات التي تفيد في التقديرات المستقبلية وبما يسمح لمتخذي القرارات الاستثمارية من المفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية.

3- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.

1- أهداف قائمة الدخل وبيان الدخل الشامل:

وهناك أهداف مختلفة لقائمة الدخل ومنها مايلي:

1- تزويد أصحاب الشركات والمصانع والمستثمرين بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم قوة إيرادات المشروع.

2- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الاساسي للمشروع وهو زيادة الإيرادات.

3- توفير المعلومات الحقيقة الصحيحة بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية والتي تفيد في عملية التنبؤ وتقييم قوة الإيرادات.

4- تمكين أصحاب الشركات والمصانع والمستثمرين من معرفة نتائج استثماراتهم.

5- تمكين المحللين من تقييم بدائل الاستثمار من مختلف المشروعات. (حماد، 2002، ص 248)

2- أهداف قائمة المركز المالي:

وهناك أهداف مختلفة لقائمة المركز المالي ومنها مايلي:

1- معرفة الوضع المالي للمشروع في نهاية السنة المالية والموجودات والالتزامات والمصروفات والايرادات "أصول-خصوم- حقوق ملكية" التي حصلت عليها.

2- حتى يسهل العودة إلى السنوات السابقة بشكل مختصر وليس إلى القيود والعمليات المالية كاملة.

3- تختصر كافة العمليات المالية في السنة المالية "مراجعة الحسابات"

4- تقييم عملية السيولة والمديونية للمنشأة.

5- تساعد على إعطاء التوصيات والاستشارات للمنشأة. (حنان، 2003، ص274)

3- أهداف قائمة التدفقات النقدية:

وهناك أهداف مختلفة لقائمة التدفقات النقدية ومنها مايلي:

1- تقييم مقدرة المنشأة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
2- تقييم مقدرة المنشأة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع أرباح ، والحاجة للحصول

على تمويل خارجي.

3- تقييم أسـباب الاختلافـات بين صافـي الدخـل (من واقع قائمة الدخـل) والتدفقـات النقدية (المتحصلات والمدفوعات) المرتبطة (من واقع قائمة التدفقات النقدية).

4- تقييم الآثار على المركز المالي للمنشأة الاقتصادية لكل من العمليات الاستثمارية والتمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة. (نور، 2004، ص 782)

4- أهداف بيان حقوق المساهمين (حقوق الملكية):

وهناك أهداف مختلفة لبيان حقوق المساهمين ومنها مايلي:

1- يتم اعداد هذه القائمة لمعرفة التغيرات التي طرأت على حقوق اصحاب المنشأة خلال الفترة او السنة المالية.

2- معرفة انه تزداد حقوق الملكية بزيادة راس المال وبالأرباح وتنقص حقوق الملكية بتخفيضات راس المال وبالمسحوبات الشخصية والخسائر.

3- معرفة بنود القائمة المختلفة باختلاف الشكل القانوني للمنشاة ان كانت منشأة فردية (يملكها فرد) او شركة اشخاص (يملكها أكثر من شخص) او شركة اموال (أسهم). (نور، 2010، ص 788)

أهمية تعديل القوائم المالية

تنطلق أهمية تعديل القوائم المالية من إعطاء صورة حقيقية للمعلومات المحاسبية المعدة في أوقات الارتفاع في مستوى الأسعار والمقدمة إلى الجهات المستخدمة لها في عملية اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية المناسبة.

أشار (العامري، 2006، ص15) الى انه تزداد أهمية تعديل القوائم المالية في أوقات الارتفاع العام للأسعار بغية تحقيق العديد من الأهداف والتي يمكن تلخيصها بالآتي:

1- تحديد الأرباح بالشكل الحقيقي وتقييم المركز المالي للشركة أو القيمة الحالية للشركة.

2- تجنب دفع الضرائب على أرباح صورية لم تحققها الشركة أصال، أثر تغير الأسعار وانخفاض القوة الشرائية في الكشوفات المالية.

3- اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف والخطط المستقبلية، والرقابة الإدارية.

يرى الباحثين أن لتعديل القوائم المالية أهمية كبيرة يجب ان تحظى باهتمام كافة الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، لان عدم تعديل القوائم المالية وقت الارتفاع في المستوى العام للأسعار يضلل نتائج القياس ولا يمكن معرفة الوضع المالي الحقيقي للشركة.

خطوات تعديل القوائم المالية

عند تعديل القوائم المالية التاريخية إلى قوائم مالية مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يجب إتباع الخطوات الخمس التالية: (الشيرازي، 1990، ص500-501)

1- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.

2- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءً من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى أحدث القوائم المالية.

3- تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين: بنود نقدية، بنود غير نقدية.

4- تعديل البنود غير النقدية.

5- حساب "مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار" الناجم عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

- قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية $\times$ $\frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ القوائم}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$

وإذا لم يتوفر الرقم القياسي في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربعية اعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر عام.

تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية

يجب عند تعديل القوائم المالية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لاختلاف معالجة كل منهما. (حنان، 2003، ص82-83)

ويمكن تعريف البنود النقدية: بأنها مطالبات أو التزامات بدفع مبالغ ثابتة ومحددة من النقدية أو ما في حكمها. (حماد، 2002، ص241) فهي بنود ثابتة في مقدار النقد بغض النظر عن التغيرات السعرية الخاصة أو العامة وتظهر ضمن الأصول والالتزامات، فهي على سبيل المثال الأموال الجاهزة، حسابات المدينين وأوراق القبض، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والاستثمارات في السندات (وليست في الأسهم) وجزء من المخزون السلعي مباع مقدماً بسعر محدد ولكنه لم يسلم بعد، مصاريف إدارية ومالية مستحقة، عوائد الأسهم قابلة للدفع.

قد تكون هذه البنود ثابتة المقدار بسبب طبيعة الحساب أو بسبب عقود قانونية ملزمة. لذلك يتم إبقاء البنود النقدية في آخر الفترة دون تعديل لأنها معبر عنها تلقائياً بوحدة القياس النقدي الجارية ولا تحتاج لأي تعديل، فهي تظهر في القائمة المعدلة بنفس المبالغ الأصلية، أما البنود غير النقدية في نهاية الدورة الجارية فيجب تعديلها للتعبير عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية مثل البنود النقدية حتى تصبح المقارنة ذات مغزى . ويعرف (حماد،2002، ص242) البنود غير النقدية بأنها بنود لا يكون عليها مطالبات بسداد مقادير ثابتة من النقدية وما في حكمها.

تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية من أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة، فالاحتفاظ بالأصول النقدية يعرض لخطر تغيرات القوة الشرائية لهذه البنود النقدية، فإذا ما ارتفع المستوى العام للأسعار، فإن القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تميل للهبوط. أو أننا نحتاج لمبالغ نقدية أكبر للحصول على نفس السلعة، أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة لنفس التأثيرات ولكن في الاتجاه المعاكس، فإذا توقعنا ارتفاع الأسعار فإنه يفضل الاحتفاظ بالسلع أو بالأصول غير النقدية. كما أن الأصول غير النقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في أذواق المستهلكين في التكنولوجيا وفي الطلب

البند	نقدي	غير نقدي	يحتاج الى تحليل
النقدية المتاحة، ودائع تحت الطلب ودائع لأجل، عملات أجنبية، مطالبات على أوراق مالية بعملات أجنبية.	×		
أسهم عادية (استثمار غير مؤثر)		×	

أسهم ممتازة (قابلة للتحويل أو المشاركة) وسندات قابلة للتحويل.			×
الأسهم الممتازة والسندات الأخرى.	×		
حسابات وأوراق قبض ومسموحات الحسابات المشكوك فيها	×		
رهونات قرض للتحصيل	×		
مخزون		×	
قروض للعاملين	×		
مصاريف مقدمة			×
أوراق قبض طويلة الأجل	×		
ودائع يعاد استردادها	×		
سلفيات لشركات تابعة لا تدخل في القوائم الموحدة	×		
حقوق ملكية في شركات تابعة غير مجمعة		×	
المعاشات والأموال الأخرى			×
الممتلكات والمعدات والتجهيزات ومجمع الإهلاك		×	
قيمة مستحقات التأمين على الحياة	×		
التزامات شراء (دفع جزء عن عقود محددة السعر)		×	
مقدمات إلى موردين (ليست على عقود محددة السعر)	×		
أعباء ضريبة الدخل المؤجلة	×		
براءات اختراع- علامات تجارية- شهرة المحل وأصول أخرى غير ملموسة		×	
تكلفة الحصول على بوليصة تأمين على الحياة مؤجلة	×		
تكلفة الحصول على بوليصة تأمين حوادث		×	
حسابات الدفع ومصاريف مستحق	×		
أجور إجازات مستحقة			×
توزيعات أرباح نقدية قابلة للصرف	×		

التزامات قابلة للصرف بعملة أجنبية	×		
التزامات مبيعات (جزء محصل على عقود محددة السعر)		×	
مقدمات من العملاء (ليست على عقود محددة السعر)	×		
خسائر مستحقة على التزامات مشتريات	×		
إيرادات مؤجلة			×
ودائع مستردة	×		
سندات مستحقة الدفع، وديون طويلة الأجل أخرى وما يرتبط بها من خصومات أو علاوات	×		
التزامات معاشات مستحقة			×
التزامات في ظل ضمانات المنتجات		×	
التزامات ضرائب الدخل المؤجلة	×		
اعتمادات ضريبية لاستثمارات مؤجلة		×	
احتياطيات بوليصة تأمين على الحياة أو الممتلكات أو الحوادث	×		
أقساط تأمين غير مكتسبة		×	
التزامات الودائع في المؤسسات المالية	×		

المصدر: (حماد، 2002، ص311-313)

فوائد القوائم المالية

يمكن النظر الى اهداف القوائم المالية من خلال التعرف على من يستخدم القوائم المالية، ولاي غرض، وما هي المعلومات التي يحتاجونها لهذه الأغراض. وما هي المعلومات المحاسبية التي تلبي تلك الاحتياجات، وما هو الشكل الذي يمكن ان تقدم او تعرض به المعلومات المحاسبية الملاءمة والموثوق بها لتلك الاحتياجات. وفيما يلي أبرز الفوائد المتخذة من استخدام القوائم المالية ذات الغرض العام:

1- فائدة المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات (تقدم للمستثمرين والمقرضين)

2- فائدة المعلومات لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تستطيع ان تخلقها الوحدة الاقتصادية سواء حجم هذه التدفقات او توقيتها او درجة المخاطرة المحيطة بتحقيقها.

ذلك لان المستثمر يهمه تقدير العائد المتوقع من استثماره ودرجة المخاطرة المترتبة على هذا الاستثمار، وان العائد ونوعيته الذي يعود على المستثمر (في صورة توزيعات ارباح مثلاً) يتوقف على امكانية الوحدة الاقتصادية على تحقيق تدفقات نقدية في الفترات المستقبلية.

3- استخدامها كأساس لبناء التوقعات المستقبلية (مثل قائمة المركز المالي) عن التدفقات المستقبلية والحكم على كفاءة الإدارة في استغلال الموارد

4- تقديم معلومات الربحية على اساس الاستحقاق التي تمثل اساساً للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطريقة تفوق قدرة التدفقات النقدية الفعلية على التنبؤ.

لذلك فان اساس الاستحقاق الذي يربط بين الإيرادات والمصروفات خلال الفترة المحاسبية سينعكس على اداء الوحدة الاقتصادية.

5- عرض المعلومات عن تدفقات الأموال في تقدير السيولة ومعرفة ناتج الأنشطة الاستثمارية والتمويلية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال تحميل مصادر واستخدامات الأموال.

أهمية تعديل المعلومات المحاسبة بأثار التغير في المستوى العام للأسعار

ان اعداد القوائم المالية وفقاً لمجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية يجعلها تهمل أثر التغيرات في الأسعار التي تحصل من مدة لأخرى وبالتالي حدوث تشويه في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وفرض ثبات قيمة النقود من جهة ولا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للوحدات الاقتصادية من جهة اخرى بالنظر الى أن قيمة النقد تختلف من فترة لأخرى. ويرى أحد الكتاب ان من الوهم افتراض ثبات وحدة النقد في حين ترتفع اسعار السلع والخدمات الأخرى كافة، وبناء على ذلك ستكون قائمة المركز المالي لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي لأصول والتزامات الوحدة المحاسبية، اذ تظهر الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقة لأنها مسجلة بالتكلفة التأريخية، مما يجعل تلك القائمة تفقد المعنى التعبيري لها وتصبح مجرد تجميع لوحدات نقدية ذات قيم مختلفة لاختلاف الفترات التي تم اقتناء الاصول فيها. ولا يكفي مجمع الاهلاك (مخصص الاندثار المتراكم) المحسوب وفقاً للتكلفة التأريخية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة

الاقتصادية. مما يعني ارتفاع تكلفة الاستبدال والحاجة الى زيادة رأس المال بالنظر للحاجة الى مزيد من النقود لتغطية استبدال تلك الأصول. وينطبق ذات المعنى على المخزون الذي يتطلب عملية استبداله الى نفس المستوى الموجود في الوحدة الاقتصادية الى مزيد من النقود، اما العناصر النقدية مثل النقدية والمدينين وغيرها فأنها تتعرض لخسارة القوة الشرائية في فترات التضخم بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، اما حقوق الملكية (رأس المال والارباح المحتجزة والاحتياطيات) والتي تظهر في قائمة المركز المالي بتكلفتها التاريخية فأنها لا تعبر عن حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية بصورة. وفيما يتعلق بقائمة الدخل فان الأرباح تظهر بشكل مبالغ فيه. ومرد ذلك مقابلة ايرادات الفترة المقاسة بالأسعار الجارية بالمصروفات المقاسة بأسعار تاريخية، فمصروف الاهلاك وتكلفة المبيعات تم حسابهما وفقاً للتكلفة التاريخية، ومن ثم تكون الأرباح المحققة مظللة. ويسفر عن المبالغة في تحديد الأرباح زيادة في توزيعات الأرباح مما يؤدي الى تآكل رأس مال الوحدة الاقتصادية واضعاف قدرتها التشغيلية وارباحها المستقبلية المتوقعة، هذا فضلاً عن كونه يعد مؤشراً خاطئاً للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم، كما يترتب ايضاً على المبالغة في الأرباح تحمل الوحدة الاقتصادية لضرائب مرتفعة تعد في حقيقة الامر ضرائب على راس المال وليس على الدخل، علاوة على مطالبة العمال باجور مرتفعة نتاجاً لارتفاع الدخل، كما قد تؤدي توزيعات الأرباح المرتفعة والضرائب العالية الى استنزاف النقدية المتاحة في الوحدة الاقتصادية. ولا تقف آثار التضخم على القوائم المالية عند هذا الحد بل تتعداه الى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية نفسها من فترة لأخرى سواء للوحدة الاقتصادية او للوحدات الاقتصادية المختلفة في الصناعة نفسها، ومرجع ذلك ان الوحدات الاقتصادية التي تمتلك اصول قديمة تظهر في ظل التضخم على أنها اكثر كفاءة وربحية من تلك الوحدات الاقتصادية التي تمتلك أصول تم شراؤها حديثاً، مما يتطلب الحذر عند اجراء تلك المقارنات، اذ ينبغي قبل القيام بذلك اهمية اجراء التعديلات اللازمة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية حتى تصبح قائمة للمقارنة. وقد بدء المحاسبون مع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في الستينيات من القرن الماضي يولون التضخم أهمية ملموسة عند اعداد القوائم المالية فقد اولى الكاتب الالماني (fritzschmidt) في العشرينات من القرن الماضي أهمية للقيمة الجارية والتكلفة الاستبدالية. وبناء على ذلك أصبح من غير المقبول في الاوساط المهنية والأكاديمية تجاهل ظاهرة التضخم اذ أصبح واضحاً عدم كفاية الحلول المجتازة لهذه المشكلة، كاستخدام طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً (lifo) في تقويم المخزون السلعي، وطريقة الاستهلاك المعجل في حساب إهلاك الأصول الثابتة (الشيرازي، مرجع سابق، ص494) وفي هذا الصدد اوصت الدراسة البحثية السادسة التي اصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي. American Institute of certified public Accountants (AICPA) أن يتم الإفصاح اثر التغيرات في المستوى العام

للأسعار على القوائم المالية. كما اوصى الرأي رقم (3) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (Accounting principles Board) (APB) بإعداد قوائم ملحقة بالقوائم المالية الأساسية للوحدة الاقتصادية (FASB, 1079, p1394) وذات الالزام ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) مع اعطاء المعيار الحق للمحاسبين في الإفصاح عن اثر التغيرات في القوائم المالية الأساسية المعدة على اساس التكلفة التاريخية او في قوائم مالية ملحقة (تكميلية) (IASC, IAS 15: par3) وتتلخص اتجاهات معالجة اوجه القصور في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة تقليدياً أو الكترونياً في ظل تغيرات الأسعار بالاتي:

1- تغيير وحدة القياس المستخدمة من وحدات نقدية أصلية الى وحدات ذات قوة شرائية موحده في تاريخ اعداد القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية للأسعار.

2- تغيير اساس القياس المحاسبي من استخدام التكلفة التاريخية الاصلية الى استخدام اسعار السوق الجارية وبناءً على ذلك تم اجراء دراسات لبيان آراء المتخصصين وكذلك الفئات المستفيدة من القوائم المالية حول أهمية المعلومات المحاسبية المعدلة بآثار التغير في الأسعار، ومنها دراسة (Carsberq & page) التي اكدت على فائدة محاسبة التكلفة الجارية من وجهات نظر المستثمرين والدائنين. كما اوصت الدراسة المشتركة التي قام بها كل من مجلس البحث التابع لمعهد المحاسبين القانونين البريطاني، ولجنة البحوث للمعهد الأسكتلندي باتباع المنهج الاختياري في تعديل ارقام القوائم المالية لإظهار آثار التضخم اي حسب كل فقره او بند لاعتقادهم ان ذلك سيعطي معلومات أكثر فائدة وملاءمة. وقد وجدت دراسة (moizer) أن محللي الاستثمار بنوعيهما (مديرو المحفظات المالية او غير المديرين) يستخدمون معلومات التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية وبشكل أقل معلومات طريقة السعر الثابت للدولار (التكلفة التأريخية المعدلة).

الفصل الرابع

الدراســـة الميدانيــة

المبحث الأول

إجراءات الدراسة الميدانية

إجراءات البحث:

يتضمن هذا الفصل منهج البحث، ومجتمع البحث وعينته، ووصفاً لخصائص عينة البحث، وأداة البحث، ومصادر بنائها، والمراحل والخطوات التي مرت بها عملية بناء الأداة حتى وصلت إلى صورتها النهائية بعد حصولها على الصدق والثبات اللازمين، وأخيراً الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات، وفيما يأتي تفصيل تلك الإجراءات:

منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهتم بوصف الظاهرة كما هي عليه في الواقع، والتي تتمثل في البحث الحالي: **أثر التغير في الاسعار على مصداقية القوائم المالية**

مجتمع وعينة البحث:

تكون مجتمع البحث من موظفين ومدراء شركة الشهاب للصرافة والبنك اليمني للإنشاء والتعمير، وقد تم اختيار عينة البحث بالطريقة العشوائية من موظفي البنك وشركة الشهاب للصرافة، وقد تم توزيع (40) استبانة كعينة ممثلة للبحث، وتم استرجاع (40) استبانة من الاستبانات الموزعة بنسبة (100%)، وقد بلغت عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (40) استبانة بنسبة (100%).

مقياس أداة الدراسة الميدانية:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي.

مقياس ليكرت

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

عند اختيار الباحثين الدرجة (5) للاستجابة " أوافق بشدة " بذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة 100% تعطي نتائج إيجابية للفقرة حسب جدول الوزن النسبي رقم (1) وتم حساب الوزن النسبي بحسب الفقرات الإيجابية ويمكن تطبيق العكس في حالة الفقرات السلبية (Likert, R.1932)

جدول (1) يوضح الوزن النسبي

مسلسل	الدرجة اللفظي	الوزن النسبي من - إلى	النسبة 100%
5	عالية	4.20 -5.00	%100
4	مرتفعة	3.40 -4.20	%89.8
3	متوسطة	2.60 -3.40	%68.5
2	منخفضة	1.80 –2.60	%49.8
1	متدنية	1 -1.80	%31.7

يتضح من الجدول رقم (1) كيفية احتساب التقدير اللفظي لأسئلة فرضيات البحث، وذلك على النحو التالي:

- إذا كان المتوسط الحسابي للسؤال أقل من 1.8 والنسبة أقل من 36% فان التقدير اللفظي له هو (غير موافق بشدة)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 1.8 وأقل من 2.6 والنسبة من 36% وأقل من 52% فان التقدير اللفظي له هو (غير موافق)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 2.6 وأقل من 3.4 والنسبة من 52% وأقل من 68% فان التقدير اللفظي له هو (محايد)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 3.4 وأقل من 4.2 والنسبة من 68% وأقل من 84% فان التقدير اللفظي له هو (موافق)،

وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 4.2 حتى 5 والنسبة من 84% حتى 100% فان التقدير اللفظي له هو (موافق بشدة).

صدق اداة الدراسة:

للتحقق من صدق أداة الدراسة، قام الباحثين بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة، من أعضاء هيئة التدريس في جامعة المستقبل، مما جعل الأداة أكثر دقة وموضوعية في القياس، وللوقوف على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وكان الهدف من تحكيم الاستبانة التحقق من الآتي:

- مدى ملاءمة الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.
- مدى وضوح الفقرات الواردة في الاستبانة.
- مدى كفاية الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.

اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cornbach's) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة الدراسة جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

جدول رقم (2) يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث

م	المحـــــــور	عدد الفقرات	معامل الثبات Alpha
1	مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية	10	.752
2	الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية	10	.700
3	تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية	10	.741
4	القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية	10	.723
	الدرجة الكلية	**40**	**.746**

يتضح من الجدول أن قيمة معامل الثبات الفا لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت مرتفعة، وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات عالية، مما يشير إلى أن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع البحث.

جدول رقم (3) معامل ارتباط بيرسون بين المحاور وبعضها والدرجة الكلية

م	المحـــــــور	عدد الفقرات	معامل بيرسون
1	مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية	10	.864**
2	الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية	10	.723**
3	تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية	10	.733**
4	القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية	10	.668**
	الدرجة الكلية	**40**	**.728****

** عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ 0.01)

من خلال الجدول رقم (3) بحساب معامل ارتباط بيرسون لكل محور من محاور الاستبيان الثلاثة، والدرجة الكلية للاستبيان ككل بوصفه محكاً داخلياً، وقد دلت النتائج أن جميع محاور الاستبيان الثلاثة دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq$ 0.01)، ويتضح وجود ارتباط موجب وقوي، كما تشير النتائج إلى تحقق الصدق للاستبيان، وبالتالي تطبيقه بكفاءة على عينة الدراسة .

الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة:

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تمت الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية، بهدف معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من والذي ادخلت إليه بيانات الدراسة الميدانية spss برنامج التحليل الإحصائي المحوسب، وقد استخدمت هذه الأساليب لبيان خصائص مجتمع الدراسة، ولوصف متغيرات الدراسة والتعرف على **"أثر التغير في الاسعار على مصداقية القوائم المالية"**، وشمل ذلك:

1- التوزيع التكراري والنسب المئوية:

لحساب وتكرار ونسبة البيانات العامة لعينة الدراسة

2- المتوسط الحسابي:

وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة، عن كل فقرة من فقرات الدراسة مع العلم أنه يفيد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط حسابي.

3- الانحراف المعياري:

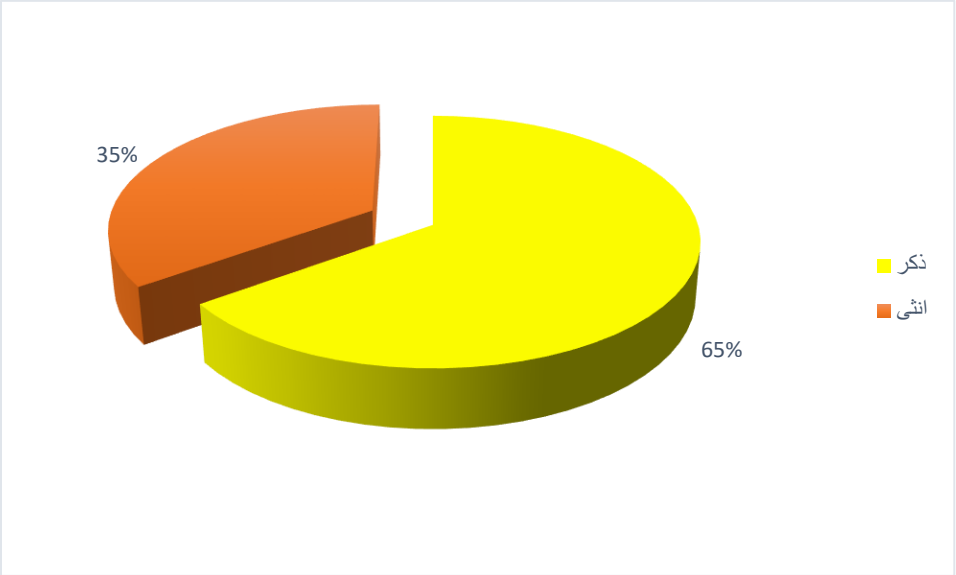
تم استخدامه لتحديد تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن قيم المتوسط الحسابي.

أولاً / الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

- حسب متغير النوع:

جدول رقم (4) يبين توزيع عينة البحث حسب متغير النوع

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	26	65%
انثى	14	35%
الإجمالي	**40**	**100%**



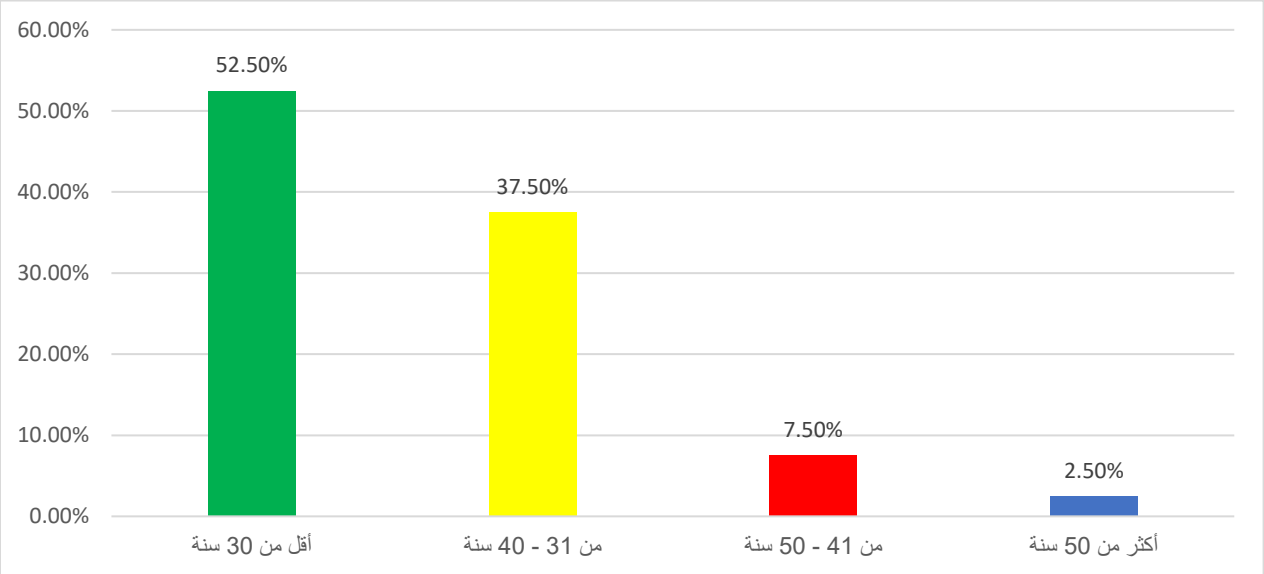
شكل رقم (1) يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير النوع

يتضح من الجدول (4) والشكل رقم (1) أن أغلب أفراد العينة من الذكور بتكرار بلغ (26) يمثلون ما نسبته 65% من إجمالي أفراد عينة البحث، وأن أفراد العينة من الإناث جاء بتكرار (14) وبنسبه 35%، لذا نجد أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الذكور.

- متغير العمر:

جدول رقم (5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	21	52.5%
من 31 – 40 سنة	15	37.5%
من 41 – 50 سنة	3	7.5%
أكثر من 50 سنة	1	2.5%
الإجمـالي	38	100%



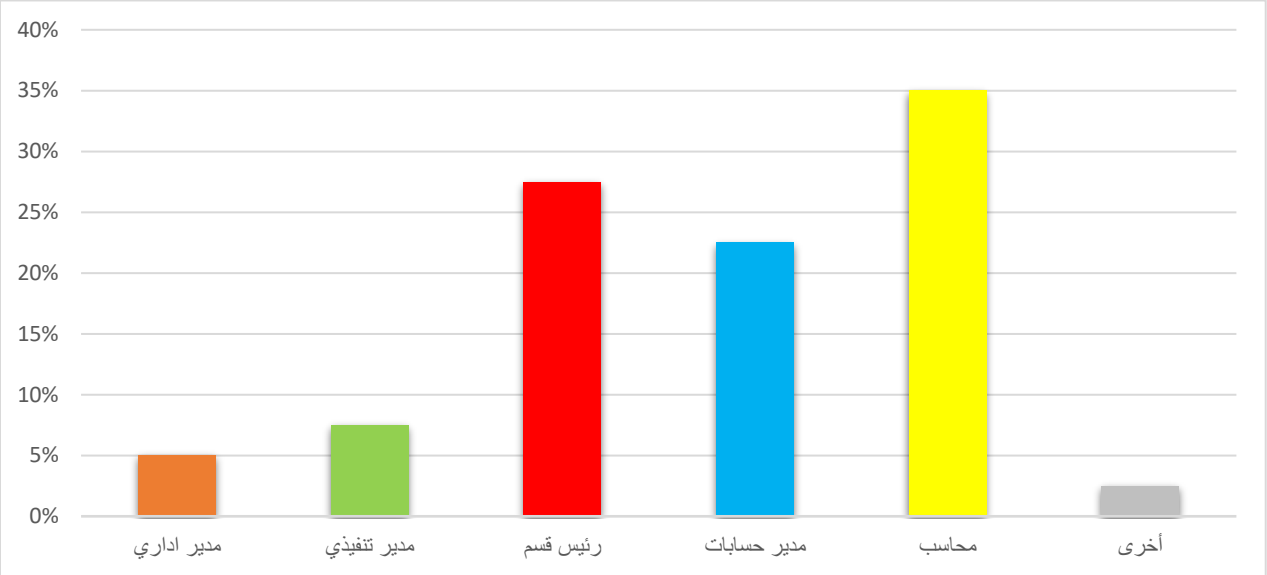
شكل رقم (2) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة

يتبين من الجدول رقم (5) والشكل رقم (2) أن غالبية أفراد العينة هم من فئة العمر (أقل من 30 سنة) بنسبة 52.5% بتكرار بلغ (21)، ثم فئة العمر (من 31 – 40 سنة) بنسبة 37.5% وبتكرار بلغ (15)، ثم فئة العمر من (من 41 سنة – 50 سنة) بنسبة 7.5%، وبتكرار بلغ (3) وأخيراً فئة العمر (أكثر من 50 سنة) بنسبة 2.5% وبتكرار بلغ (1).

- **المركز الوظيفي**

جدول رقم (6) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المنصب الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير اداري	2	5%
مدير تنفيذي	3	7.5%
رئيس قسم	11	27.5%
مدير حسابات	9	22.5%
محاسب	14	35%
أخرى	1	2.5%
الإجمالي	40	100%



شكل رقم (3) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المركز الوظيفي

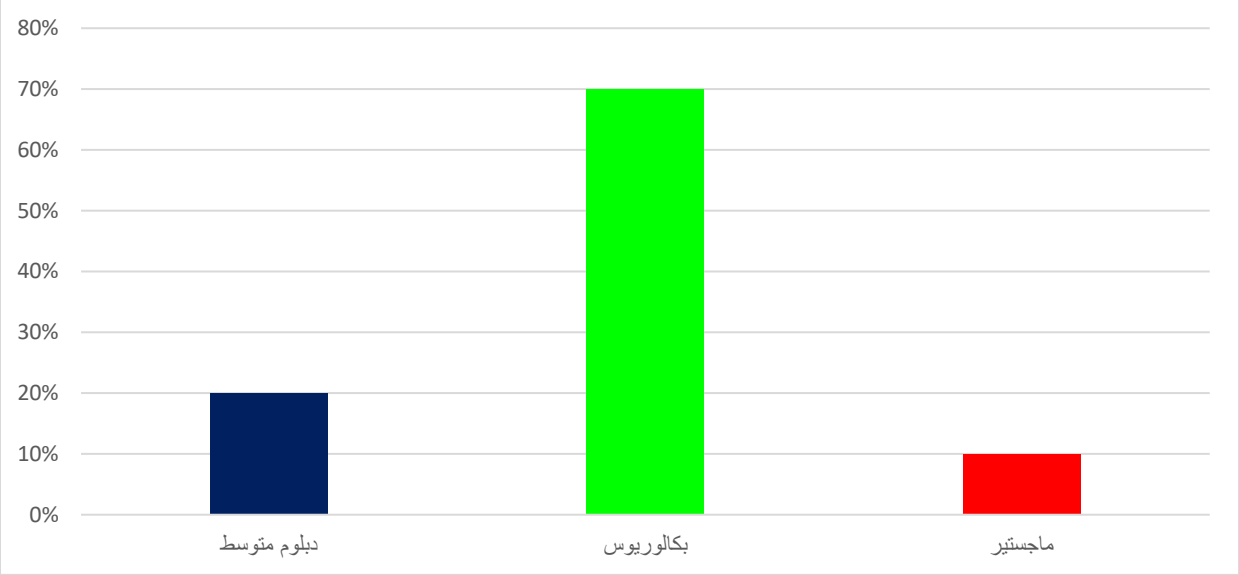
يتبين من الجدول رقم (6)، والشكل (3) الخاص بمتغير المركز الوظيفي لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة تمثلت في (محاسب) بنسبة 35% وبتكرار بلغ (14)، ومن ثم فئة المركز الوظيفي (رئيس قسم) بنسبة 27.5% وبتكرار بلغ (11) ، ثم فئة المركز الوظيفي(مدير حسابات) بنسبة 22.5% وبتكرار (9) يليه فئة المركز الوظيفي(مدير تنفيذي) بنسبة 7.5% وبتكرار بلغ (3)، ومن ثم فئة المركز الوظيفي (مدير اداري) بنسبة 5% وبتكرار بلغ (2) وأخيراً فئة المركز الوظيفي (اخرى) بنسبة 2.5% وبتكرار (1) ، وتشير هذه

النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي المركز الوظيفي(محاسب) وهي العينة المطلوبة حسب متطلبات البحث.

- متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (7) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم متوسط	8	20%
بكالوريوس	28	70%
ماجستير	4	10%
الإجمالي	40	100%



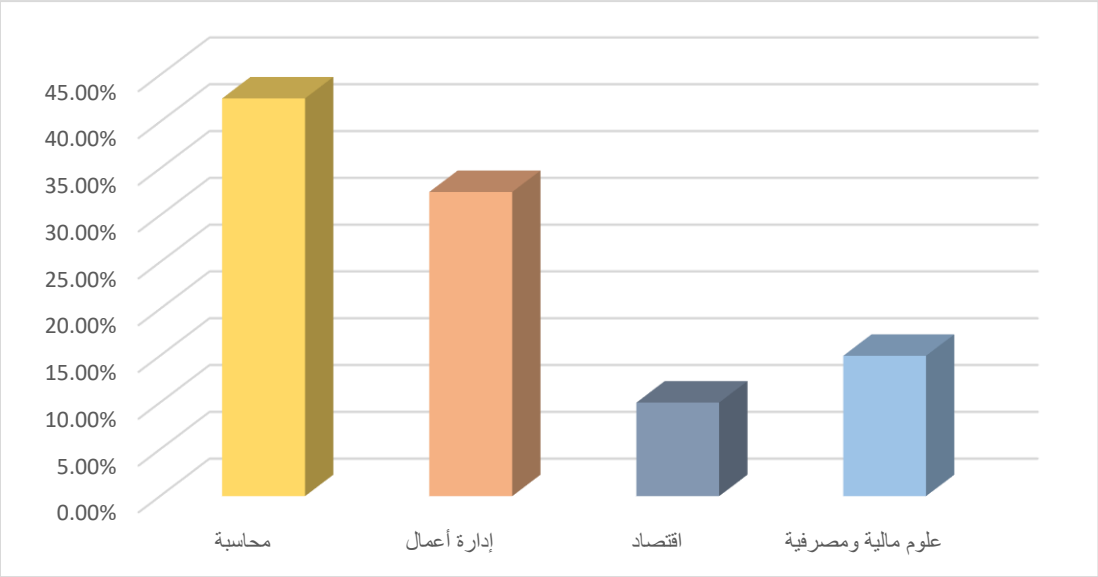
شكل رقم (4) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

يتبين من الجدول رقم (7) والشكل رقم (4) أن غالبية أفراد العينة من فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) بنسبة 70% وبتكرار بلغ (28)، واخيراً فئة المؤهل (دبلوم متوسط) بنسبة 20% وبتكرار بلغ (8)، وأخيراً فئة المؤهل العلمي (ماجستير) بنسبة 10% وبتكرار (4) تشير هذه النتائج إلى أن أغلب عينة البحث هم من ذوي المؤهلات الجامعية.

- **التخصص العلمي**

جدول رقم (8) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	17	42.5%
إدارة أعمال	13	32.5%
اقتصاد	4	10%
علوم مالية ومصرفية	6	15%
الإجمالي	**40**	**100%**



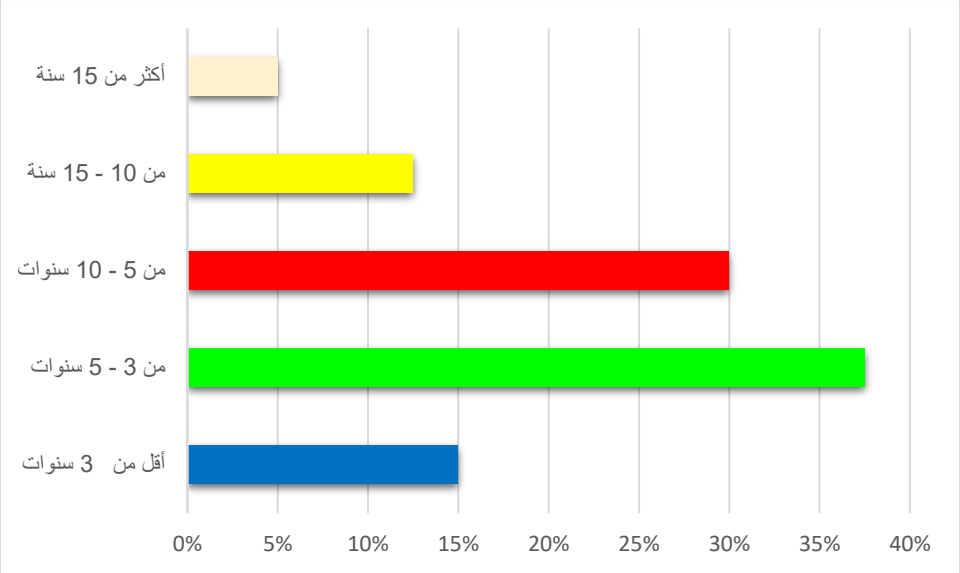
شكل رقم (5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

يتبين من الجدول رقم (8)، والشكل (5) الخاص بمتغير التخصص العلمي لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة من فئة التخصص العلمي (محاسبة) بنسبة 42.5% وبتكرار بلغ (17)، ثم فئة التخصص العلمي (إدارة اعمال) بنسبة 32.5% وبتكرار بلغ (13)، ثم فئة التخصص العلمي (علوم مالية ومصرفية) بنسبة 15% وبتكرار بلغ (6)، واخيراً فئة التخصص العلمي (اقتصاد) بنسبة 10% وبتكرار بلغ (4)، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي التخصص العلمي (محاسبة) وهذا يدل على قوة ومصداقية المعلومات تناسباً مع المكان وعينة البحث.

- عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (9) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	6	15%
من 3 – 5 سنوات	15	37.5%
من 5 – 10 سنوات	12	30%
من 10 – 15 سنة	5	12.5%
أكثر من 15 سنة	2	5%
الإجمالي	40	100%



شكل رقم (6) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

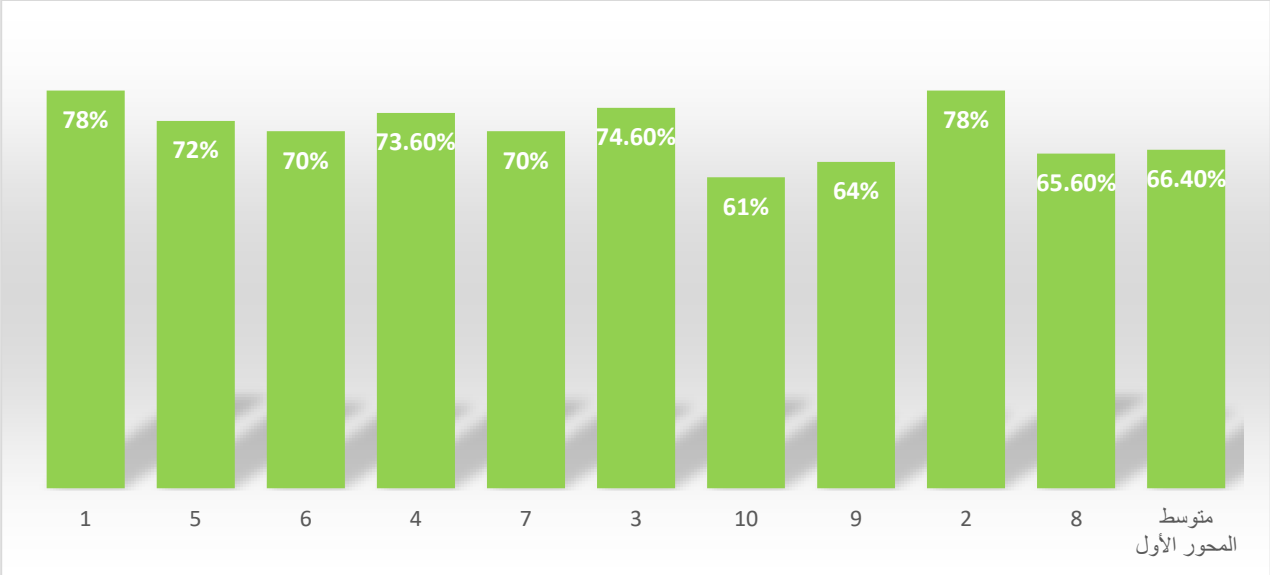
يتبين من الجدول رقم (9) والشكل رقم (6) أن غالبية أفراد العينة هم من فئة سنوات الخبرة (من 3– 5 سنوات) بنسبة 37.5% وبتكرار بلغ (15)، ثم فئة سنوات الخبرة (من 5 – 10 سنوات) بنسبة 30% وبتكرار بلغ (12)، ثم فئة سنوات الخبرة (اقل من 3 سنوات) بنسبة 15% وبتكرار (6)، ثم فئة سنوات الخبرة (من 10 – 15 سنة) بنسبة 12.5% وبتكرار بلغ (5)، وأخيراً فئة سنوات الخبرة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 5% وبتكرار (2)، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي الخبرة الجيدة في مجال العمل.

ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بإجابة أسئلة الاستبيان

1- المحور الأول: مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية:

الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	التكلفة التاريخية هي أساس التقويم (القياس) المستخدم	1	3.90	0.672	78%	مرتفع
5	يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات	2	3.60	0.591	72%	مرتفع
6	تستخدم وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس	3	3.50	0.641	70%	مرتفع
4	تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه نوعين من الأخطاء المحاسبية كأخطاء في القياس والتوقيت	4	3.68	0.859	73.6%	مرتفع
7	الاستفادة من المعلومات الناتجة عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بشكل عام حيث أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات	5	3.49	0.716	69.8%	مرتفع
3	يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجاً مناسباً لتجنيب الوحدة الاقتصادية أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس	6	3.73	0.960	74.6%	مرتفع
10	يسمح استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بإجراء التعديلات على القوائم المالية بشكل مستقل وجنبا إلى جنب مع القوائم المالية التقليدية	7	3.05	0.749	61%	متوسط
9	ان هذا المبدأ من أهم المبادئ في التطبيق المحاسبي المهني حيث أنه يؤثر على قائمة المركز المالي	8	3.20	0.516	64%	مرتفع
2	مبدأ التكلفة التاريخية يتهاوى ويسقط معه الهدف الأساسي للمحاسبة وهو أنها وسيلة للقياس ونظام للمعلومات	9	3.85	0.982	78%	مرتفع
8	مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل التكلفة الضمنية أو ما يعرف بتكلفة الفرصة البديلة بالرغم من أهميتها	10	3.28	0.549	65.6%	مرتفع
	متوسط المحور الأول		3.32	0.260	**66.4%**	**مرتفع**



شكل رقم (7) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم (10) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الأول؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.32)، والنسبة المئوية (66.4%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الأول وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (1) والتي تنص على (التكلفة التاريخية هي أساس التقويم (القياس) المستخدم) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (3.90)، وبتقدير لفظي (مرتفع)
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (مبدأ التكلفة التاريخية يتهاوى ويسقط معه الهدف الأساسي للمحاسبة وهو أنها وسيلة للقياس ونظام للمعلومات) حصلت على الترتيب (الثاني) بمتوسط حسابي (3.85)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجاً مناسباً لتجنيب الوحدة الاقتصادية أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (3.73)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه نوعين من الأخطاء المحاسبية كأخطاء في القياس والتوقيت) حصلت على الترتيب (الرابع) بمتوسط حسابي (3.68)، وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن الفقرة (2) والتي تنص على (يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات) حصلت على الترتيب (الخامس) بمتوسط حسابي (3.60)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (3) والتي تنص على (تستخدم وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس) حصلت على الترتيب (السادس) بمتوسط حسابي (3.50)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (الاستفادة من المعلومات الناتجة عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بشكل عام حيث أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات) حصلت على الترتيب (السابع) بمتوسط حسابي (3.49)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل التكلفة الضمنية أو ما يعرف بتكلفة الفرصة البديلة بالرغم من أهميتها) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (3.28)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (ان هذا المبدأ من أهم المبادئ في التطبيق المحاسبي المهني حيث أنه يؤثر على قائمة المركز المالي) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (3.20)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (يسمح استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بإجراء التعديلات على القوائم المالية بشكل مستقل وجنبا إلى جنب مع القوائم المالية التقليدية) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (3.05)، وبتقدير لفظي (متوسط).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الأول أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم وجود تشتت من قبل المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الأول نجد أنه بلغ (3.32) وبانحراف معياري (0.260) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما سبق تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ التكلفة التاريخية ومصداقية القوائم المالية.**

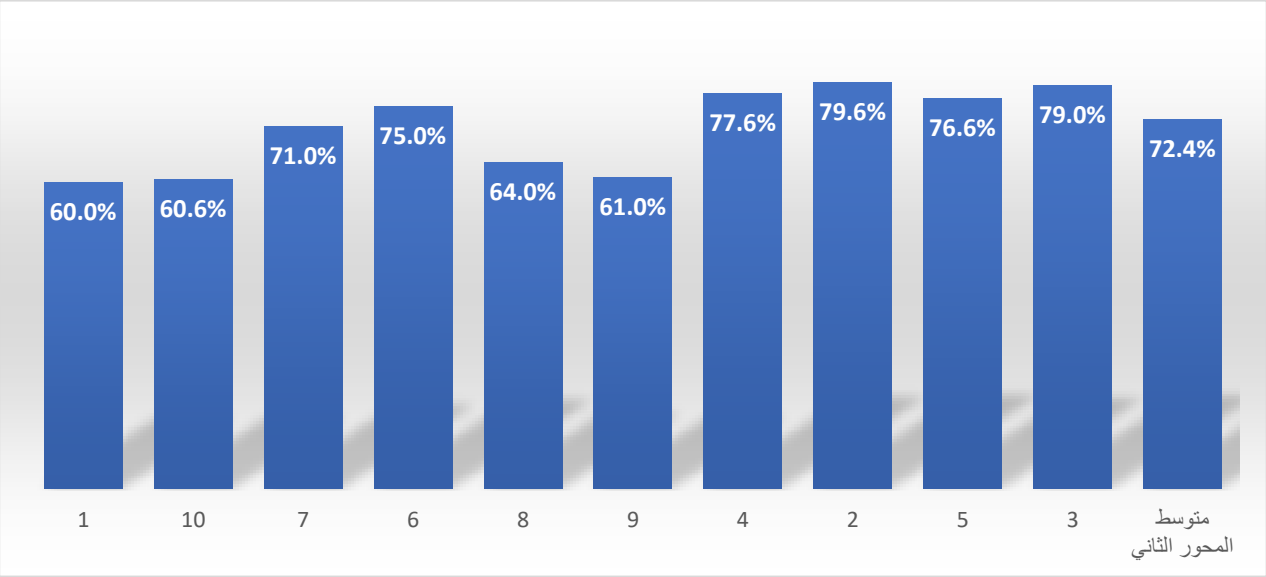
2- المحور الثاني: الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة

لفقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	ينتج عن تغير الأسعار صعوبة في تحقيق فاعلية تخطيط الموازنات التخطيطية، إذ يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط	1	4.03	0.698	60%	مرتفع
2	إذا كان المركز المالي سالباً أي أن إجمالي الأصول النقدية أقل من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك تحقيق المنشأة أرباح في القوة الشرائية والعكس في حالة انخفاض المستوى العام	10	3.03	1.000	60.6%	متوسط
3	يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات سوف تنخفض	7	3.55	0.597	71%	مرتفع
4	يجب التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل نوع من أنواع هذه البنود عند المحاسبة عن التغير في المستوى العام للأسعار	6	3.75	0.899	75%	مرتفع
5	إذا كان المركز المالي موجباً أي أن إجمالي الأصول النقدية أكبر من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك إلى تحقيق المنشأة خسائر في القوة الشرائية	8	3.20	0.939	64%	مرتفع
6	يترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية، لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشوء هذه الالتزامات	9	3.05	0.597	61%	متوسط

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
7	اجتماع اقسام الشركة والمشاركة في اتخاذ القرارات والعمل الإداري يساعد على زيادة الإيرادات	4	3.88	0.463	77.6%	مرتفع
8	تراعي الإدارة الخطط المستقبلية والرؤية الاستراتيجية لعملها	2	3.98	0.768	79.6%	مرتفع
9	الاخذ بأساس التكلفة التاريخية يعني إهمال الاخذ بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار.	5	3.83	0.747	76.6%	متوسط
10	التغيرات في المستوى العام للأسعار يتسبب في تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي تعكسه الأرقام القياسية العامة للأسعار	3	3.95	0.504	79%	متوسط
	متوسط المحور الثاني		3.62	0.358	**72.4%**	**مرتفع**



شكل رقم (8) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (11) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الثاني، وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.62)، والنسبة المئوية (72.4%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثاني وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (1) والتي تنص على (ينتج عن تغير الأسعار صعوبة في تحقيق فاعلية تخطيط الموازنات التخطيطية، إذ يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.03) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (تراعي الإدارة الخطط المستقبلية والرؤية الاستراتيجية لعملها) حصلت على الترتيب (الثاني) بمتوسط حسابي (3.98) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (التغيرات في المستوى العام للأسعار يتسبب في تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي تعكسه الأرقام القياسية العامة للأسعار) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (3.95) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (7) والتي تنص على (اجتماع اقسام الشركة والمشاركة في اتخاذ القرارات والعمل الإداري يساعد على زيادة الإيرادات) حصلت على الترتيب (الرابع) بمتوسط حسابي (3.88) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (9) والتي تنص على (الاخذ بأساس التكلفة التاريخية يعني إهمال الاخذ بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار.) حصلت على الترتيب (الخامس) بمتوسط حسابي (3.83) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (4) والتي تنص على (يجب التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل نوع من أنواع هذه البنود عند المحاسبة عن التغير في المستوى العام للأسعار) حصلت على الترتيب (السادس) بمتوسط حسابي (3.75) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (3) والتي تنص على (يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات سوف تنخفض) حصلت على الترتيب (السابع) بمتوسط حسابي (3.55) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (5) والتي تنص على (إذا كان المركز المالي موجباً أي أن إجمالي الأصول النقدية أكبر من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك إلى تحقيق المنشأة خسائر في القوة الشرائية) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (3.20) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على (يترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية، لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة

النقد وقت نشـوء هـذه الالتزامات) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (3.05) وبتقدير لفظي (متوسط).

- أن الفقرة رقم (2) والتي تنص على (إذا كان المركز المالي سالباً أي أن إجمالي الأصول النقدية أقل من إجمالي الخصوم النقديـة فيؤدي ذلك تحقيق المنشأة أرباح في القوة الشرائية والعكس في حالة انخفاض المستوى العام) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (3.03) وبتقدير لفظي (متوسط).

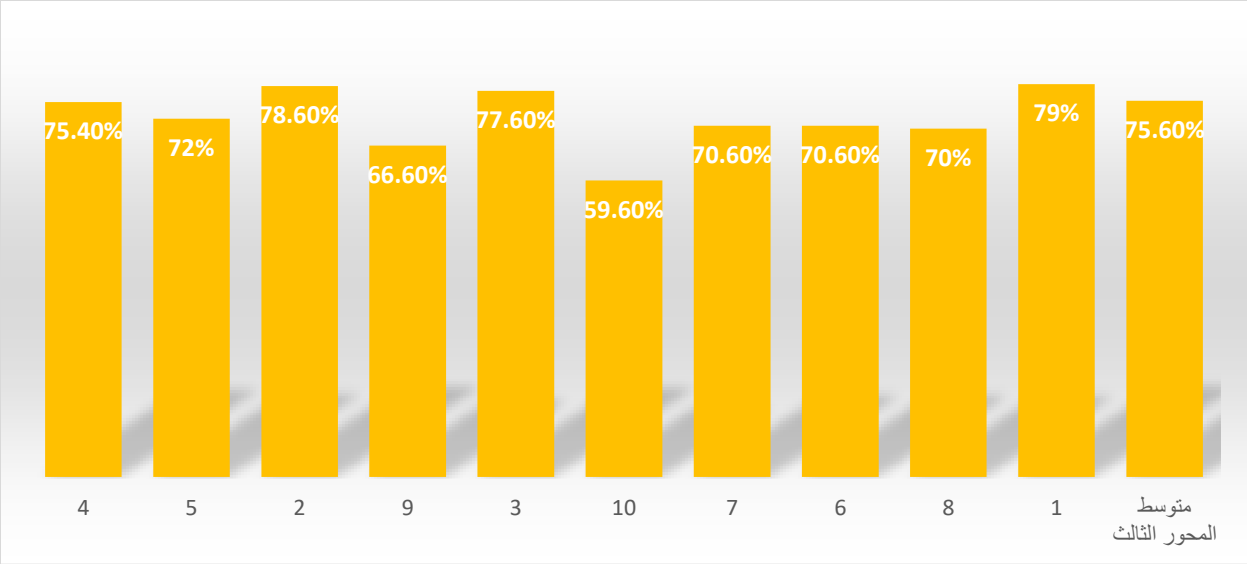
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثاني أعلى وأقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى تشتت بشكل بسيط من قبل المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثاني نجد أنه بلغ (3.62) وبانحراف معياري (0.358) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما سبق تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية.**

3- المحور الثالث: تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
4	استقرار وحدة القياس المحاسبي يؤثر بشكل عام على القوة الشرائية للوحدة النقدية	1	3.78	0.620	75.4%	مرتفع
5	وفقاً لمدخل القوة الشرائية العامة فالعناصر غير النقدية مثل المخزون والمعدات والآلات يتم تعدي لها لتعكس القوة الشرائية العامة، وهي غالبا ما تكون القوة الشرائية في نهاية الفترة	2	3.60	0.591	72%	مرتفع
2	يتم قياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة تعكس نفس مستوى القوة الشرائية للحصول على نتائج سليمة	3	3.93	0.572	78.6%	مرتفع
9	التكاليف التاريخية غير قابلة للجمع والطرح في أوقات التضخم النقدي، حيث أن المحاسب يفترض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي ويتجاهل تدني القوة الشرائية	4	3.33	1.047	66.6%	مرتفع
3	قد تجد سنوات لا تؤخذ فيها التغيرات في القوة الشرائية للعملة بعين الاعتبار نظراً لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبياً	5	3.88	0.563	77.6%	مرتفع
10	بدلاً من التكلفة التاريخية المثبتة بها في الدفاتر يتم تعديل قيمة رأس المال نظراً لافتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد	6	2.98	1.209	59.6%	متوسط
7	أهم هدف للمحاسبة على أساس القوة الشرائية العامة هو تحسين نظام القياس في الإطار الهيكلي للعملية المحاسبية وهناك صعوبات ترتبط بالتقرير عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية	7	3.53	0.679	70.6%	مرتفع
6	أرباح وخسائر القوة الشرائية غالباً لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية	8	3.53	0.599	70.6%	مرتفع
8	لم تتأثر التقارير المالية المنشورة لمعظم الشركات في فترة الستينات والسبعينات لقلة نشر القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة كمرفقات إضافة إلى الاستخدام الواسع لطريقة LIFO	9	3.50	0.847	70%	مرتفع
1	القوة الشرائية العامة تحدد الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق الملكية والتكلفة الجارية فهي تحدد الدخل بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للوحدة الاقتصادية	10	3.95	0.639	79%	مرتفع
	متوسط المحور الثالث		3.78	0.620	**75.6%**	**مرتفع**



شكل رقم (9) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (12) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الثالث؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.78)، والنسبة المئوية (75.6%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثالث وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (10) والتي تنص على (القوة الشرائية العامة تحدد الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق الملكية والتكلفة الجارية فهي تحدد الدخل بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للوحدة الاقتصادية) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (3.95) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (3) والتي تنص على (يتم قياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة تعكس نفس مستوى القوة الشرائية للحصول على نتائج سليمة) حصلت على الترتيب (الثاني) بمتوسط حسابي (3.93) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (قد تجد سنوات لا تؤخذ فيها التغيرات في القوة الشرائية للعملة بعين الاعتبار نظراً لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبياً) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (3.88) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (1) والتي تنص على (استقرار وحدة القياس المحاسبي يؤثر بشكل عام على القوة الشرائية للوحدة النقدية) حصلت على الترتيب (الرابع) بمتوسط حسابي (3.78) وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن الفقرة (2) والتي تنص على (وفقاً لمدخل القوة الشرائية العامة فالعناصر غير النقدية مثل المخزون والمعدات والآلات يتم تعدي لها لتعكس القوة الشرائية العامة، وهي غالبا ما تكون القوة الشرائية في نهاية الفترة) حصلت على الترتيب (الخامس) بمتوسط حسابي (3.60) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرتين رقم (8، 7) واللتان تنصان على (أرباح وخسائر القوة الشرائية غالباً لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية)، (أهم هدف للمحاسبة على أساس القوة الشرائية العامة هو تحسين نظام القياس في الإطار الهيكلي للعملية المحاسبية وهناك صعوبات ترتبط بالتقرير عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية) حصلتا على الترتيب(السادس) بمتوسط حسابي (3.53) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (لم تتأثر التقارير المالية المنشورة لمعظم الشركات في فترة الستينات والسبعينات لقلة نشر القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة كمرفقات إضافة إلى الاستخدام الواسع لطريقة LIFO) حصلت على الترتيب (السابع) بمتوسط حسابي (3.50) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (التكاليف التاريخية غير قابلة للجمع والطرح في أوقات التضخم النقدي، حيث أن المحاسب يفترض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي ويتجاهل تدني القوة الشرائية) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (3.33) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (بدلاً من التكلفة التاريخية المثبتة بها في الدفاتر يتم تعديل قيمة رأس المال نظراً لافتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (3.71) وبتقدير لفظي (مرتفع).

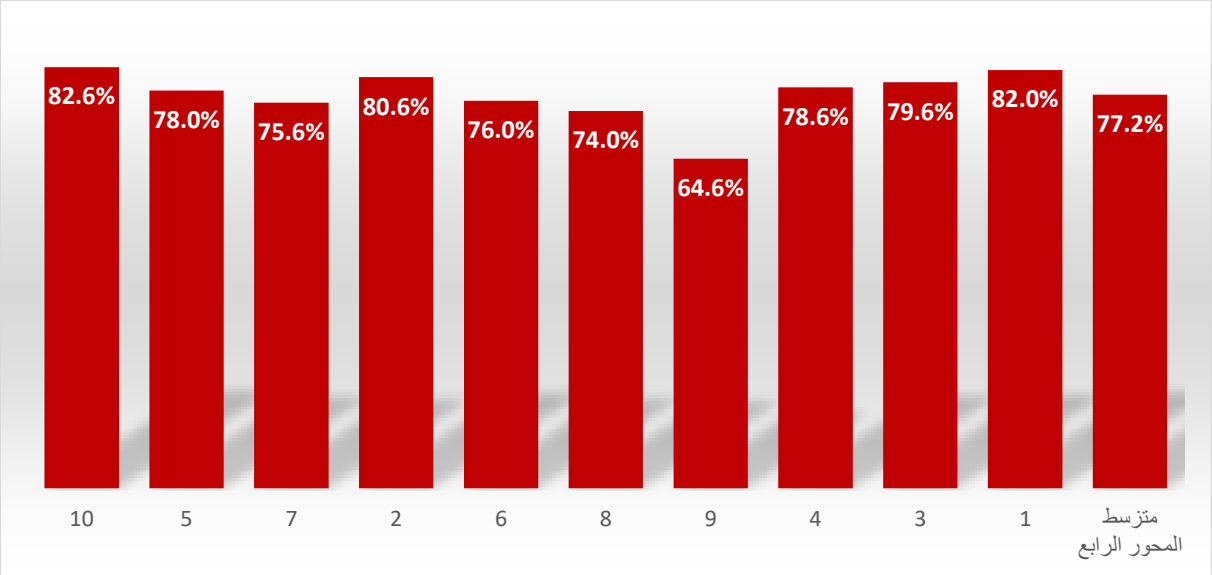
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثالث أعلى من الواحد الصحيح، مما يشير إلى وجود تشتت المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثالث نجد أنه بلغ (3.78) وبانحراف معياري (0.620) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما تبين أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية**

4- المحور الرابع: القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
10	ظهور قصور في عرض القوائم المالية للشركة بكل دائم يعطي صورة بعدم مصداقية الشركة أو القوائم المالية المعروضة	1	3.13	0.686	82.6%	متوسط
5	ينبغي تطوير أساليب القياس المحاسبي التقليدي والعرض للقوائم لكي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة على مستوى الأسعار	2	3.90	0.672	78%	مرتفع
7	تغيير وحدة القياس المستخدمة من وحدات نقدية الى وحدات ذات قوة شرائية أحد اهم طرق معالجة القصور في عرض القوائم المالية	3	3.78	0.577	75.6%	مرتفع
2	عدم ملائمة المعلومات لحاجات صناع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية	4	4.03	0.620	80.6%	مرتفع
6	ان قصور عرض القوائم المالية، لا يتفق مع مفهوم الإفصاح المحاسبي عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها، والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات مستقبلية	5	3.80	0.758	76%	مرتفع
8	قصور مبدأ التكلفة التاريخية عن الوفاء بما هو متوقع من معلومات من طرق مستخدمي القوائم المالية	6	3.70	0.823	74%	مرتفع
9	عدم عرض القوائم المالية بشكل كامل لا يعتبر قصور في العرض وانما سياسية للتهرب من الالتزامات	7	3.23	0.530	64.6%	مرتفع
4	القصور في الإفصاح والابلاغ عن الموجودات المالية بمقدار التكلفة	8	3.93	0.859	78.6%	مرتفع
3	عدم تمتع المعلومات المقدمة من المحاسب بالشمولية والفاعلية والكفاءة	9	3.98	0.698	79.6%	مرتفع
1	القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحفيز	10	4.10	0.778	82%	مرتفع
	متوسط المحور الرابع		3.86	0.231	**77.2%**	**مرتفع**



شكل رقم (10) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الرابع

يوضح الجدول رقم (13) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الرابع؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.86)، والنسبة المئوية (77.2%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الرابع وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (10) والتي تنص على (القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحفيز) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.10) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (عدم ملائمة المعلومات لحاجات صناع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية) حصلت على الترتيب (الثاني) بمتوسط حسابي (4.03) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (عدم تمتع المعلومات المقدمة من المحاسب بالشمولية والفاعلية والكفاءة) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (3.98) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (القصور في الإفصاح والابلاغ عن الموجودات المالية بمقدار التكلفة) حصلت على الترتيب (الرابع) بمتوسط حسابي (3.93) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (2) والتي تنص على (ينبغي تطوير أساليب القياس المحاسبي التقليدي والعرض للقوائم لكي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة على مستوى الأسعار) حصلت على الترتيب (الخامس) بمتوسط حسابي (3.90) وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن الفقرة (5) والتي تنص على (عدم تمتع المعلومات المقدمة من المحاسب بالشمولية والفاعلية والكفاءة) حصلت على الترتيب (السادس) بمتوسط حسابي (3.80) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (3) والتي تنص على (تغيير وحدة القياس المستخدمة من وحدات نقدية الى وحدات ذات قوة شرائية أحد اهم طرق معالجة القصور في عرض القوائم المالية) حصلت على الترتيب (السابع) بمتوسط حسابي (3.78) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (عدم تمتع المعلومات المقدمة من المحاسب بالشمولية والفاعلية والكفاءة) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (3.70) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (عدم تمتع المعلومات المقدمة من المحاسب بالشمولية والفاعلية والكفاءة) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (3.23) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (1) والتي تنص على (ظهور قصور في عرض القوائم المالية للشركة بكل دائم يعطي صورة بعدم مصداقية الشركة أو القوائم المالية المعروضة) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (3.13) وبتقدير لفظي (متوسط).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثالث أعلى من الواحد الصحيح، مما يشير إلى وجود تشتت المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثالث نجد أنه بلغ (3.86) وبانحراف معياري (0.231) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما تبين أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية**.

ثالثاً: عرض النتائج الإجمالية محاور الدراسة:

الجدول رقم (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد العينة لمحاور الدراسة بشكل عام

م	المحاور	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
4	مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية	1	3.32	0.260	66.4%	مرتفع
2	الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية	2	3.62	0.358	72.4%	مرتفع
3	تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية	3	3.60	0.312	72%	مرتفع
1	القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية	4	3.86	0.231	77.2%	مرتفع
	المتوسط العام لجميع المحاور		3.60	0.188	**72%**	**مرتفع**

يتضح من الجدول السابق والمتعلق بـ "**أثر التغير في الاسعار على مصداقية القوائم المالية**"، أن متوسط محاور الاستبانة ككل بلغ (3.60) وانحراف معياري (0.188)، ودرجة قياس (مرتفع)، حيث جاء المحور الأول: مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية على المرتبة الرابع بمتوسط حسابي (3.32) وانحراف معياري (0.260) وتقدير لفظي (مرتفع)، وحصل المحور الثاني: الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري (0.358) وتقدير لفظي (مرتفع)، وحصل المحور الثالث: تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.60) وانحراف معياري (0.312) وتقدير لفظي (مرتفع). وحصل المحور الرابع: القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.86) وانحراف معياري (0.231) وتقدير لفظي (مرتفع).

ويعزو الباحثين حصول محاور الدراسة بشكل عام على موافقة عينة الدراسة بدرجة قياس (مرتفعة) على أنه يوجد **أثر للتغير في الاسعار على مصداقية القوائم المالية**.

رابعاً: اختبار الفرضيات:

النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية وتم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (14) يبين نتائج لاختبار السياسة النقدية ومعالجة التضخم

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
مبدأ التكلفة التاريخية لا أثر له على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية	40	3.3225	0.17750	4.323	39	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الأولى موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية.

النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: لا توجد علاقة بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية وتم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (15) يبين نتائج لاختبار الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
لا ينتج عن الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية أي تغير في مصداقية القوائم المالية	40	3.6225	0.12250	2.116	39	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الثانية موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد

علاقة بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية.

النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: لا توجد علاقة بين تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية تم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (16) يبين نتائج لاختبار تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية.

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة لا يحسين فاعلية القوائم المالية الختامية او مصداقيتها	40	3.5975	0.9750	1.978	39	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الثالثة موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة بين تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية

النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: لا توجد علاقة بين القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية تم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (16) يبين نتائج لاختبار القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية.

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
لا يؤثر تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة على تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية	40	3.8550	0.35500	9.724	39	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الرابعة موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد القصور في عرض القوائم المالية وأثره على مدى مصداقية القوائم المالية.

النتائج والتوصيات

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاول الباحثون معالجة اشكالية البحث التي تدور حول مدى التزام الشركات بالجودة الشاملة، فقد تم التوصل من خلال الإطار النظري والدراسات السابقة إلى بعض النتائج التي يمكن تلخيصها فيما يلي:-

أولاً: النتائج

1. وجود وحدة قياس موحدة في كافة الشركات تحد من الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية.
2. التزام الشركة بتطبيق التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه أخطاء محاسبية.
3. تهتم وتركز الإدارة بشكل كبير على المستفيد من الخدمة.
4. إن اشراك اقسام الشركة في عملية اتخاذ القرار يساعد على زيادة الإيرادات.
5. أن دراسة احتياجات الشركة من تدقيق محاسبي للقوائم المالية في ظل وجود معلومات كافية عن تغيرات في الأسعار خلال السنة يسهل عملية المراجعة.

وخلص البحث إلى عدد من النتائج بناءً على نتائج التحليل الاحصائي للبيانات التي شملها البحث فيما يلي أهم تلك الاستنتاجات:

6. وافقت العينة في المحور الأول: أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين **مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية**، بمتوسط حسابي (3.32) وبانحراف معياري (0.260) وبتقدير لفظي (مرتفع).
   - أن مبدأ التحقق المحاسبي يعتبر أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
   - أن الشركة تستخدم وحدة القوة الشرائية كأساس للقياس.
   - أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات.
7. وافقت العينة في المحور الثاني: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين **الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية**، بمتوسط حسابي (3.62) وبانحراف معياري (0.358) وبتقدير لفظي (مرتفع).
   - ينتج عن التغير في المستوى العام للأسعار صعوبة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط.
   - أن المركز المالي يحقق ربح للشركة إذا كان سالباً أي اقل من اجمالي الخصوم النقدية.

- أن الاخذ بأساس التكلفة التاريخية يعني إهمال الاخذ بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار.

8. وافقت العينة في المحور الثالث: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين **تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية**، بمتوسط حسابي (3.78) وبانحراف معياري (0.620) وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن القوة الشرائية للوحدة النقد تتأثر بما إذا كانت وحدة القياس المحاسبي مستقرة ام لا.
- أن الحصول على نتائج سليمة يتم بقياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة لمستوى القوة الشرائية.
- أن هناك سنوات لا تحقق ربح مناسب لذا لا يتم الاخذ بها من قبل الشركة وهذا يعتبر امر غير مقبول محاسبياً.

ثانياً: التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، توصي الدراسة بالآتي:

- توظيف كوادر وكفاءات ملمة بشكل كبير بالتلاعبات التي تظهر في القوائم المالية.
- تجنب الشركات لاستخدام مبدأ التكلفة التاريخية التقليدي يقلل الأخطاء المحاسبية كالقياس والتوقيت.
- يجب التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية لكلاً منها عن التغير في المستوى العام للأسعار.
- اتاحة إدارة الشركة الفرصة للعاملين في كافة الأقسام بالمشاركة في اتخاذ القرار له عائد كبير في زيادة الإيرادات.
- يتوجب على الإدارة مراعاة خططها المستقبلة والرؤية الاستراتيجية لها في عملية اتخاذ القرار.
- الاخذ بعين الاعتبار كافة التغيرات التي تحصل على المستوى العام للأسعار لأنها تؤخذ على مصداقية ودقة القوائم المالية.

المراجع

1- إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة (الجزء الثاني)، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار العاشرAر، الرياض 1996، ص. 537-534

2- تركي، محمود إبراهيم عبد السلام (1995) "تحليل التقارير المالية"، ط2، جامعة الملك سعود، السعودية.

3- حسين، القاضي وحمدان، مأمون (2001) "نظرية المحاسبة"، ج1، عمان: الدار العلمية الدولية، الأردن.

4- حكمت أحمد، الراوي (1995) "المحاسبة الدولية"، ط2، عمان: دار حنين، الأردن.

5- حماد، طارق عبد العال (2002) "موسوعة معايير المحاسبة"، الجزء الثاني، القاهرة: بدون دار نشر، مصر.

6- حنان، رضوان حلوة، نظرية محاسبية، (سوريا، منشورات جامعة حلب، 1992).

7- حنان، رضوان حلوه (2003) "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، ط1، عمان: دار وائل، الأردن.

8- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 1

9- سعود، العامري جايد مشكور، محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

10- سليطين، سهام حسن (2001) "مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا.

11- عباس مهدي، الشيرازي (1990) "نظرية المحاسبة"، ط1، دار ذات السلاسل، الكويت.

12- عبيد، يحيى حسين (1986) "نحو منظور ضريبي متكامل لمكونات الربح في ظل المقاييس المحاسبية البديلة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد العاشر، العدد الرابع، ص112-189، مصر.

13- علي، مختار إسماعيل (1989) "الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

14- عمرو، الحاروني كامل (1983) "محاسبة التضخم"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثانية عشر، مايو/سبتمبر، العدد الثاني والثالث، ص155-206، مصر.

15- كيسو، دونالد ويجانت، جيري (1999) "المحاسبة المتوسطة"، ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، الرياض: دار المريخ، السعودية.

16- لطفي، أمين السيد أحمد (2004) "المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية"، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر.

17- محمد صبري، العطار (1981) "دراسة مقارنة لنماذج المحاسبة عن التضخم في عدد من الدول"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص473-528، القاهرة، مصر.

18- محمود محمد، البيومي (2003) "المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية"، الإسكندرية: منشأة المعارف، مصر.

19- مشكور، سعود جايد ورشم، محمد حسين، التضخم والمعالجات المحاسبية، دار الدكتور للعلوم، بغداد، 2012.

20- Miller, Elwood L. (1978, Nov/Dec.). "What's wrong with Price-level Accounting"[Electronic version] Harvard Business Review, Vol. 56 Issue 6, p111-118, 8p. from http://web1.epnet.com/search.asp.

21- Hermason, Roger H., Edwards, James Don & Rayburn, L. Gayle, (1989) "Financial Accounting" Edition, Von Hohhman Press.

22- Maheshwari, S.N. (1989) "Advanced Accountancy", vol2, Housing society, karve Nagar. India.

23- Miller, Elwood (1980) "Inflation Accounting" van Nostrand Reinhold company, New York

24- Williams, Jan R., Stango, Keith G. & Holder, William w. (1989) "Intermediate Accounting", Third Edition, Library of Congress Catalog.

25- Wolk, Harry., Jere R. Francis & Tearney, Michael G. (1989), "Accounting Theory" second Edition, Wads Wort, Inc, U.S.A

الملاحق

(الاستبيان)

الأخ/ الأخت المحترم/ المحترمة

تحية طيبة وبعد..

يهديكم الباحثون خالص تحياتهم ويضعون بين ايديكم هذا الاستبيان بعنوان " أثر التغير في الاسعار على مصداقية القوائم المالية

" والذي أعد بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لاستكمال متطلبات البحث.

وقد صمم هذا الاستبيان بغرض الحصول على معلومات كافية للتعرف أثر التغير في الأسعار وبهدف الحصول على قوائم مالية صادقة صادقه وذلك من خلال دراسة وتحليل إجاباتكم على أسئلة الاستبيان.

ولأهمية الدراسة يأمل الباحثون تعاونكم في الاجابة على اسئلة الاستبيان بموضوعية وحيادية مع توخي الدقة حيث ان مساهمتكم في تقديم الاجابة على جميع الاسئلة هو اساس لنجاح البحث والوصول الى النتائج المفيدة.

مع التأكد من ان هذه البيانات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. ونؤكد ان البيانات التي ستقدمونها ستحاط بالسرية التامة.

ونتمنى تعاونكم والاجابة عن الموضوع بعناية والاهتمام الكامل

شاكرين حسن تعاونكم سلفاً

وخالص الشكر والتقدير

اعداد:-

فواز محمد العياشي

إبراهيم صالح الارياني

إبراهيم سليم علايه

نسيم أحمد صالح

أحمد محمد كحلا

القسم الاول:- الرجاء الاجابة عن الاسئلة الاتية بوضع علامة(✓)على الاجابة المناسبة في ☐

1-الجنس:- ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر:-أقل من 30 سنة ☐ من 31 الى 40 ☐

من 41 الى 50 ☐ أكثر من 50 ☐

3-المركز الوظيفي

مدير اداري ☐

مدير تنفيذي ☐

رئيس قسم ☐

مدير حسابات ☐

محاسب ☐

اخرى ☐ أذكرها.....

4-المؤهل العلمي:-دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس ☐ ماجيستر ☐ دكتوراه ☐

5-التخصص العلمي:-محاسبة☐ ادارة أعمال☐ اقتصاد ☐ علوم مالية ومصرفية ☐

6-عدد سنوات الخبرة في الشركة:- أقل من 3 سنوات ☐

من 3-5 سنوات ☐

من 5-10 سنوات ☐

من 10-15 سنة ☐

أكثر من 15 سنة ☐

المحور الاول:- مبدأ التكلفة التاريخية وأثره على تغير الاسعار ومصداقية القوائم المالية.

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- التكلفة التاريخية هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.					
2- يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.					
3- تستخدم وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.					
4- تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي ينتج عنه نوعين من الأخطاء المحاسبية كأخطاء في القياس والتوقيت.					
5- الاستفادة من المعلومات الناتجة عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بشكل عام حيث أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات.					
6- يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجاً مناسباً لتجنيب الوحدة الاقتصادية أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس.					
7- يسمح استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بإجراء التعديلات على القوائم المالية بشكل مستقل وجنبا إلى جنب مع القوائم المالية التقليدية.					
8- ان هذا المبدأ من أهم المبادئ في التطبيق المحاسبي المهني حيث أنه يؤثر على قائمة المركز المالي.					
9- مبدأ التكلفة التاريخية يتهاوى ويسقط معه الهدف الأساسي للمحاسبة وهو أنها وسيلة للقياس ونظام للمعلومات.					
10- مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل التكلفة الضمنية أو ما يعرف بتكلفة الفرصة البديلة بالرغم من أهميتها.					

المحور الثاني:- الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية.

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- ينتج عن تغير الأسعار صعوبة في تحقيق فاعلية تخطيط الموازنات التخطيطية، إذ يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط.					
2- إذا كان المركز المالي سالباً أي أن إجمالي الأصول النقدية أقل من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك تحقيق المنشأة أرباح في القوة الشرائية والعكس في حالة انخفاض المستوى العام.					
3- يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات سوف تنخفض.					
4- يجب التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل نوع من أنواع هذه البنود عند المحاسبة عن التغير في المستوى العام للأسعار.					
5- إذا كان المركز المالي موجباً أي أن إجمالي الأصول النقدية أكبر من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك إلى تحقيق المنشأة خسائر في القوة الشرائية.					
6- يترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية، لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشوء هذه الالتزامات.					
7- اجتماع اقسام الشركة والمشاركة في اتخاذ القرارات والعمل الإداري يساعد على زيادة الإيرادات.					
8- تراعي الإدارة الخطط المستقبلية والرؤية الاستراتيجية لعملها.					
9- الاخذ بأساس التكلفة التاريخية يعني إهمال الاخذ بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار.					
10- التغيرات في المستوى العام للأسعار يتسبب في تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي تعكسه الأرقام القياسية العامة للأسعار.					

المحور الثالث:- تعديل القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة الى تحسين فاعلية القوائم المالية الختامية ومصداقية القوائم المالية.

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- استقرار وحدة القياس المحاسبي يؤثر بشكل عام على القوة الشرائية للوحدة النقدية.					
2- وفقاً لمدخل القوة الشرائية العامة فالعناصر غير النقدية مثل المخزون والمعدات والآلات يتم تعدي لها لتعكس القوة الشرائية العام ة، وهي غالبا ما تكون القوة الشرائية في نهاية الفترة					
3- يتم قياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة تعكس نفس مستوى القوة الشرائية للحصول على نتائج سليمة.					
4- التكاليف التاريخية غير قابلة للجمع والطرح في أوقات التضخم النقدي، حيث أن المحاسب يفترض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي ويتجاهل تدني القوة الشرائية.					
5- قد تجد سنوات لا تؤخذ فيها التغيرات في القوة الشرائية للعملة بعين الاعتبار نظراً لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبياً.					
6- بدلاً من التكلفة التاريخية المثبتة بها في الدفاتر يتم تعديل قيمة رأس المال نظراً لافتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.					
7- أهم هدف للمحاسبة على أساس القوة الشرائية العامة هو تحسين نظام القياس في الإطار الهيكلي للعملية المحاسبية وهناك صعوبات ترتبط بالتقرير عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية.					
8- أرباح وخسائر القوة الشرائية غالباً لا يتم الاعتراف بها في طريقة القيمة الجارية.					
9- لم تتأثر التقارير المالية المنشورة لمعظم الشركات في فترة الستينات والسبعينات لقلة نشر القوائم المالية بالقوة الشرائية العامة كمرفقات إضافة إلى الاستخدام الواسع لطريقة LIFO.					
10- القوة الشرائية العامة تحدد الدخل بعد المحافظة على القوة الشرائية لحقوق الملكية والتكلفة الجارية فهي تحدد الدخل بعد المحافظة على الطاقة التشغيلية للوحدة الاقتصادية.					

المحور الرابع:- القصور في عرض القوائم المالية واثره على مدى مصداقية القوائم المالية.

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- ظهور قصور في عرض القوائم المالية للشركة بكل دائم يعطي صورة بعدم مصداقية الشركة أو القوائم المالية المعروضة					
2- ينبغي تطوير أساليب القياس المحاسبي التقليدي والعرض للقوائم لكي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة على مستوى الأسعار					
3- تغيير وحدة القياس المستخدمة من وحدات نقدية الى وحدات ذات قوة شرائية أحد اهم طرق معالجة القصور في عرض القوائم المالية					
4- عدم ملائمة المعلومات لحاجات صناع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية					
5- ان قصور عرض القوائم المالية، لا يتفق مع مفهوم الإفصاح المحاسبي عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها، والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات مستقبلية					
6- قصور مبدأ التكلفة التاريخية عن الوفاء بما هو متوقع من معلومات من طرق مستخدمي القوائم المالية					
7- عدم عرض القوائم المالية بشكل كامل لا يعتبر قصور في العرض وانما سياسية للتهرب من الالتزامات					
8- القصور في الإفصاح والابلاغ عن الموجودات المالية بمقدار التكلفة					
9- عدم تمتع المعلومات المقدمة من المحاسب بالشمولية والفاعلية والكفاءة					
10- القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحفيز					