انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية

((دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية))

المدرس الدكتور
مهند مجيد طالب
كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة العراقية

المستخلص :

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء نحو انعكاسات التضخم على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية التاريخية لمتخذي القرارات. حيث تعرف ظاهره التغير بالمستوى العام للأسعار نحو الارتفاع بـــ (ظاهره التضخم) ، وهي ظاهره اقتصادية تلقي بظلالها على مدى امكانية تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام وعلى فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد بشكل خاص .وطبقاً لفرض ثبات وحدة النقد كأداة لقياس الاحداث المالية التاريخية فان القوة الشرائية لوحدة النقد ستتعرض للهبوط جراء الارتفاع المستمر في اسعار السلع والخدمات . تتمحورمشكلة البحث من مرحلة اعداد القوائم المالية على اساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، والمقاسة بوحدات نقدية ثابتة ، وبالتالي تصبح القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا الاساس مجرد تجميع لقيم معاملات مختلفة حدثت في تواريخ مختلفة ، ومقاسة بوحدات نقدية ذات قوى شرائية مختلفة، اي ان تكلفة بنود الايرادات والمصروفات والاصول والخصوم تتفاوت كثيراً عن اقيامها الجارية في السوق وبالتالي فان المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية سوف لا تعبر عن حقيقة صافي الدخل او المركز المالي للوحدة الاقتصادية . ذلك لان الاخذ بأساس التكلفة التاريخية يعني اهمال الاخذ باثر التغيرات في المستوى العام للاسعار ، الامر الذي سوف يقلل كثيراً من درجة ملاءمة وموثوقية تلك المعلومات لمستخدميها في مجالات اتخاذ القرارات الاستثمارية .وهذا يشكل دافعاً قوياً للبحث عن طرق بديلة للتكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية تأخذ ينظر الاعتبار آثار ظاهرة التضخم على درجة الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية .وعليه فان البحث الحالي جاء ليتناول مشكلة انعدام موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية والبحث عن الطرق والاسس المحاسبية البديلة في اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام ضمن اطار المرتكزات الفكرية التقليدية والحديثة، فضلا عن اجراء اختبارات ميدانية باستخدام اسلوب المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات المتعلقه بالجانب النظري، كما تم استخدام اسلوب التحليل الاحصائي وفقاً لبرنامج SPSS الاختبار فرضيات البحث الاساسية والفرعية حول مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المعّدة على اساس التكلفة التاريخية .وقد خرج البحث بجملة من الاستنتاجات والتوصيات التي افصحت عن حقيقة مفادها أن اساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار ينبغي مغادرته واللجوء الى الطرق البديلة كالتكلفة التاريخية المعدلة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية موحدة او التكلفة الجارية في اعداد القوائم المالية الاساسية ، او الاخذ بأساس التكلفة التاريخية في اعداد القوائم الاساسية فضلاً عن اعداد قوائم مالية تكميلية تأخذ بأحد الاساسين البديلين(التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية) لإظهار أثر التغيرات بالمستوى العام للأسعار لكي تفي بأغراض المستخدمين من حيث الملاءمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية المستخدمة في مجالات اتخاذ القرارات الاستثمارية.

Abstract:

In this research, we will analyze the conceptual and operational features of (GPL) general price-level accounting information and the means of providing such information.This research consists of the restatement of historical-cost financial statements prepared in accordance with general purchasing power known of general price-level accounting،or general price-level adjusted, historical-cost accounting.This school differs from current-value accounting and historical-cost accounting in its complete renunciation of stable monetary unit postulate.Also, it should be emphasized at the outset that general price-level accounting are competing alternative measures for dealing with problems created by inflation.General price-level accounting reflects changes in the general price-level : current-value accounting reflects changes in the specific price-level.In general price-level accounting, the change in the unit of measure is measured changes in the purchasing power of the Iraqi Dinar are measured by means of index number it is the ratio of a similar group of goods or services on a given date and the average price of a similar group of goods or services on another given date, such indices are used to restate the historical-cost based amounts on the financial statement, assume that a firm's : balance sheet maybe divided in to monetary items and non-monetary items and restatement of historical-cost amounts in traditional financial statements into units of general purchasing power.The following steps are necessary:

1. Obtain the complete set of historical-cost financial statements
2. Determine and obtain an acceptable general price-level index on which data on the index numbers.
3. Classify each item on the balance sheet as a monetary or a non-monetary item.
4. Adjust the non-monetary items by a conversion factor to reflect the current general purchase power.
5. Calculate the general purchasing power (general-price-level change) gains or losses arising from holding monetary items.

To achieve objectives of this research and complete practical part, we used analytical and descriptive approach for collecting data related to the practical part, we used questioner to collect primary data related subject of this research, and analyzes data by SPSS statistical program and use of statistical processors and test, for getting signs to support subject of research. After that, the research provided a set of recommendations the most important about effect to company using of Historical Cost Account to proper financial statement.

المقدمة

اتجهت أغلب البلدان المتقدمة في العصر الحديث الى الاخذ بمعايير التطبيق المحاسبي ومنها ما يتعلق بآثار التغيرات التي تطرأ على المستوى العام للأسعار (في ظل ظاهره التضخم) نظراً للتأثير المباشر على محتوى القوائم المالية من حيث الملاءمة والموثوقية (الاعتمادية) في المعلومات المحاسبية المنشورة من وجهة نظر مستخدميها وأصحاب المهنة والجمعيات والهيئات المحاسبية ، وعلى سبيل المثال التطبيقات المحاسبية في الولايات المتحدة الامريكية على وفق المعيار المحاسبي الرقم (33) .(FASB No.33 1979) وفي المملكة المتحدة على وفق المعيار المحاسبي الرقم (16) . ,.ASC (SSAP No.16. 1980). وتعد كل من الملاءمة والموثوقية الخاصيتين الرئيستين للمعلومات المحاسبية وفقاً لمجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي،(, FASB) (financial accounting standards board1980)كما تمثل تلك الخاصيتين ومعهما القابلية للفهم والقابلية للمقارنة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للجنة معايير المحاسبة الدولية،(financial statements,1989), (IASC) على الرغم من توافر هاتين الخاصتين فقد يوجد تعارض بينهما ، فزيادة درجة احداهما قد يكون على حساب الاخرى وخصوصاً في ظل 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 بالكلفة الجارية يعد اكثر ملاءمة من التقارير المالية المعدة بالكلفة التاريخية والعكس غير ذلك . [1]. وعموماً فان القوائم المالية [*] توفر معلومات عن معاملات قد حصلت في فترات تاريخية متلاحقة ماضية ومقاسة طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي بالشكل الذي تكون فيه اكثر فائدة لمن يستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية [2].

ان هذا البحث يعد تواصلاً معرفياً في الادب المحاسبي المعاصر لما سبقه من بحوث ودراسات محاسبية تناولت احدى مشاكل النظرية المحاسبية الناجمة عن تأثير التغيرات في المستوى العام للاسعار على ملاءمة وموثوقية الكشوفات المالية ذات الغرض العام .

منهجية البحث: ستتشكل منهجية البحث ابتداء من اهميته في تسليط الضوء من منظور محاسبَي على اهم المشاكل المحاسبية التي تولدها ظاهرة التضخم الاقتصادي متمثلة في ارتفاع المستويات العامة والخاصة لاسعار السلع والخدمات وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد التي تعد مقياسا للتكلفة التاريخية المستخدمة كاساس محاسبي في تحضير القوائم المالية وبالتالي فقدان خاصية الملائمة والموثوقية في محتوياتها من المعلومات المحاسبية من قبل متخذي القرارات الاستثمارية.

اولاً: مشكلة البحث: تتجسد مشكلة البحث في بعدين اساسيين هما البعد المعرفي والبعد التطبيقي وفيما يتعلق بالبعد الاول للمشكلة هو وجود جدل معرفي قائم بين المهتمين في الفكر المحاسبي المعاصر والتقليدي ناشئ عن عدم التوصل الى اتفاق تام بشان الابعاد والاهداف والمبادئ والاساليب التي يقوم عليها الاطار المفاهمي والفلسفي للنظرية المحاسبية، اما البعد التطبيقي للمشكلة فهو ناشئ من مدى تثبيت حدود الاسهامات الفكرية والعملية التي حققتها النظرية المحاسبية في مجال التطبيقات والممارسات المحاسبية الحديثة خاصة فيما يتعلق بعمليات قياس وتحليل وتفسير تاثير المتغيرات والظواهر الاقتصادية على تطبيق الفروض والاهداف والمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) عند تحضير القوائم المالية .

ثانياً: هدف البحث : يهدف البحث الى اظهار اثر التغيرات في المستوى العام للاسعار على درجة ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية المنشورة والمعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا

---

[*] يقصد بالقوائم المالية (القوائم او الكشوفات المالية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التغيرات بالمركز المالي) .

عاما (وخاصة مبداء التكلفة التاريخية)، وبالتالي البحث في الاسس البديلة التي تعالج اثار التغير في المستوى العام للاسعار على الرغم من انها تشكل خروجا عن مبدأ التكلفة التريخية وفرض ثبات وحدة النقد .

ثالثاً: فرضيات البحث: يقوم البحث على فرضية رئيسية مفادها يؤثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار على درجة ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية " .

ويشتق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الثلاثة الاتية :-

أ. توجد علاقة معنوية بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ودرجة ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

ب. توجد علاقة معنوية بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار ومدى الثقة(درجة الاعتمادية) في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

ج. عدم اتساق مبدأ التكلفة التاريخية الذي تعد على اساسه القوائم المالية مع ظاهره التغير بالارتفاع في المستوى العام للأسعار لأغراض اتخاذ القرارات.

رابعاً : محتوى البحث :احتوى البحث على خمس مباحث رئيسية قسمت كل منها الى محاور كرس المبحثين الاول والثاني لتغطية التأطير المفاهيمي لموضوع البحث بينما تركز المبحث الثالث على تناول طريقة وجمع وتحليل أراء عينة البحث المقصودة من متخذي القرار باستخدام احد الاساليب الاحصائية لاختبار معنوية الفروق بين البيانات الحقيقة والبيانات المتوقعة لإثبات أو رفض فرضيات البحث الاساسية والفرعية في حين خلص المبحث الرابع الى عرض اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

المبحث الأول

المرتكزات الفكرية التقليدية والحديثة في اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام

يتناول هذا المبحث أهم المرتكزات الفكرية التي تستند اليها عمليات تحضير القوائم المالية وفقاً للمحاور الاتية:

المحور الاول – فوائد القوائم المالية :(Objectivs of financial statements)

يمكن النظر الى اهداف القوائم المالية من خلال التعرف على من يستخدم القوائم المالية ، ولاي غرض ، وما هي المعلومات التي يحتاجونها لهذه الاغراض . 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 ابرز الفوائد المتوخاة من استخدام القوائم المالية ذات الغرض العام : [3]

أ-فائدة المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات (تقدم للمستثمرين والمقرضين) .

ب- فائدة المعلومات لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تستطيع ان تخلقها الوحده 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. [4]

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

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

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

هـ - عرض المعلومات عن تدفقات الاموال في تقدير السيولة ومعرفة ناتج الانشطة الاستثمارية والتمويلية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال تحليل مصادر واستخدامات الاموال.

المحور الثاني- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

Qualitative characteristics of accounting information

لا بد من ان تتوافر بعض الصفات في المقاييس المحاسبية حتى تتمكن من تحقيق الاهداف المحددة وهذه الصفات يطلق عليها الخصائص النوعية (او المعايير المحاسبية) (accounting information criteria) التي يمكن الاستناد اليها في الحكم على تحقيق المقاييس المحاسبية لأهدافها وفي تسهيل عمليات اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي المعلومات الواردة في القوائم المالية، والاتي الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية [5] .

أ- **فائدة المعلومات (informations usefulness)**

لغرض الاستفادة من المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات من جانب مستخدميها (المستثمرون والمقرضون والادارات ... الخ) لا بد من توافر خاصيتين رئيسيتين تتفرعان عن معيار الفائدة وهما :-

1- ملاءمة المعلومات (information's relevance)

ويقصد بها أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في القرار المتخذ من جانب مستخدمي المعلومات بصدد تكوين تنبؤات مستقبلة او التحقق من صحة التوقعات السابقة .

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة لا بد من ان تتوافر الصفات التالية :-

اولاً - ان يكون لها قدرة تنبؤية (predictive value)

ثانيا- أن يحصل عليها متخذ القرارات في الوقت الملائم (مضبوطة وقتيا)(timeliness)

ثالثا- ان تمكنه من التحقق من صحة التوقعات الماضية (feedback values)

2- امكانية الاعتماد على المعلومات (الوثوق بالمعلومات) (Reliability)

يقصد بها ان تتوافرالموضوعية في المعلومات المحاسبية بحيث تجعل متخذ القرار يثق بها او يعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات ويتوقف اتصاف المعلومات بهذه الصفة على الخصائص التالية :

اولاً - ان تمثل الظاهرة موضع البحث بصدق (Representational faithfulness)

ثانيا -ان تكون موضوعية(objectivity)اوقابلة للتحقق من صحتها(verifiability)

ثالثا - ان تكون حيادية (غير متحيزة) (Neutrality)

ب- **القابلية على الفهم (مفهومة) (understandability)** : وهي صفة فرعية لإمكانية الاستفادة من المعلومات المحاسبية عن طريق تقديمها للقارئ بأفضل الوسائل التي تمكنه من فهم محتواها .

جـ- **القابلية على المقارنة (comparability)** :تلك هي الصفة الفرعية التي تزيد من فائدة المعلومات المحاسبية اذا امكن للقارئ اجراء مقارنات بين النتائج المالية للوحدة الاقتصادية نفسها او بين الوحدات الاقتصادية المختلفة من سنة لأخرى. ويرتبط بتلك الخاصية معيار الثبات (الاتساق او الانطباق) (consistency) في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة لاخرى اذ تزيد من امكانية اجراء المقارنات بين السنوات المختلفة لنفس الوحدة الاقتصادية .

د- الافصاح الكامل - (الاظهار الشامل) (full Disclosure or completeness)

لكي تكون المعلومات ملاءمة ويمكن الوثوق بها يجب ان تحتوي على كافة المعلومات الهامة والجوهرية التي يمكن ان تؤثر على توقعات متخذ القرار ويرتبط تحقيق هذه الخاصية باعتبارات الاهمية النسبية (materiality) واقتصاديات المعلومات (الكلفة والمنفعة) (cost/benefit) .

المحور الثالث : تحليل العلاقة التي تربط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مع بعضها في تأكيد درجة الملاءمة والموثوقية

لغرض تحليل أهمية الخصائص النوعية للمعلومات ، فانه ينبغي عند اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام ان تمتلك المعلومات التي تحتويها خاصية الملاءمة لكونها تؤثر على القرارات الاقتصادية وتساعد مستخدميهم في تقييم الاحداث الماضية او الحاضرة او المستقبلية ، وحتى ولو اتصفت تلك المعلومات بالمادية (materiality) فانه سيكون عدم الافصاح عنها ضرورياً لكون ذلك قد يؤثر على القرار الاقتصادي المتخذ بالاعتماد على القوائم المالية المعدة على وفق مفاهيم الاعتراف والقياس والمبنية على افتراضات الوحدة الاقتصادية واستمرارية حياتها ووحدة القياس المحاسبي والفترات المحاسبية المستندة على مبادئ التكلفة التاريخية والاعتراف بالايراد والمقابلة والافصاح (الاظهار) الشامل والملتزمة بمحددات الكلفة / المنفعة والمادية النسبية والحيطة والحذر التي تبنى على درجة مناسبة في ممارسة الاحكام اللازمة لعمل التقديرات المطلوبة بموجب ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للاصول والدخل او تقليل الالتزامات والمصروفات مقابل الاعتراف المتزامن بالايراد والمصروف الذي ينتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات او الاحداث ، بمعنى انها تقاس على اساس (مبدأ الاستحقاق المحاسبي) الذي بموجبه يتم اقرار الايرادات والمصروفات حال تحققها (اي حال حدوثها) وليس حال استلام النقد او دفعه ، ويجري تسجيلها والافصاح عنها في القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية التي تعود اليها حتى ولو تعلق الامر بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية . شريطة ان تكون تلك الاحداث مادية (مهمة) وتؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية وان يتم معالجتها كل حسب حالتها والافصاح عنها . اذن فأن الخصائص النوعية الاساسية اذا ما توافرت في المعلومات المنشورة في القوائم المالية سوف يكون لها الاثر البالغ في تحقيق احتياجات المستفيدين منها على اختلاف اغراضهم في ظروف اقتصادية مختلفة . وفي اطار هذا التحليل لأهمية الخصائص النوعية للمعلومات ، فان المعلومات تكون مهمة (مادية) اذا كان حذفها او تحريفها سيؤثر على احكام وتقديرات متخذي القرارات الاقتصادية .وطبقاً لذلك تعتمد اهمية المعلومات على حجم المفردة او الخطأ الذي تم تحديده تحت الظروف الخاصة التي حصل فيها الحذف او التشويه في المعنى . الى جانب ذلك . قد تكون المعلومات ملاءمة (Relevance) من حيث الطبيعة العامة ولكنها تكون غير مهمة بالنسبة لظروف الوحدة الاقتصادية .كما ان اضافة معلومات غير مهمة في القوائم المالية ربما يعيق القدرة على فهمها من قبل مستخدميها (understandability) وعليه لا بد أن تكون هذه المعلومات رصينة وذات درجة من الموثوقية (Reliability) ليتمكن مستخدمها من الاعتماد عليها , وحتى تمثل بامانة وموضوعية ما اريد ان تمثله او ما كان يتوقع لها ان تمثله ، وان الاخلال بهذه الخصائص قد يؤدي الى تضليل مستخدميها ويفقدها لجوهرها الحقيقي ، لذلك لا بد ان تكون المعلومة محايدة وبمقدور مستخدمها من المقارنة (comparability) في التوقيت المناسب لمعرفة الاتجاه العام لأداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي ، فضلا عن ضرورة الافصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تطراء عليها من فترة الى أخرى (وخاصة فترة التضخم) وبيان أثرها كمياً وقيمياً. والجدير بالاشارة ان اسس القياس المحاسبي المختلفة قد تستخدم بدرجات متفاوتة وبتركيبات متنوعة في اعداد القوائم المالية طبقا للغرض الذي تستخدم من اجله ، فقد يكون الاساس هو التكلفة التأريخية او التكلفة الجارية او صافي القيمة السوقية المتحققة او

القيمة الحالية . ولكن واقع الحال يؤكد أن خاصية القياس المحاسبي التي يشيع استخدامها في اعداد القوائم المالية هي الكلفة التاريخية ، الا ان عدم مقدرة الكلفة التاريخية من الاستجابة لأثر التغيرات في اسعار الاصول غير النقدية واهمالها لهذه التغيرات سينعكس على اضعاف المعلومات المحاسبية وانخفاض درجة ملاءمتها وموثوقيتها لمتخذي القرارات الامر الذي يدفع بالمحاسبين في الوحدات الاقتصادية الى ربط الكلفة التاريخية بالكلفة الجارية من اجل زيادة مدى الملاءمة والموثوقية بالمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقاً للاساس المعدل .

المبحث الثاني

اعداد القوائم المالية وفقاً للمقياس المحاسبي التقليدي (مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد) في ظل ظاهره التضخم

يسعى المحاسب الى قياس الاصول والخصوم في نهاية الفترة المحاسبية والى قياس صافي الدخل للوحدة الاقتصادية خلال نفس الفترة ، ويستخدم لهذا الغرض مجموعة من الضوابط المسماة (المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) (General Acceptance Accounting principles).(GAAP) وهي معاييريسترشد بها للتطبيق المحاسبي في مجالات التسجيل والقياس والافصاح.[6]. وفي ضوء تلك المعايير ترتب على المحاسبين ومسخدمي البيانات المالية ان يكونوا على دراية كافية باسس تطبيق تلك المعايير وكيفية تفسير المعلومات الناجمة عنها ، وتشير تلك المعايير ايضا الى المبادئ (GAAP) المتمثلة في مجموعة المفاهيم والمعايير والقواعد والاعراف .ويطلق على الاساس الذي يتبعه المحاسب عادة في التوصل الى المقاييس بالمقياس المحاسبي التقليدي والذي يعرف ايضا بالمحاسبة على اساس التكلفة التاريخية وترجع تلك التسمية الى اعتماد المحاسب في اعداد القوائم (البيانات) المالية على:[7].

1- مبدأ التكلفة التاريخية .

2- فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد .

وفي ظل الاساس المحاسبي التقليدي تحصل تغيرات اقتصادية ناجمة عن ظاهرتي التضخم والانكماش ،اذ برز نوعان من التغيرات في مستوى الاسعار :-[8]

النوع الاول – التغيرات في المستويات الخاصة للاسعار– كما تنعكس في الاسعار السوقية الجارية للاصول والخصوم في الوحدة الاقتصادية .

النوع الثاني – التغيرات في المستوى العام للاسعار– والذي يتسبب في تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي تعكسه الارقام القياسية العامة للاسعار .

وترتبط عملية التغير في الاسعار بمسألتين أساسيتين هما :-

1- أهمية تعديل القياس المحاسبي للتغير في المستوى العام للأسعار نتيجة التذبذب في القوة الشرائية للنقود كوحدة قياس محاسبية .

2- أهمية اعتماد قيم جديدة للمعلومات المحاسبية طبقاً للتغيرات التي تطرأ على العلاقات النسبية لاسعار السلع والخدمات المعروضة او المقدمة .

وفي ظل هذا الوضع اصبح التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية وافتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد يعطي صورة مضللة للبيانات المنشورة في القوائم المالية ، وبالتالي عدم ملاءمتها وموثوقيتها في مجالات اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها نظراً لانها لم تأخذ بالحسبان طريقة صريحة ومنسقة تظهر أثر التغيرات الخاصة والعامة في الاسعار مما يشكك في دلالة رقم صافي الربح وقيم عناصر المركز المالي وبالتالي يضعف من امكانية اجراء المقارنات بشكل

سليم. ولمعالجة هذا الوضع برز منهجين رئيسين يمكن اللجوء الى احدهما او كليهما كبديل لمنهج التكلفة التاريخية بالوحدات الاصلية لغرض اعداد القوائم المالية في ظل تغيرات المستوى العام للأسعار وهما :-

المنهج الاول – احلال اساس التكاليف الجارية بدلاً عن اساس التكاليف التاريخية في قياس بنود القوائم المالية ذات الغرض العام .

المنهج الثاني – استخدام وحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ تحضير القوائم المالية بدلاً من الوحدات النقدية الاصلية (منهج التكاليف التاريخية المعدلة بوحدات القوة الشرائية الموحدة).

وفي ظل اي من المنهجين أعلاه يمكن تحضير قوائم مالية بالتكلفة التاريخية وقوائم اخرى تأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في المستوى العام للارقام القياسية للاسعار (شرط أن يكون الرقم القياسي معبراً تعبيراً حقيقياً وممثلاً لوحدة القياس أحسن تمثيل عن الفترة المالية التي تعد عنها القوائم (أو البيانات) المالية أو اعداد قوائم مالية على اساس التكلفة التاريخية ملحقة بجداول تأخذ بأثر التغير في مستوى الاسعار الخاصة او العامة (على اساس التكلفة التاريخية المعدلة او التكلفة الجارية) .

وبقدر تعلق الامر بموضوع البحث الحالي سيتم تحليل اثر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد على مدى موثوقية وملاءمة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقاً للاساس التاريخي في ظل ارتفاع المستويات العامة للاسعار (ظاهره التضخم الاقتصادي) اي في ظل وجود تغيرات في اسعار السوق الجارية وانعكاساتها على هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد .وبالتالي فان فرض الثبات والاستقرار سيفقد قيمته كوحدة للقياس المحاسبي التي تقاس بها الكلفة التاريخية .والجدير بالذكران تمسك المحاسبين باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية يعد امرا مقبولا في فترات الاستقرار الاقتصادي التي تمتاز نسبيا بثبات القوة الشرائية للنقود الا ان هذا الامر يختلف في ظل التضخم الاقتصادي . وفيما يلي مناقشة كل من مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد في ظل تغيرات المستوى العام للأسعار وعلى وفق المحاور الاتية :

المحور الاول – اساس التكلفة التاريخية في ضوء تغيرات التكاليف الجارية ومبررات التطبيق المحاسبي :

طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية (الاصلية) تثبت الاصول بتكلفة حيازتها الاصلية original acquisition cost ولا ياخذ هذا المبدأ بنظر الاعتبار تقلبات القيمة السوقية (الجارية) التي تلحق بالتكلفة بعد تاريخ الحيازة وتوزيع التكلفة الاصلية بين الفترات المختلفة التي تستفيد من تلك الاصول . وتستخدم تلك التكلفة الاصلية كأساس لقياس الجزء المستنفذ (المستخدم) منها خلال الفترة لانتاج الايرادات (والذي يتمثل بتكلفة البضاعة المباعة ومصروف استهلاك الاصول الثابتة) وكذلك في قياس الجزء غير المستنفذ (غير المستخدم) حتى نهاية الفترة المحاسبية لغرض تقويم الاصول في المركز المالي .

مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

فيما يلي مجموعة من المبررات التي تدعم الالتزام بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية : [9]

أ. اعتمادها على الاسعار الاصلية للأصول التي يمكن تأييدها بناء على عمليات فعلية قامت بها الوحدة الاقتصادية ، وان اية تغييرات تطرأ على الاسعار السوقية لتلك الاصول لا يعتد بها في حالة الاصول الثابتة لان الغرض منها هو استخدامها وليس بيعها ، وفي حالة المخزون السلعي لا تتحقق بالفعل الا عند بيع البضاعة، بمعنى ان اي زيادة تطرأعلى القيمة السوقية للبضاعة لا تؤخذ بالحسبان وبخاصة المخزون الذي لم يتم بيعه والظاهر رصيده بالميزانية في نهاية السنة المالية وطبقاً للقياس التاريخي لم تحقق هذا الزيادة بالفعل بموجب عملية تبادلية .

ب. يعد المبرر الاساسي وراء الالتزام بأساس التكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي هو فرض الاستمرارية ، فالوحدة الاقتصادية ليست في حالة تصفية اضطرارية . وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الموجودات وتحويلها الى نقد . وانتقاداً لهذا الراي يرى البعض استبعاد فرض الاستمرارية من البنيان الاساسي للنظرية المحاسبية[10].

ج. ان المصروفات التي تظهر في قائمة الربح عن الفترة تعكس التكاليف التاريخية للاصول المستنفذة وبالتالي فان مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات في التطبيق العملي يعتمد على اساسيين هما :-

1- اساس الاستحقاق المحاسبي :- ويكون ذا فائدة اكبر عند اتباعه في قياس الدخل الدوري الذي هو نتاج ما استنفذ من الكلفة التاريخية بشكل مصروفات لتحقيق الايرادات المرتبطة بالنشاط ، ثم ان المعلومات التي ستتوافر تعد مؤشراً افضل نسبياً عن القدرة الحالية والمستقبلية للوحدة الاقتصادية في تحقيق التدفقات النقدية رغم ان مجموع الدخل الدوري طبقاً لاساس الاستحقاق وعلى مدى حياة المشروع سوف يساوي صافي التدفقات النقدية للفترة نفسها.

2- اساس المحافظة على رأس المال(concept of capital maintence) :- يرتبط باستخدام القياس على اساس التكلفة التاريخية مفهوماً ضمنياً يسمى (مفهوم المحافظة على رأس المال بعدد الوحدات الاصلية المستثمرة) ومن خلال اعتماد وظيفة تحديد الربح بصفة دورية بطريقة تعطي مؤشراً لأصحاب المشروع عن اقصى مبلغ يمكن توزيعه خلال الفترة بحيث تظل استثمارات اصحاب المشروع في نهاية الفترة بنفس المستوى الذي كانت عليه في بداية الفترة [11]. بمعنى ان مفهوم المحافظة على رأس المال يشير الى النتيجة السنوية الصافية لاي وحدة اقتصادية متمثلة بالفرق في القيمة الحقيقية للموارد ما بين بداية ونهاية اي فترة مالية . وطبقا لهذا المفهوم لا بد من اعتماد اساس موحد وثابت للقياس المحاسبي خلال كلا الفترتين وهذا لا ينسجم مع متطلبات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وهذا يعود أيضاً الى التغير المستمر في القوة الشرائية للنقد وبالتالي لا بد من استخدام وحدات قياس مختلفة في بداية ونهاية الفترة المحاسبية .ان مفهوم المحافظة على رأس المال يشير الى ضرورة التفرقة بين رأس المال النقدي ورأس المال العيني وكالاتي [12] :-

اولا – مفهوم راس المال النقدي – وهو القدر المستثمر من الاموال في تاريخ تكوين الوحدة المحاسبية وطبقاً لهذا المفهوم فان عدم ثبات قيمة وحدة النقد كاساس للقياس وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية سوف يتاثر بالتغيرات في المستوى العام للاسعار .

ثانياً – مفهوم رأس المال العيني : ويتمثل بالطاقة الانتاجية التي بداءت بها الوحدة المحاسبية نشاطها .ويظهر الاختلاف بين المفهومين نتيجة لتغير اسعار الاصول المتاحة للوحدة المحاسبية والالتزامات القائمة عليها . ولذا فان استخدام وحدات نقد ذات قوة شرائية جارية سوف يحقق محافظة لرأس المال على اساس سليم ، ويتم ذلك عن طريق اخذ التغيرات بالمستوى العام للاسعار في الاعتبار ، وفي ظل المفهوم الاول لرأس المال سوف يظهر اثر هذه التغيرات المتمثلة في مكاسب او خسائر الحيازة الناتجة عن اثر هذه التغيرات في اصول والتزامات الوحدة المحاسبية خلال الفترة والتي تدخل ضمن عناصر الدخل الشامل. وفي مقابل المبررات التي تدفع نحو الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تقويم الاصول الثابتة والمتداولة (وبالاخص المخزون السلعي وفق سياسة التسعير (fifo) يظهر ما يدحضها في ظل الارتفاع المستمر لمستوى الاسعار اذ لا بد من الاخذ بنظر الاعتبار الاثار الناجمة عنها وخاصة ان الكشوفات المالية ستحتوي على اخطاء التوقيت واخطاء وحدة القياس وانها ستكون غير ملاءمة كونها لا تاخذ اثر قدرة

الشركة على شراء السلع والخدمات الضرورية للمحافظة على راس المال وبالتالي تهمل اثر التغيير في المستويات الخاصة والعامة للاسعار.

المحور الثاني – الاثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الاصول (الثابتة والمتداولة) في ظل ارتفاع مستوى الاسعار

تعد القوائم (البيانات) المالية وفقاً لمجموعة الفروض والمبادئ المتعارف عليها ومن هذه المبادئ مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن يتم تسجيل الموجودات كافة بتكلفة اقتنائها بتاريخ الاقتناء(الحيازة) ، ولا يعتد بأي تغير يطرأ على قيمتها في السوق بعد هذا التاريخ ، ويرتبط بهذا المبدأ فرض ثبات قيمة النقود ، والذي يؤكد على ان وحدة النقد ثابتة من حيث قيمتها ولا تتعرض لأي تغير في تلك القيمة عبر الزمن . وحيث ان الاسعار تعكس القيمة التبادلية للسلع والخدمات من خلال وحدة النقود كمخزون للقيمة ، لذلك فان التغيير في الاسعار يؤثر على كل المعاملات التي تتخذ من النقود وحدة للقياس . ومما لا شك فيه ان ارتفاع اسعار الاصول الثابتة بنسبة تزيد عن تكلفتها التاريخية عند اقتنائها من مصادر مختلفة وبتواريخ متفاوتة تؤدي الى حدوث بعض الاثار التي يستوجب الوقوف عندها ودراستها وتحليلها للتعرف على نتائجها واثارها او من اجل الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية التي تتضمن معلومات محاسبية مقاسة بتكاليفها التاريخية، ونفس الكلام يسرى بشأن تقويم المخزون بطريقة (fifo) .وفيما يلي تلك الاثار:[13]

أ- ان محاسبة الكلفة التأريخية في فترات الارتفاع بالمستوى العام للأسعار تواجه بعض العيوب اهمها : [14]

1- تكون المقارنات بين القوائم المالية لفترات زمنية مختلفة غير دقيقة .

2- تكون الإهلاكات (الاندثارات) المستخرجة على قيم الموجودات الثابتة بالكلفة التاريخية غير واقعية لبيان كلفة الموجودات المستهلكة منها خلال فترة ما .

3- ينتج عن محاسبة الكلفة التاريخية قيام الوحدة الاقتصادية بدفع ضرائب اكثر مما يجب لتضخيم الربح . وبالتالي فان الارباح التي تظهرها القوَائم المالية للوحدات الاقتصادية ليست حقيقية ، اي لا تكشف عن حجم الارباح او الخسائر الناجمة بسبب اعتماد مقياس ثابت للوحدة النقدية كاساس للتسجيل المحاسبي .

4- ان القياس المحاسبي الذي يعتمد على الوحدة النقدية لأي بلد ومن ضمنها الدينار العراقي يفترض على انه ثابت دائماً لكن حقيقة الامر غير ذلك بسبب تأثره بالتغيرات التي تطراء على العملات الاجنبية الاخرى على اقل تقدير . ناهيك عن التطورات الاقتصادية التي حصلت في العراق بعد عام 2003 وارتفاع مستوى التضخم بنسب متزايدة.

5- عدم امكانية التسليم بعدالة وموضوعية مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات نظراً للالتزام من الجانب الآخر بمبدأ التكلفة التاريخية ، بمعنى ان جزاء كبيراً ومهماً من الايرادات لن لم يكن جميعها يظهرها الجانب الدائن من الحسابات الختامية ويتم قياسها بوحدة قياس للأسعار الجارية وبالمقابل نجد ان بعض المصاريف وبالذات امتلاك الاصول الثابتة وتكلفة المخزون على اساس ما يدخل اولا يخرج اولا (fifo) تكون عناصر تلك التكاليف مقاسه بالأسعار القديمة (التاريخية) بسبب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية ، في حين نجد القسم الاخر من المصاريف تكون مقاسة على اساس التكلفة الجارية من جهة اخرى .

ب- عدم احتواء القوائم المالية للأرباح والخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة النقد اذ ان التغيرات التي تطراء على الاسعار سوف تظهر وتؤثر على القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي ذاتها مما يؤدي الى حدوث ارباح او خسائر لم تكن ناجمة عن عملية المتاجرة المتمثلة بشراء وبيع السلع وتقديم الخدمات اذ نجد ان المحاسب لم يسجل تلك المعلومات وعليه لم تتضمن القوائم المالية للارباح او الخسائر الناجمة عن انخفاض او ارتفاع القوة الشرائية للنقود. **ولأجل**

الوصول الى نتائج قياس سليمة لعناصر الدخل وفق اسس عادلة يرى الباحث ضرورة الاخذ بالتغيرات التي تطراء على الاسعار من جهة وتذبذب القوة الشرائية للنقود من جهة اخرى بنظر الاعتبار ، ولاجل تحقيق ذلك يتطلب استخدام مؤشر الارقام القياسية العامة والخاصة للاسعار لتعديل بعض بنود المصاريف والايرادات لتأمين اساس متجانس لقياس عناصر الدخل والوصول الى نتائج صافية من الارباح او الخسائر الحقيقية وليس الوهمية بمعنى ان الارباح أو الخسائر الحقيقية تشير الى تلك النتائج التي كان يجب ان تكون لو استخدمت اسس واساليب قياس سليمة وعادلة توفر معلومات مالية تكون اكثر ملاءمة وموثوق بها من قبل مستخدميها في مجالات اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة .

ج- يؤدي اهمال اثر التغير في المستوى العام للاسعار عند اعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية ، الى تاثر درجة ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية بعوامل التضخم ايضا ، اذ ان المعلومات المحاسبية التي لا تعكس اثر التضخم تضعف من مقدرة المستخدم على التنبؤ كون هذه المعلومات لا تخفض درجة عدم التأكد بشكل كاف لعدم دقتها نسبياً ، الامر الذي يؤدي الى ان تقل درجة الملاءمة في هذه المعلومات، كما يؤثر التضخم على مدى الثقة في المعلومات المحاسبية ، ومرد ذلك ان المعلومات المحاسبية التي لا تعكس اثر التضخم لا تعبر بأمانه وموضوعية.عن قيم الموجودات او الاحداث التي تمثلها بشكل دقيق. [15]

المحور الثالث – مغادرة فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد في ظل تغيرات المستوى العام للاسعار

يعتمد القياس التقليدي في اعداد القوائم المالية على استخدام الوحدات النقدية (فرض وحدة القياس المحاسبي التي تمثل اداة لقياس العناصر المكونة للقوائم المالية كافة رغم عدم ثبات وحدة القياس ذاتها) بالاضافة الى اتباعه مبدأ التكلفة التاريخية للتعبير عن المقاييس المحاسبية في صورة كمية . والمعروف ان الوحدات النقدية هي وسيلة لإتمام التبادل بالاضافة الى انها مقياس للقيمة يتحدد بمقدره الوحدة النقدية على المبادلة بكمية من السلع والخدمات في وقت معين ، وهو ما يسمى بالقوة الشرائية لوحدة النقد . وطبقاً لهذا المعنى فقد ترتب على ذلك من انتقادات سبقت الاشَارة اليها ، وبالأخص ان القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في قياس الايرادات تختلف عن القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في قياس المصروفات او الموجودات مما يسبب عدم التجانس بين ارقام المعلومات الواردة في القوائم المالية ويجعل منها مجرد تجميع لأحداث مالية مختلفة حصلت في تواريخ مختلفة. بمعنى اخر ان القوة الشرائية لوحدة النقد لا تظل ثابتة بالضرورة من لحظة لاخرى، اذ تتعرض اقتصاديات غالبية الدول عادة للتغير في المستوى العام للاسعار(General price level Change) وبدرجات متفاوتة (ولنفس الدولة بنسب تختلف من سنة لاخرى).بمعنى ادق يعكس التغير في المتوسط (المرجح) لاسعار كافة او معظم السلع والخدمات الموجودة في المجتمع . وعادة ما يتم قياسه باستخدام الارقام القياسية العامة للاسعار(General price level indexes) مثل الرقم القياسي لنفقة المعيشة[16].

ويمكن القول بانه مع ارتفاع المستوى العام للأسعار (ارتفاع الارقام القياسية لنفقة المعيشة مثلا) فان القوة الشرائية لوحدة النقد تتجه للانخفاض لأننا نستطيع فقط ان نحصل باستخدام نفس الوحدة النقدية على قدر اقل من السلع والخدمات عن ذي قبل وعلى هذا الاساس فان وحدة النقد لا تعتبر مقياساً ثابتاً للقيمة من لحظة زمنية الى اخرى في ظل تغيرات المستويات العامة للاسعار نظراً لتغير القوة الشرائية لها .

قد يثار تساؤل حول مدى صدق تعبير الارقام المحاسبية عن الواقع الاقتصادي عندما ترتفع المستويات العامة للاسعار وتنخفض فيها القوة الشرائية لوحدة النقد؟ .

للإجابة على هذا التساؤل نقول ان اثر التضخم في هذه الحالة قد يؤثر على الوحدات الاقتصادية بطريقة مختلفة طبقاً لهيكل الاصول التي تستثمر فيها اموالها وطبقاً لمصادر الاموال من اصحاب المنشأة او المقرضين .

كما ان فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد في ظل الاساس المحاسبي التاريخي يؤدي الى تجميع للتكاليف الاصلية للأصول بالوحدات النقدية ولكن لا يعبر عن كميات نقدية يمكن تفسيرها اذ يصعب القول عما اذا كان اجمالي التكلفة الاصلية للبضاعة مثلاً يعبر عن وحدات ذات قوة شرائية اول المدة (مقاسة بدنانير في 1/1) او وحدات ذات قوة شرائية اخر المدة (مقاسة بدنانير في 12/31). والوسيلة التي يمكن اقتراحها لتجنب ذلك هو استخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ معين للتعبير عن المقاييس المحاسبية (constant units) .

ولكي يتم تعديل اي مقدار من الوحدات النقدية التي نشأت عندما كان الرقم القياسي العام للاسعار عند مستوى معين (100 %) الى مقدار الوحدات النقدية في لحظة اخرى ويتم ذلك بالشكل التالي :

$$\text{الوحدات النقدية الاصلية} = \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ التعديل}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$$

وبذلك نكون قد توصلنا الى مقياس للتكلفة التاريخية للاصل في نهاية السنة ولكن باستخدام وحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية في نهاية السنة وبالتالي فان جودة المعلومات المحاسبية في ظل ارتفاع المستوى العام للاسعار تحكمها مجموعة من المعايير الاساسية (الخصائص النوعية) الاربعة الاتية :-[17]

أ. معيار الملاءمة Relevance standard

ب. معيار القابلية للتحقق verifiability standard

ج. معيار التحرر من التحيز (معيار الموضوعية) (freedom from bias standard)

د. معيار القابلية للقياس الكمي (Quantifiability standard)

ان ما يمكن معرفته من هذه المعايير هو انها اخذت بمنهج التوسع في الافصاح عن طريق السماح باتباع اكثر من منهج في التقويم (تكلفة تأريخية ، جارية ، استبدالية) . وقد كان لمعهد المحاسبين المجازين الامريكيين (AICPA) منذ 1962م جهوداً ذات قيمة في ابراز اثر التغيرات بالمستوى العام للاسعار نحو الارتفاع (التضخم) ضمن المبادئ المحاسبية الثمانية التي تضمنت الالزام بتبويب التغير في موارد الوحدة المحاسبية على :-

1- تلك التي تظهر جراء التغير في المستوى العام للاسعار .

2- تلك التي تظهر جراء التغير في التكلفة الاستبدالية للموارد .

3- تلك التي تظهر جراء المبيعات او التحويلات او الاعتراف بصافي القيمة البيعية للموارد (NRV) .

4- تلك التي تظهر جراء اسباب اخرى كالنمو او من اكتشاف موارد جديدة .

وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة الى هذه الجهود بشكل عام ، الا انها تبقى محاولة جادة واسهام ذو قيمة في تطوير نظرية المحاسبة ، ولعل من أهم تلك الانتقادات هو اختلاف او تعدد اسس القياس المشار اليها اعلاه والتي تفقد الارقام المحاسبية احد الخصائص الاساسية وهي القابلية للتجميع (additivity). [18]

المحور الرابع – أهمية تعديل المعلومات المحاسبية بأثار التغير في المستوى العام للأسعار

ان اعداد القوائم المالية وفقاً لمجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية يجعلها تهمل اثر التغيرات في الاسعار التي تحصل من مدة لاخرى 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 الاخرى كافة [19] ، وبناء على ذلك ستكون قائمة المركز المالي لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي لاصول والتزامات الوحدة المحاسبية، اذ تظهر الاصول الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقة لانها 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 الانتاجية للوحدة الاقتصادية.[20]. مما يعني ارتفاع تكلفة الاستبدال والحاجة الى زيادة رأس المال بالنظر للحاجة الى مزيد من النقود لتغطية استبدال تلك الاصول. [21]. 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 فانها تتعرض لخسارة القوة الشرائية في فترات التضخم بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد ، لما حقوق الملكية (رأس المال والارباح المحتجزة والاحتياطيات) والتي تظهر في قائمة المركز المالي بتكلفتها التاريخية فانها لا تعبر عن حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية بصورة [22]. وفيما يتعلق بقائمة الدخل فان الارباح تظهر بشكل مبالغ فيه . ومرد ذلك مقابلة ايرادات الفترة المقاسة بالأسعار الجارية بالمصروفات المقاسة بأسعارتاريخية ، فمصروف الاهلاك وتكلفة المبيعات تم حسابهما وفقاً للتكلفة التاريخية ، ومن ثم تكون الارباح المحققة مظلله .[23] ويسفر عن المبالغة في تحديد الارباح زيادة في توزيعات الارباح 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 [24] ، كما يترتب ايضا على المبالغة في الارباح تحمل الوحدة الاقتصادية لضرائب مرتفعة تعد في حقيقة الامر ضرائب على راس المال وليس على الدخل [25] ، علاوة على مطالبة العمال باجور مرتفعة نتاجاً لارتفاع الدخل ، كما قد تؤدي توزيعات الأَرباح 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 لاخرى 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 قابلة للمقارنة .

وقد بدء المحاسبون مع بداية حركة التاصيل 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 [26]. وبناء على ذلك اصبح من غير المقبول في الاوساط المهنية والاكاديمية تجاهل ظاهرة التضخم اذ اصبح واضحاً عدم كفاية الحلول المجتزأة لهذه المشكلة ، كاستخدام طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً (lifo) في تقويم المخزون السلعي ، وطريقة الاستهلاك المعجل في حساب اهتلاك الاصول الثابتة (الشيرازي، مصدرسابق، ص494)[27]. وفي هذا الصدد اوصت الدراسة البحثية السادسة التي اصدرها معهد المحاسبين القانونيين الامريكي American Institute of certified public Accountants (AICPA) . أن يتم الافصاح عن أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية [28].كما اوصى الرأي رقم (3) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية الامريكي (Accounting principles Board) (APB) بإعداد قوائم ملحقة بالقوائم المالية الاساسية للوحدة

الاقتصادية (FASB, 1079: 1394) ، وذات الالزام ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) مع اعطاء المعيار الحق للمحاسبين في الافصاح عن اثر التغيرات في القوائم المالية الاساسية 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 الاسعار بالاتي: [29]

أ- تغيير وحدة القياس المستخدمة من وحدات نقدية أصلية الى وحدات ذات قوة شرائية موحده في تاريخ اعداد القوائم المالية باستخدام الارقام القياسية للاسعار .

ب- تغيير اساس القياس المحاسبي من استخدام التكلفة التاريخية الاصلية الى استخدام اسعار السوق الجارية .

وبناء على ذلك تم اجراء دراسات لبيان آراء المتخصصين وكذلك الفئات المستفيدة من القوائم المالية حول أهمية المعلومات المحاسبية المعدلة بآثار التغير في الاسعار، ومنها دراسة (Carsberq& page) التي اكدت على فائدة محاسبة التكلفة الجارية من وجهات نظر المستثمرين والدائنين [30]. كما اوصت الدراسة المشتركة التي قام بها كل من مجلس البحث التابع لمعهد المحاسبين القانونين البريطاني ، ولجنة البحوث للمعهد الاسكتلندي باتباع المنهج الاختياري في تعديل ارقام القوائم المالية لاظهار آثار التضخم اي حسب كل فقره او بند لاعتقادهم ان ذلك سيعطي معلومات اكثر فائدة وملاءمة . [31] 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).[32]

المحور الخامس – الطرق البديلة لإعداد القوائم المالية في ظل التغير بالمستوى العام للأسعار

يؤثر التضخم بطرق مختلفة على بنود الاصول والخصوم تبعاً لنوع تلك البنود ، كما أن البند ذاته لا يتغير في حالة تغير وحدة القياس المستخدمة . بمعنى انه يمكن التعبير عن نفس الشيء المادي بوحدات مختلفة وهذه العملية لا يترتب عليها في حد ذاتها مكسباً او خسارة . ذلك لان تقديم القوائم المالية وفقا للتغيرات في المستوى العام للاسعار نحو الارتفاع تجعل منه مطلباً مهماً والا فان هذه البيانات والمعلومات التي تحتويها تلك القوائم ستكون غير ذي فائدة ، وان عدم الافصاح عن القيمة الحقيقة لعناصر الميزانية سيظلل الجهات المستخدمة لها . [33] ولغرض اعداد القوائم المالية في ظل التغير بالمستوى العام للاسعار ينبغي التمييز بين عناصر قائمة المركز المالي النقدية وغير النقدية على اساس مدى تأثرها بتغيرات المستوى العام للأسعار لغرض اجراء التعديلات عليها وتبوب الى المجموعتين الآتيتين:[34]

المجموعة الاولى : البنود النقدية (من الاصول والخصوم) (monetary items)

تعرف البنود النقدية ، بانها تلك البنود التي تبقى مبالغها ثابتة لسبب قانوني او تعاقدي معين ، وبالتالي ، فانها لا تتغير بتغير المستوى العام للاسعار ، اي انها ستظهر بالقوائم المالية بدون تعديل لانها اساساً مقاسة بالاسعار الجارية. [35] فهي البنود المتمثلة بالحقوق الواجبة التي يتم تحصيلها او سدادها في مقدار ثابت من وحدات النقد الجاري التعامل بها، فهي ثابتة من حيث كمية النقد المستحقة ، لكن نظراً للتغير في المستوى العام للاسعار فهي غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية او القدرة على تحويلها الى سلع وخدمات.[36] فمثلاً الأصول النقدية (monetary assets) (كالنقدية ، المدينون ، الدائنون ، اوراق القبض، ، اوراق الدفع ، المصاريف المستحقة، الالتزامات طويلة الاجل المستحقة السداد بمبلغ ثابت) تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية وهذا العدد الثابت لا يتاثر بالتغير في القوة الشرائية في وقت التضخم فمثلاً لا تزداد او تقل عدد الوحدات النقدية الموجودة فعلاً داخل الصندوق سواء في مرحلة التضخم او مرحلة

الانكماش، لذلك يحتاج الامر الى احتساب المكاسب او الخسائر الناتجة عن تغير القوة الشرائية لبنود الاصول والخصوم النقدية نتيجة تغير المستوى العام للاسعار مع بقاء عدد الوحدات النقدية لتلك البنود ثابتاً دون زيادة او نقصان .

وعند الاحتفاظ باصول نقدية وقت التضخم فان ذلك يؤدي الى خسائر يطلق عليها بالخسائر الناجمة عن هبوط القوة الشرائية (purchasing power loss on monetary assets) لانها مقاسه بالاسعار الجارية ، وكذلك الحال يمكن ان تحقق الوحدة الاقتصادية مكاسب على الخصوم النقدية في اوقات التضخم اذ انه على الرغم من ثبات عدد الوحدات النقدية للخصوم الا انه نتيجة للتضخم فان الوحدة الاقتصادية تصبح ملزمه بسداد الخصوم باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية اقل من تلك الوحدات التي حصلت عليها اصلاً من الدائنين . لذلك فان القياس المحاسبي التاريخي باستخدام الوحدات الاصلية غير المعدلة باثر التغير في المستوى العام للأسعار يؤدي الى اظهار التكاليف التاريخية لبنود القوائم المالية كانه تجميع لوحدات اصلية رغم عدم تساويها في القوة الشرائية ، كما انه يهمل المحاسبة عن المكاسب او الخسائر التضخمية للبنود النقدية (الاصول والخصوم النقدية) .

- **المجموعة الثانية – البنود غير النقدية (Non-monetary items)**

تعرف البنود غير النقدية بانها اي نوع اخر من البنود التي لا تنطبق عليها مواصفات البنود النقدية (من الاصول والخصوم النقدية) بالإضافة الى حقوق الملكية عدا الاسهم الممتازة . [37] وبالتالي فان البنود غير النقدية كالمخزون السلعي مثلاً لا يحتوي على مقدار ثابت ومحدود من الوحدات النقدية وانما يتغير عدد هذه الوحدات النقدية تبعاً للتغير في القوة الشرائية للنقود ، فيزداد عدد الوحدات النقدية فيها بما يعادل الانخفاض الحاصل في القوة الشرائية للوحدات النقدية المسجلة بها عند الشراء في حالة التضخم . وبالتالي فان البنود غير النقدية تحتاج الى تعديل بآثار التغير في المستوى العام للاسعار مثل الاصول الثابتة والمخزون السلعي. وفيما يلي تعديل القوائم المالية الاصلية باثار التضخم:[38]

اولا :-المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر الناتجة عن حيازة العناصر النقدية

ان احتفاظ الوحدات الاقتصادية بالعناصر النقدية ينتج عنه مكاسب او خسائر بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد سواء بالارتفاع او بالانخفاض وان هذا التغير يقيس مدى تأثير القوة الشرائية للنقود على العناصر النقدية (أصول او خصوم نقدية) وبالتالي تأثيرها على صافي الربح او الخسارة الذي تحققه الوحدة الاقتصادية .ان مفهوم الارباح والخسائر الناتجة عن حيازة العناصر النقدية يقصد به ذلك الربح او الخسارة اللذان ينتجان عن وجود العناصر النقدية سواء من الاصول او الخصوم في الفترات التي يحدث فيها تغيير في المستوى العام للأسعار سواء بالارتفاع او بالانخفاض. [39] ولأجل تعديل القوائم المالية بآثار التضخم تستخدم عدة انواع من الارقام القياسية مثل :[40]

- الرقم القياسي لاسعار المستهلك (المفرد) .
- الرقم القياسي لاسعار الجملة (المنتج) .
- الرقم القياسي المخفض الضمني (Deflator) للاسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في اجمالي الناتج القومي .

وأي كان من هذه الارقام القياسية المستخدمة يجب أن يكون أفضل رقم قياسي ممثلاً أحسن تمثيل ويحقق موضوعية القياس وأن يخضع للدراسة والتعديل من فترة لاخرى طبقاً لمستويات التغير في الاسعار . ولاغراض حساب الارباح او الخسائر الناجمة عن حيازة العناصر النقدية سوف يستخدم الرقم القياسي لاسعار المستهلك .

وفيما يلي خطوات حساب الارباح والخسائر الناتجة عن حيازة العناصر النقدية من الاصول والخصوم : [41]

أ. يتم تحديد مبلغ صافي العناصر النقدية في بداية السنة بطرح الخصوم النقدية من الاصول النقدية .

ب. يتم تحويل مبلغ صافي العناصر النقدية في بداية السنة الى ما يعادل قوتها الشرائية في نهاية السنة بضربها في معامل التحويل . والمعامل هو (حاصل قسمة الرقم القياسي في نهاية السنة على الرقم القياسي في بداية السنة) .

ج. تعتبر الاضافات الى العناصر النقدية خلال السنة بشكل منسجم (متساوي) لسهولة تعديلها الى ما يعادل قوتها الشرائية في نهاية السنة بضربها في معامل معين (ناتج قسمة الرقم القياسي في نهاية السنة على متوسط الرقم القياسي خلال السنة) . والعمليات التي تمثل اضافات للعناصر النقدية هي عمليات البيع بانواعها ومختلف الايرادات .

د. يعد التخفيض الحاصل في العناصر النقدية خلال السنة متحققاً بشكل متساوي ويعدل بنفس الطريقة الواردة في الفقرة (ج) ومن امثلة العمليات التي تؤدي الى تخفيض العناصر النقدية جميع عمليات الشراء ومختلف المصاريف ما عدا المصاريف الدفترية (مثل مصاريف الاندثار) .

هـ. تضاف الزيادة الى صافي العناصر النقدية أول السنة ويطرح منه النقصان في العناصر النقدية خلال السنة لغرض الوصول الى صافي العناصر النقدية آخر السنة .

و- اذا كان رصيد الخطوة (هـ) موجباً فهذا يعني ان الاصول النقدية تزيد على المطلوبات النقدية واذا كان المبلغ بعد التعديل موجباً ايضاً اي يزيد على المبلغ غير المعدل في نهاية السنة فهذا يعني حدوث خسارة نتيجة حيازة العناصر النقدية . اما اذا كان رصيد العناصر النقدية اخر السنة سالب فان الرصيد المعدل له سالب فهذا يعني حدوث مكسبا .

ثانيا:- الطرق البديلة للتكلفة التاريخية

فيما يلي ابرز الطرق البديلة لطريقة التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد: [42]

الطريقة الاولى – طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في حالة تغير المستوى العام للأسعار .

ان الطريقة المقترح تطبيقها لعلاج مشكلة التضخم او ارتفاع المستوى العام للاسعار هو تطبيق ما يسمى (المحاسبة بوحدات ذات قوة شرائية موحدة) (general price- level adjusted measures) وتعرف ايضا باساس التكلفة التاريخية المعدلة باثار التضخم (Inflation adjusted Historical cost) للمحاسبة عن البنود النقدية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة ويمكن تطبيق ذلك سواء على مقاييس التكلفة التاريخية او مقاييس التكاليف الجارية . وتقوم المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية المعدلة باثار التغيير في المستوى العام للاسعار على استخدام كل من التكلفة التاريخية كخاصية لعناصر الكشوفات المالية والقوة الشرائية كوحدة قياس وفي ظل تطبيق مبدأي المقابلة والتحقق وبالتالي سيكون صافي الدخل مساويا للفرق بين الايرادات المتحققة والتكاليف المرتبطة بها معبرا عن كلاهما بوحدات القوة الشرائية العامة ، بمعنى ان المحاسبة بوحدات ذات قوة شرائية موحدة تقوم على اساس تعديل وحدة القياس (النقود) وليس تعديل اساس القياس .

أن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدات ذات قوة شرائية موحدة يحقق ما يلي: [43]

أ. يلزم التفرقة بين بنود الاصول والخصوم النقدية وبنود الاصول والخصوم غير النقدية من حيث أن :-

1- البنود النقدية التي يحتفظ بها خلال فترات التغير في المستوى العام للاسعار لا تحتاج الى تعديل في المركز المالي اذ تظهر بعدد الوحدات الاصلية (نظراً لانها ثابتة) لانها تعبر عن الوحدات النقدية الحالية(القيمة الجارية) في تاريخ اعداد القوائم المالية ، ولكن ينتج عنها خسائر في القوة الشرائية (في حالة الاصول النقدية) لان الوحدة

الاقتصادية ستستلم مقابلها نقود ذات قوة شرائية اقل، او مكاسب في القوة الشرائية (في حالة الخصوم النقدية) ذلك لان الوحدة الاقتصادية ستسدد التزاماتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية اقل عن القوة الشرائية للموارد التي حصلت عليها عند نشأة الالتزام. [44] . وتظهر صافي تلك الخسائر او المكاسب في قائمة الربح (في حالة التضخم) . فقد جاء في المعيار الدولي رقم (15) المعلومات المبينة لاثار التغير في الاسعار أن تعالج المكاسب او الخسائر الناجمة عن هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد في قائمة الدخل تحت مفردة مستقلة بها ، فضلا عن اعتبار المادة (29) من معيار المحاسبة الدولي رقم (20) الصادر عام (1989) مكاسب او خسائر تذبذب القوة الشرائية للنقد بنداً من بنود الارباح والخسائر .

2- البنود غير النقدية (أصول أو خصوم) تحتاج الى تعديل باعادة حسابها بما يعادل الوحدات ذات القوة الشرائية اخر الفترة ولكن لا ينتج عن تعديلها اية مكاسب او خسائر تضخمية.

ب. جميع بنود قائمة الدخل تعتبر بنوداً غير نقدية تحتاج الى تعديل باستخدام الارقام القياسي في تاريخ نشأة كل بند من المصروفات او الايرادات .

ج. تعتبر بنود حقوق الملكية بنوداً غير نقدية تحتاج الى التعديل لما يعادلها بوحدات ذات قوة شرائية في نهاية العام وذلك يضمن تطبيق مفهوم المحافظة على رأس المال بوحدات ذات قوة شرائية موحدة وليس بالوحدات الاصلية . (maintaining purchasing power of capital)

المزايا والانتقادات المرافقة لتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة :

أ- **المزايا:** تتميز طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدات ذات قوة شرائية موحدة بالاتي

1- أنها تجعل القوائم المالية تظهر بعمله نقدية ذات قوة شرائية (موحدة) متساوية.[45] .

2- أنها تتميز بالموضوعية كون جميع الوحدات الاقتصادية تستخدم نفس الرقم القياسي للاسعار ويمكن تدقيق النتائج المتحققة .[46] .

3- أنها لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وانسجامها مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي .[47].

4- أنها تمكن من اجراء المقارنات بين القوائم المالية للوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع كون استخدامها يزيل اثار التضخم على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية .

5- تتميز بالبساطة وسهولة التطبيق وتحافظ على القوة الشرائية لرأس المال وتظهر ارباح وخسائر القوة الشرائية الناجمة عن الاحتفاظ بالأصول والالتزامات النقدية.

ب – الانتقادات: وتتعرض الى طريقة التكلفة التاريخية المعدلة الى بعض الانتقادات منها :-

1- قد لا تستخدم الوحدات الاقتصادية الارقام القياسية العامة وتلجأ الى ارقام قياسية خاصة لبعض الاصول الناجمة عن التقدم التقني وبالتالي تعكس الزيادة في تكاليف التشغيل .[48] .

2- تسبب ارباكاً لمستخدمي القوائم المالية كونها تستخدم وحدة قياس مختلفة عن تلك التي أعدت بها القوائم المالية.[49]

3- أن هذه الطريقة لا تستبعد بعض الاخطاء الموجودة في نموذج التكلفة التاريخية والمتمثلة في اخطاء التوقيت الناجمة عن التغير في المستوى الخاص والنسبي للاسعار.

4- ان تطبيقها يتطلب تكاليف اضافية تفوق المنافع الاضافية المتوقعة منها. [50] .

5- انها تحتوي على كل اخطاء التوقيت ولا تحتوي على اخطاء وحدة القياس وان هذه الطريقة تعد قابلة للتفسير وتقدم مقياس ملائم لـــ (COG) فقط لعنصر النقد والموجودات والمطلوبات النقدية .

الطريقة الثانية : طريقة التكلفة الجارية Current cost accounting

تمثل التكلفة الجارية المبلغ النقدي الذي يجب دفعه الان لقاء الحصول على الموارد .[51] وتمثل التكلفة الجارية ايضاً تكلفة استبدال الاصول المملوكة للوحدة الاقتصادية باصول اخرى مماثلة لها تماماً من حيث الطاقة الانتاجية والعمر الانتاجي وكفاءة التشغيل. ويتم احتساب التكلفة الجارية باستخدام الارقام القياسية الخاصة لتحويل عناصرالقوائم المالية المعدة وفقاً للتكلفة التأريخية الى قيم جارية. وتطلق تسمية التغيرات في مستويات الاسعار الخاصة على التغير الحاصل في أسعار السوق لأصول الوحدة الاقتصادية (specific price changes & depend on the current cost) والتي تسمى ايضاً بالتكلفة الاستبدالية للاصول (Replacement cost). [52] ويمكن قياسها عادة على أساس أسعار السوق الجارية (current market price). ونظراً لان القياس المحاسبي التقليدي يهمل الاخذ في الحسبان بهذه التغيرات الا ان هناك اساساً محاسبياً آخر يقترح اتباعه كبديل للاساس التاريخي في اعداد القوائم المالية ويطلق عليه محاسبة التكلفة الجارية (current cost Accounting) التي تعالج اخطاء المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية المتمثلة بـــ (اخطاء التوقيت واخطاء وحدة القياس) .[53] ان المحاسبة على اساس التكلفة الجارية تاخذ باثار التغيرات في الاسعار الخاصة للاصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية في تاريخ اعداد القوائم المالية ، وهذا الاساس المحاسبي يستخدم القيمة الاستبدالية للمدخلات او صافي القيمة البيعية للمخرجات او تلجأ الى تقديرات الخبراء المختصين او الارقام القياسية الخاصة بالصناعة التي تنتمي اليها الوحدة الاقتصادية.[54] ويؤدي تطبيق هذه الطريقة الى المحافظة على الطاقة الانتاجية للوحدة الاقتصادية واللازمة لانتاج السلع والخدمات في نهاية الفترة بالمستوى نفسه الذي كان عليه في بداية الفترة ، ويعتمد ذلك على افتراض انه سيتم احلال الموارد المباعة او المستخدمة في عمليات التشغيل بموارد اخرى قادرة على المحافظة على المستوى السابق نفسه للتشغيل.

وبناء على ما سبق فان اعتماد اساس التكلفة الجارية (current cost Accounting) يعتبر علاجاً لمشكلة اهمال الاخذ في الحسبان التغيرات في مستويات الاسعار الخاصة في القياس التأريخي ، ويقتضي هذا الاساس بان يتم الاتي : [55] .

أ – الاخذ بالحسبان التغير الذي يطراء على القيم السوقية للاصول (والخصوم) دورياً .

ب- الاعتراف بالزيادة (او النقص) في تلك القيم في الفترة التي يتم فيها تغير الاسعار ولا يجب ان يؤجل الاعتراف بها الى الفترة التي يتم خلالها بيع الاصول او استخدامها كما هو الحال في المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية .

ج- ويترتب على اتباع المحاسبة على اساس التكلفة الجارية الاثار الاتية :-

1- أن تقاس المصروفات بالاسعار الجارية وليس بالتكلفة التاريخية للاصول المستنفذة سواء عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة الجارية او مصروفات الاستهلاكات .

2- ان تظهر الاصول (والخصوم) بقيمتها السوقية في تاريخ اعداد قائمة المركز المالي

3- عند اعداد القوائم المالية بالتكلفة الجارية فلا بد من التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية وكالاتي.

(56)

(اولاً) : العناصر النقدية تظهر بتكلفتها التاريخية ولاتحتاج الى تعديل ، كما لا يتم احتساب مكاسب او خسائر القوة الشرائية لهذه العناصر لان وحده القياس لا تتغير من فترة لاخرى.

(ثانياً): العناصر غير النقدية يتم تعديل تكلفتها التاريخية الى التكلفة الجارية باستخدام الاسعار القياسية الخاصة وينتج عن هذا التعديل مكاسب او خسائر الحيازة التي تمثل الزيادة او النقص في قيمة العنصر الذي تحتفظ به الوحدة الاقتصادية .

بمعنى ادق يتم احتساب مكاسب حيازة الاصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية سواء تلك التي تم استعمالها خلال الفترة او التي ما زالت مملوكة للوحدة حتى نهايتها . وعلى هذا الاساس يجري الاخذ بالحسبان جميع المكاسب او الخسائر المتحققة فعلاً بالبيع سواء على اساس التكلفة التاريخية او التكلفة الجارية .كما تأخذ الاخيرة بالحسبان المكاسب او الخسائر التي لم تتحقق والناجمة عن احتفاظ الوحدة الاقتصادية ببعض الاصول التي لم يتم بيعها بعد ، ويتم الاعتراف بها على الرغم من انها لم تتحقق بالفعل بموجب عملية البيع او الاستخدام ، ويجري تسجيلها طبقاً لاساس التكاليف الجارية في حين يؤجل الاعتراف بها في ظل الاساس التاريخي .

(ثالثاً): ان اساس المحاسبة بالتكاليف الجارية يوفر ما يلزم من البيانات لتطبيق مفهوم المحافظة على رأس المال على اساس القدرة التشغيلية للوحدة الاقتصادية وليس بالوحدات الاصلية كما هو الحال في الاساس التاريخي .بمعنى اذا اراد مالكي الوحدة الاقتصادية معرفة الارباح التي يمكن توزيعها مع الابقاء على الحجم المادي لعمليات الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة بنفس المستوى الذي كانت عليه في بدايتها فانه يمكن توزيع ارباح من صافي الربح المتحقق من العمليات الجارية (current operating profit)

(رابعاً): يجب الابقاء على مكاسب حيازة الاصول كجزء من حقوق الملكية وعدم توزيعها لغرض المحافظة على القدرة التشغيلية للوحدة الاقتصادية (operating capacity) التي تمثل ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من صافي الاصول مادياً (physical capacity). في نهاية الفترة بما يمكنها من النهوض بالانشطةالايرادية مستقبلاً على نفس المستوى الذي توافر لها في بداية الفترة – ويمكن تسميتها ايضاً (احتياطي التكلفة الجارية) (current cost reserve). وينبغي الاشارة الى أن التمييز بين مكاسب او خسائر الحيازة المتحققة وغير المتحققة طبقاً لمحاسبة التكلفة الجارية على اساس ان مكاسب او خسائر الحيازة المتحققة تمثل الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية للاصل المباع او المستهلك خلال الفترة ، اما مكاسب او خسائر الحيازة غير المتحققة فتمثل الفرق بين رصيد المكاسب او الخسائر غير المتحققة في نهاية الفترة ورصيدها في بداية تلك الفترة [57] .

مزايا و انتقادات طريقة التكلفة الجارية

أ – المزايا : تتميز هذه الطريقة بأنها :- [58] .

1- تستخدم ارقام قياسية خاصة بانواع معينة من الاصول والتي قد تتغير اسعارها بطريقة مختلفة عن التغير في المستوى العام للاسعار .

2- تمكن من المحافظة على رأس المال الحقيقي .

3- أساس سليم لقياس الكفاءة اذ يتم مقابلة ايرادات الفترة بالنفقات المحسوبة على اساس التكلفة الجارية .

4- بموجبها ستكون قائمة المركز المالي محتوية على القيم الحقيقة للاصول والالتزامات مما يجعلها مفيدة في تحديد المزايا النسبية للاستخدامات البديلة للاموال .

ب- الانتقادات :تنتقد طريقة التكلفة الجارية من حيث : [59]

1- صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للاصول كافة والتي يجب ان تطابق خصائص الاصول التي بحوزة الوحدة الاقتصادية ، وبالتالي اللجوء إلى استخدام التقديرات الشخصية (الحكمية) التي تكون غالباً غير موضوعية (متحيزة وغير دقيقة) . [60]

2- أن مفهومها غير واضح ، فعند التطبيق تعني القيمة الاقتصادية او القيمة القابلة للتحقق او القيمة الاستبدالية .

3- خروجها عن مبدأ التحقق لاعترافها بالزيادة في قيم الاصول قبل بيعها وبعد الفصل بين مكاسب وخسائر الحيازة وربح العمليات الجارية اصطناعياً ، فالشراء الكفء يعد جانباً من العمليات ، ولهذا لا يمكن فصل كلا الاثرين لانهما ينتجان متصلين ومن نفس القرار .

4- تكلفة تطبيقها العالية كونها تتطلب ارقام قياسية لكل أصل على حدة .

5- تجاهلها للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد .

6- ان القياس طبقا للتكلفة الجارية مقارنة مع القياس المحاسبي التاريخي (التقليدي) لم ياخذ بالحسبان اثر الزيادة في القيمة السوقية التي تطرأ على البضاعة بالنسبة للوحدة من المخزون التي لم يتم بيعها والظاهرة في الميزانية نهاية العام ، كما ان المصروفات الظاهرة في قائمة الربح عن الفترة تعكس التكاليف التاريخيةللأصول المستنفذة . وهذا يجعل عمليه استخدام القياس التاريخي التقليدي يحقق ضمنياً المحافظة على رأس المال بعدد الوحدات الاصلية المستثمرة .[61].

المبحث الثالث – الجانب الميداني يتناول هذا المحث طريقة البحث ونتائج الاختبارات الاحصائية وتحليلها وكالاتي :

اولا – طريقة البحث : تم اعتماد بعض ما كتب في الادب المحاسبي والاقتصادي حول ظاهرة التضخم (ارتفاع المستوى العام للأسعارو هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد) لتغطية المرتكزات الفكرية التقليدية (المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية) والمحاسبة حول التضخم (المحاسبة على اساس القيم الجارية) ، كما تم اعداد استبانة لاستطلاع اراء عينة حجمها (101) فرد شملت اربع مجموعات يمثلون أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المنشورة من قبل (4) شركات صناعية مساهمة في العراق وهم المساهمون (43) فرداً والمقرضون (21) فرداً والادارة (9) افراد والمهنيين (28) فرداً (ملحق رقم 1). ويبين الجدول (1) ادناه توزيع العينة حسب مستوى التحصيل العلمي .

جدول (1) توزيع العينة حسب التحصيل العلمي

الفئات / التحصيل العلمي	المساهمون		المقرضون		الادارة		المهنيون		الاجمالي	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
اعدادية او اقل	16	%37.2	-	-	-	-	-	-	16	%15.8
شهادة معهد	3	%7	1	%4.8	2	%22.2	2	%7.2	8	%7.9
شهادة جامعية	23	%53.5	16	%76.2	4	%44.5	17	%60.7	60	%59.5
شهادة عليها (دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه)	1	%2.3	4	%19	3	%33.3	9	%32.1	17	%16.8
المجموع	43	%100	21	%100	9	%100	28	%100	101	%100

ويلاحظ من الجدول (1) انفاً ان غالبية المشاركين هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث يشكلون نسبة 59.5% من حجم العينة و7.9% يحملون شهادة معهد كحد ادنى مما يشير الى كفاءة العينة في فهم وتحليل القوائم المالية . وقد اختبر المساهمون لكونهم مستخدمين دائميين للبيانات المنشورة في القوائم المالية من كل الشركات الصناعية المساهمة العراقية بعد استبعاد الشركات تحت التصفية او قيد الانشاء ، او الشركات التي لم تنشر بيانات مالية لاكثر من سنتين متتاليتين ، واختبر المقرضون من المصارف الصناعية التي قدمت قروض للشركات عينه البحث . كما اختبرت فئة الادارة من رئيس مجلس الادارة او نائبه وكذا المدير العام للشركة او معاونه في الشركات المساهمة كونها مهتمة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية وتستند في اتخاذ قراراتها الاقتصادية على تلك المعلومات ، واخيراً فقد اختبر المهنيون باعتبار انها الفئة المتخصصة والاكثر قدرة على التحكم والتمييز بموضوعية فيما اذا كانت القوائم المالية ملاءمة وموثوقة . وقد اختبر المديرون الماليون في الشركات المساهمة المختارة والمدققون الذين يقومون بتدقيق حسابات تلك الشركات . وقد جرى استخدام النسب المئوية لآراء العينة عند كل مفردة كما تم استخدام مربع كاي سكوير X^2 (chi-square) لاختبار معنوية الفروق بين البيانات الحقيقية والمتوقعة وتحديد مدى الصلة والتأثير لمتغير الصف على متغير العمود. [62]، وقد استخدم في البحث لاختبار الفروق بين توجهات فئات العينة على الملاءمة والثقة في القوائم المالية والفروق بين توجهاتهم نحو مدى صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجهاتهم نحو استعمال الطرائق البديلة لذلك المبدأ في ظل تغير المستوى العام للاسعار (ظاهر التضخم)

ثانيا : نتائج البحث – كانت نتائج البحث حول أهمية توافر الخاصيتين الرئيسيتين (الملاءمة والموثوقية) في المعلومات المحاسبية لمستخدميها (من المساهمين او المقرضين والادارات والمهنيون) وحسبما أظهره تحليل الاستبيان وكالاتي :-

أ- نتائج تحليل مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل ارتفاع المستوى العام للاسعار.

جاءت ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ذات اسبقية اولى لاهميتها في تلك المعلومات في ظل ظاهره التضخم (ارتفاع المستوى العام للاسعار) وكما مبين في الجدول (2)

جدول (2) يوضح مدى الملاءمة في المعلومات المحاسبية في ظل ارتفاع المستوى العام للاسعار

مدى الملاءمة / الفئات	حجم العينه	ملاءمة		ملاءمة الى حد ما		غير ملاءمة		اجمالي	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
المساهمون	43	13	%30.2	27	%62.8	3	%7.0	43	%100
المقرضون	21	10	%47.6	10	%47.6	1	%4.8	21	%100
الاداريون	9	7	%77.8	2	%22.2	-	-	9	%100
المهنيون	28	12	%42.9	16	%57.1	-	-	28	%100
المجموع	101	42	41.6	55	54.5	4	3.9	101	%100

N = 101 فرد، درجة الحرية = 6، χ^2 المحسوبة =9.33، χ^2 الجدولة = 12.6، مستوى الدلالة (المعنوية) = 0.05،

يظهر من الجدول(2) أن (1.6%) فقط هم من يرون أن المعلومات المحاسبية في ظل ارتفاع سالمستوى العام للاسعار ملاءمة في حين يرى (58.4 %) ان تلك المعلومات غير ملاءمة او ملاءمة الى حد ما .ويبين الجدول ايضاً ان $\chi 2$ المحسوبة أقل من $\chi 2$ الجدولية مما يعني قبول الفرضية الفرعية الاولى ، مما يشير على أن درجة الملاءمة للمعلومات المحاسبية في ظل التغير بالمستوى العام للاسعار تتجه نحو الارتفاع بشكل محدود وهو ما يتطلب اعادة النظر في ايجاد بدائل لمعالجة هذا الانخفاض .

ب- نتائج تحليل مدى الموثوقية (الاعتمادية) في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل ارتفاع المستوى العام للاسعار: تحتل درجة الموثوقية او كما يطلق عليها ايضاً (المعولية او الاعتمادية) أهمية كبيرة في نظر مستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ الاعتبار التغيرات في المستوى العام للاسعار وكما يظهر ذلك الجدول (3) .

جدول (3) يوضح مدى موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل ارتفاع المستوى العام للاسعار

مدى الموثوقية / الفئات	حجم العينة	موثوقة		موثوقة الى حد ما		غير موثوقة		المجموع	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
المساهمون	43	16	37.2	25	58.1	2	4.7	43	%100
المقرضون	21	4	19	17	81	-	-	21	%100
الاداريون	9	6	66.7	3	33.3	-	-	9	%100
المهنيون	28	14	50	13	46.4	1	3.6	28	%100
المجموع	101	40	39.6	58	57.4	3	3	101	%100

N = 101 فرد ، χ^2 المحسوبة = 9.59، χ^2 الجدولية = 12.6، درجة الحرية =6، مستوى الدلالة (المعنوية) = 0.05

•احتسبت النسب المئوية قيمة χ^2يدوياً وقد احتسبت قيمة χ^2بالمعادلة الاتية : (63) .

$$\chi^2 = \{\Sigma(ON/CR)-1\}$$

حيث ان : N = حجم العينة

O = التكرار المشاهد في الخلية

C = العدد الاجمالي للحالات (المشاهدات) في السطر الذي تقع به الخلية

R = العدد الاجمالي للحالات (المشاهدات) في العمود الذي تقع به الخلية

ويظهر من الجدول (3) أعلاه ان ما نسبته (39.6%) من حجم العينة يجدون أن المعلومات المحاسبية موثوقة ومعول عليها في ظل الارتفاع المستمر للمستوى العام للاسعار في حين وجد (60.4%) أن المعلومات المحاسبية غير موثوقة او موثوقة الى حد ما . ويلاحظ ايضاً من الجدول المذكور ان قيمة χ^2 المحسوبة جاءت أقل من χ^2 الجدولية بفارق (3.01) **مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية.**

وهذا يشير ايضا الى أن درجة الموثوقية في المعلومات المحاسبية اثناء ارتفاع المستوى العام للاسعار تصبح محدودة وهو ما يدعوا الى استخدام بدائل اخرى لمعالجة هذا الانخفاض في مستوى الثقة.

ج- نتائج تحليل مدى امكانية تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد في ظل ارتفاع المستوى العام للاسعاز

مبدئياً أن اعداد القوائم المالية على اساس التكلفة التأريخية المقاسة بوحدات نقدية ثابتة لا تظهر حقيقة قيم الاصول والالتزامات والارباح خلال فترة التغير المستمر بالاسعار الجارية نحو الارتفاع ما لم يتم الاخذ بآثار هذا التغير والافصاح عن قيمته وكميته . ومن خلال تحليل آراء عينه البحث كانت النتائج كما يظهرها الجدول(4) :-

جدول(4) يوضح مدى صلاحية مبدأ التكلفة التأريخية في اعداد القوائم المالية في ظل التغير بالمستوى العام للاسعار

مدى الصلاحية / الفئات	حجم العينة	تصلح جدا		تصلح الى حد ما		لا تصلح		اجمالي	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
المساهمون	43	-	-	9	20.9	34	79.1	43	%100
المقرضون	21	5	23.8	8	38.1	8	38.1	21	%100
الادارة	9	2	22.2	1	11.1	6	66.7	9	%100
المهنيون	*27	2	7.4	6	22.2	19	70.4	*27	%100
المجموع	101	9	9	24	24	67	67	100	%100

*لم يجب أي من المهنين ضمن عينه البحث على هذا السؤال، χ^2 المحسوبة = 16.98 درجة الحرية = 6 ، مستوى المعنوية = 0.05

χ^2 الجدولية = 12.6

يلاحظ من الجدول(4) اعلاه أن المستخدمين الرئيسين للبيانات والمعلومات المنشورة في القوائم المالية يشكلون نسبة (67%) من عينة البحث واكدوا في اجاباتهم عدم صلاحية(أوعدم اتساق) مبدأ التكلفة التاريخية – التي تعد على اساسها القوائم المالية في وضعها الحالي –لأغراض اتخاذ القرارات مع التغيرات في المستوى العام للاسعار . بينما وجد أن (9 %) من افراد العينة أنها تصلح جداً ، ويعكس هذا مدى قصور القوائم المالية التي لا تأخذ أثر التغيرات في المستوى العام للاسعاربنظر الاعتبار ، هذا وقد بين الجدول ايضاً أن قيمة χ^2 المحسوبة جاءت اكبر من χ^2 الجدولية **وهذا دافع جيد لقبول الفرضية الفرعية الثالثة مؤكدين أن الرقم القياسي لاسعار التجزئة قد ارتفع في العراق بشكل كبير جداً بعد احداث عام 2003 وبالتالي فان التكاليف التاريخية للاصول الثابتة لا تعكس قيمتها الجارية الحقيقية .**

واستناداً لما تقدم من تحليل للفرضيات الفرعية الثلاث والمدعوم بالاستبيان والتأطير للمرتكزات المفاهيميةالتي تضمنها البحث وبالتالي يمكن الحكم بقبول الفرضية الرئيسية والتي نصت على [تأثير الارتفاع (الزيادة) في المستوى العام للاسعار على درجة ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية] . وهذا يشكل حافزاً قوياً لاستخدام اسس اخرى بديلة تعالج القصور في المعلومات المحاسبة التي تتضمنها القوائم المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد وبالتالي تتحقق فيها خاصيتي الملاءمة والموثوقية لاغراض اتخاذ القرارات . وطبقا لذلك لا بد من اعادة تصوير القوائم المالية سواء بقوائم مستقلة او بجداول تكميلية(ملحقة بالقوائم الاصلية) وبالقيم الجارية ، اذ أكد (87.2%) من افراد العينة على أهمية هذا الاجراء الذي لا يهمل أثر التغيرات في المستوى العام للاسعار . والجدول (5) يظهر أن(43.6%) من افراد العينة يرون أن اعداد القوائم المالية بالقيم الجارية هام جداً في مقابل(43.6%) يجدونه متوسط الاهمية .

جدول (5) اهمية اعادة تصوير القوائم المالية على اساس التكاليف الجارية

مدى الاهمية / الفئات	حجم العينة	هام جدا		هام الى حد ما(متوسط الاهمية)		غير هام		اجمالي	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
المساهمون	43	17	39.5	23	53.5	3	7	43	%100
المقرضون	21	11	52.4	5	23.8	5	23.8	21	%100
الادارة	9	5	55.6	3	33.3	1	11.1	9	%100
المهنيون	28	11	39.3	13	46.4	4	14.3	28	%100
المجموع	101	44	43.6	44	34.6	13	12.8	101	%100

يلاحظ أن النتائج التي تم التوصل اليها تشير الى أن اعداد القوائم المالية باسس بديلة غير اساس التكلفة التاريخية قد اصبح امراً حتمياً لابد منه في ظل التغيرات بالارتفاع للمستوى العام للاسعار . ومن خلال التساؤل الذي وجه الى عينة البحث حول الاسس البديلة للتكلفة التاريخية والتي يرغبون بها في تحضير القوائم المالية المكملة للقوائم المالية الاساسية ، فقد كانت النتيجة تؤكد رغبة (54.7%) من العينة بأن تعد تلك القوائم التكميلية على وفق اساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدات ذات قوة شرائية موحدة ، في حين جاء بالترتيب الثاني من حيث الاهمية النسبية لديهم اساس التكلفة الاستبدالية ثم اساس القيمة البيعية كما يظهر ذلك في الجدول (6) وبالتالي فان هذه النتيجة تؤكد أهمية قيم السوق الجارية لاغراض تقويم الاصول .

جدول (6) الاسس البديلة التي تعد بموجبها القوائم التكميلية للقوائم المالية الاساسية .

الاسس البديلة / الفئات	حجم العينة	التكلفة الاستبدالية		القيم البيعية		التكلفة التاريخية المعدلة		الاجمالي	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
المساهمون	43	10	23.3	6	13.9	27	62.8	43	%100
المقرضون	18*	2	11.1	13	72.2	3	16.7	18*	%100
الادارة	8*	6	75	1	12.5	1	12.5	8	%100
المهنيون	26*	4	15.4	1	3.8	21	80.8	26*	%100
المجموع	95	22	23.2	21	22.1	52	54.7	95	%100

ملاحظة : لم يجب على هذا السؤال 3 افراد من عينه المقرضون 1 فرد من عينة الادارة 2 فرد من عينه المهنين

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

كرس البحث الحالي لدراسة أثر التغيرات في المستوى العام للاسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وذلك من وجهة نظر أهم مستخدمي القوائم المالية والمتمثلين في المساهمين والمقرضين والادارة والمهنين في مجموعة مختارة من الشركات المساهمة العراقية بعد ان تم استعراض المرتكزات النظرية التي أطرت الجانب المفاهيمي لموضوع البحث . وقد توصل البحث الحالي الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات الاتية :

اولا : الاستنتاجات : تضمنت نوعين من الاستنتاجات وهي :-

أ- الاستنتاجات ذات العلاقة بالاطار النظري للبحث

1- اكدت العديد من الدراسات الاكاديمة على الارتفاع المستمر في المستويات العامة للاسعار لمختلف السلع والخدمات وخاصة خلال السنوات التي تلت احداث 2003 في العراق وما زال الاتجاه العام لارتفاع الاسعار مستمراً فوق المستوى الاساسي للارقام القياسية للاسعار.

2- نظراً لكثرة المشاكل الاقتصادية في العراق حتم ضرورة زيادة تدخل السلطتين التشريعية والتنفيذية للدولة العراقية في النشاط الاقتصادي ، اذ سهل ذلك اعداد الخطط والبرامج الاقتصادية الحكومية ، لذا تطلب زيادة الاهتمام بتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة لاعداد تلك الخطط والبرامج على مستوى الاقتصاد الجزئي والكلي.

3- أن الاتجاهات المعاصره لتطبيق سياسات اقتصادية جديدة على المستوى الدولي كما هو الحال في سياسة العولمة والخصخصة ادت بشكل فعال الى زيادة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية .

4- حصول نمو وتطور واسع في المناخ الاستثماري للعديد من الدول ومنها العراق وبالذات مسألة طرح عدة بدائل استثمارية استوجب ضرورة توافر معلومات محاسبية فعالة تساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار بأقل درجة من المخاطرة وأعلى عائد متوقع .

5- التطور الفكري الذي طراء على المحاسبة بشأن التأصيل العلمي وارساء الاسس الفلسفية للبناء الفكري لنظرية المحاسبة ومنها الاستجابة للتغيرات الاقتصادية الجديدة كالتضخم على سبيل المثال .

6- عدم امكانية التسليم المطلق بالقياس المحاسبي للاصول وبالذات طويلة الاجل على اساس التكلفة التاريخية اذ لم يعد مقبولاً ، لذا تطلب الامر الاهتمام بدراسة محاسبة التضخم وأثر التقلبات في المستوى العام للاسعارعلى المستويين الاكاديمي والحكومي في العراق هذا فضلاً عن توافر البيانات اللازمة لتطبيق ذلك الاساس مقارنة بالأساسيين السابقين .وعلى الرغم من حصول تقديرات حكمية في الرقم القياسي للاسعار الذي يستخدم في تعديل قيم التكلفة التأريخية والذي يجب أن يكون أفضل رقم قياسي ويمثل قيم هذه التكلفة أحسن تمثيل ، وستبقى هذه التقديرات أكثر ثقة من تقديرات التكلفة الاستبدالية او القيمة البيعية لا سيما في اقتصاد كالاقتصاد العراقي الذي يمر بتحولات حاسمة ومتسارعة نحو اقتصاديات السوق الحر.

ب- الاستنتاجات ذات العلاقة بالقسم التطبيقي للبحث .

1- أظهرت الدراسة وجود حالة التضخم في الاقتصاد العراقي تجاوزت الرقم القياسي الاساسي لمستوى الاسعار ، والتي تؤثر على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية .

2- أظهرت معظم اراء العينة بوضوح عدم صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية كأساس وحيد في اعداد القوائم المالية بل رغبوا في أن تتضمن هذه البيانات تعديلاً يعكس أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار وقد ايد معظمهم اهمية تحقيق ذلك .

3-بينت الدراسة أهمية اعطاء اساس التكلفة التاريخية المعدلة اهمية اكثر من اساس التكلفة الاستبدالية والقيمة البيعية . ومرد ذلك في تقدير الباحث الى رغبة أفراد العينة في أن تعكس أثار الارتفاع في المستوى العام للاسعار على القوائم المالية دون التأثير بشكل كبير على مدى الثقة في المعلومات المحاسبية الذي قد ينتج عن تقديرات اساسي التكلفة الاستبدالية والقيمة البيعية .

ثانياً – التوصيات : في ضوء نتائج الاختبار الميداني والاستنتاجات السابقة خرج البحث باهم التوصيات الاتية:-

1- أهمية الافصاح الكامل عن أثر التغيرات في المستوى العام للاسعار على بنود القوائم المالية. اي ضرورة اعداد قوائم مالية مكملة للقوائم الاساسية تعدل بالتغيرات في المستوى العام للاسعار .

2- أيدت نتيجة الدراسة ضرورة استخدام اساس التكلفة التأريخية المعدلة وبالتالي هذا ما نوصي به الوحدات الاقتصادية العراقية التي تنوي اعداد قوائم مالية معدلة بالتغيرات في المستوى العام للاسعار ، وذات التوصية نسديها للجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في العراق اذا ما قامت باعداد او تعديل معايير محاسبية محلية او توصيات بهذا الخصوص . نظراً لتوافر مستلزمات تطبيق هذا الاساس في العراق ، اذ تنشر الارقام القياسية للاسعار سنوياً من قبل وزارة التخطيط وبالتعاون مع البنك المركزي العراقي .

3-ان يتم اعداد القوائم التكميلية من قبل الوحدات الاقتصادية الكبيره وفقاً لمبدأ الاهمية النسبية والتكلفة مقارنة بالعائد (المنفعة) وهذا ما ذهب اليه المعيار الدولي رقم (15) الذي الزم الوحدات الاقتصادية (او الشركات) ذات التأثير في المحيط الاقتصادي باعداد قوائم مالية اساسية او ملحقة تأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للاسعار .

هوامش البحث ومصادره

1- العظمة ، محمد احمد ، والعادلي ، يوسف عوض ، مقدمة في المحاسبة المالية ، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر ، المجلد الاول ، الكويت ،1986 .ص 75

2- Glautier, M. &Underdown, B., Accounting Theory and Practice, Pitman Publishing LTD, London, (1984).p 13

3- Belkaoui, Ahmed Riahi, " Accounting theory" Fifth Edition, Thomson, Ty Peset by Saxon Graphics, Ltd, Derby, Printed in Singapore by senglee Press, 2005, p. 38 and PP.477-511.

4- Ibid,pp.212 - 218

5- العظمة والعادلي، مصدر سابق، ص 772

6- Belkaoui,opcit,p46

7- Ibid,pp.212 – 228 and p512.

8- العظمة والعادلي، مصدر سابق، ص 787

9- Belkaoui,opcit,pp 512-513

10- Stering, R. R., Elements of Pure Accounting Theory, The Accounting Review, January, (1986), PP.62-73.

11- Belkaoui,opcit,p483

12- Ibid,p484

13-مرعي ، عبد الحي ، الصبان ، محمد سمير – للتطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصره ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، لبنان ، 1988 . ص 31

14-الشمري ، عزيز سلمان ، مدخل في محاسبة التضخم ، مجلة المحاسب ، نقابة المحاسبين العراقيين ، ع2 ، بغداد، (1984) . ص 37 و 58

15- Miller, Elwood, , Accounting, Van Nostrand Rein Hold Co(1980).p 45.

16- Belkaoui,opcit,p520

17- (AAA), A Statement of Basic Accounting Theory(1966),.

18-الشيرازي ،عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ،ذات السلاسل ، ط1 ، الكويت1990 ص 93.

19- Moonitz, Maurice, Price – Level Accounting and Scales of Measurement, the Accounting Review, Vol.10, No.2, June, (1970),PP 465-475 .

20-شركس ، محمد وجدي ، محاسبة التضخم النماذج والتطبيق العملي مع نموذج عربي مقترح ، مجلة المال والصناعة ، البنك الصناعي الكويتي ، العدد الرابع ، الكويت ، (1982).ص 11

21-العظمة والعادلي، مصدر سابق، ص 765,15

22-مشكور ، سعود جايد ، محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق ، مجلة المحاسب ، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين ، بغداد (1995). ص21-22

23- Gitman, Lawrence J., Principles of Managerial Finance, Brief Edition, Addison-Wesley, (1998). P 116.

24- Arbel, Avner&Taggi , Bikki , Impact of Replacement Cost Disclosurees on Investors Dicisions in the United States, The International Journal of Accounting, Vol.14, No.1, (1978), pp 71-82.

25- Wilcox, Edward BPrice Fluctuations, Ch. 15. In Modern Accounting Theory, Edited by: Morton Backer, Printice- Hall, (1966),PP. 320-338.

26- Most, Keneth S. Accounting Theory, Grid Inc., ColombusOhio(1977),p 164.

27-الشيرازي ، مصدر سابق، ص494

28- Schroeder, Rechards G., McCullers, Levis D & Clark, Myrtle, Accounting Theory: Text and Reading, John Wiley & Sons, New York (1987),p 645.

29- الحافظ ، عزيز ، المحاسبة الادارية ، ط2 ، بغداد ،1980،ص56، 74، 340

30- Carsberg, B. & Page, M,Current Cost Accounting, Printice – Hall. As Cited in Thomas E McCaslin, Keith G Stanga, Similarities in Measurement Need of Equity

Investors and Criditors, Accounting and Buseness Research, (Spring, 1986), pp, 151-156.

31- Arnold, John, The Future Shape of Financial Reports, Journal of Accounting, (1991) p 26 and pp.341-448,.

32- Moizer, P., & Arnold, J., Share Appraisal by Investment Analysts Protfoliovs. Non Protfolio Managers, Accounting and Buseness Research, autumn, (1984), PP. 341-348

33- العيسى ، ياسين أحمد ، التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة ، مجلة دراسات العلوم الادارية ، الجامعة الاردنية ، عمان ، العدد 3 ، تموز (1998) .ص 209

34- Belkaoui,opcit,p517

35- سليمان، نجيب ، تغير المستوى العام للاسعار واثره على الكشوفات المالية ، مجلة المحاسب ، العدد السابع ، بغداد ، 1978 ، ص6 .

36- هندريكسين ، الدون ، النظرية المحاسبية ، ترجمة وتعريب الدكتور كمال خليفة ابو زيد ، الاسكندرية ، الطبعة الرابعة . (1990) ص 377

37- نجيب ، محمود نمر، دراسة اثر التضخم الاقتصادي في الفكر المحاسبي ونموذج مقترح لمحاسبة التضخم ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 4 ، 1982 ، ص12

38- Strickney, Clyde P., Adjustment for Changing Prices, Ch. 31 in Handbook Of Modern Accounting , Edited By : Slidney Davidson & Roman L. Weil, 3th Edition, McGraw- Hill Inc, CH 31/1-31/84. (1983),p 7.

39- سليمان، نجيب ، مصدر سابق، ص8

40- Belkaoui,opcit,p520

41- سليمان، نجيب ، مصدر سابق، ص6-12

42- Belkaoui,opcit,p524

43- Ibid,pp.517 – 519

44- سليم ، محمد مجيد ، محاسبة التضخم حالة واقعية ، من الاردن ، مجلة الاداري ، مسقط ، السنة 17 ، العدد 60 ، مارس ، (1995). ص80

45- Popoff, Boris, The Price- Level Adjustment and Accounting Realism: A case Study A New Zealand Company, The International Journal of Vol.6 No.2 Spring, (1971),PP 15-33.

46- Miller,opcit,p110

47- Thompson, R.C. &Koons, Robert, Accounting for Changes in General Price – Level and Current Values, Ch. 26 in The Modern Accountants Handbook, Edited by : James Don Edward & Homer A. Black, Dow jones- Irwin, Homewood- Illinois, (1976), PP 386 and pp 560-565.

48- Vancil, Richard F., Inflation Accounting the Great Controversy, Harvard Business Review. March- April, (1976),PP 58-60 and p 67.

49- Glautier,opcit,p304

50- الشيرازي ، عباس مهدي مصدر سابق، ص512-514

51- Brokington, Raymond, Inflation Accounting, Ch 19, in Handbook of Financial Planing and Control, Edited by: M.A. Pocock& A.H. Taylor, Grower Publishing Co. Ltd, (1981), p 401 and pp 412-418.

52- العيسى ، ياسين احمد مصدر سابق، ص239

53- . Belkaoui,opcit,p484

54- سليم ، محمد مجيد، مصدر سابق ،ص 81

55- Belkaoui,opcit,p486

56- Kieso, Donland E. &Weygandt, Jerry J. Intermediate Accounting, 8th Edition, John Wiley & Sons(1995),pp 1328 -1384.

57-مطر ، محمد عطية واخرون – نظرية المحاسبة ، دار حنين للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 1996. ص167.
58-عبيدان ، فضل لطف ، تحليل أثر التغير في المستوى العام للاسعار على استثمارات شركات التأمين ، دراسة تطبيقية في شركة مأرب اليمنية للتأمين للفترة 1993 – 1997م ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، (2001) .ص 53-54.
59-نفس المصدر اعلاه، ص53
60- هندريكسين، مصدر سابق ،ص 399- 401
61- Belkaoui,opcit,pp533-553
62- Kohout.,opcit.,(1974),p391
63-عودة ، احمد سليمان ، والخليلي ، خليل يوسف ، الاحصاء للباحث في التربية والعلوم الانسانية ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان 1998 .ص 290.

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة العراقية

كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

(استمارة استبيان)

الاستاذ الفاضل /

بعد التحية ...

يسرني أن الفت عنايتكم على أن هذا الاستبيان قد أعد بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للبحث الموسوم :

" **انعكاسات التغيرات في المستوى العام للاسعارعلى مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات .**

وتجدر الاشارة الى أن الاستمارة قد اشتملت على عدد قليل من الاسئلة ، منها ذات اجابات ثنائية وفي هذه الحالة يرجى وضع علامة (√) أمام الاجابة التي تراها مناسبة ، وأخرى ذات اجابات متعددة وهنا يرجى وضع نفس العلامة أمام الفقرات التي تراها أكثر دقة .

وما من شك أن توخي الدقة في الاجابة سيكون له عظيم الاثر في انجاز البحث والوصول الى نتائج أكثر فائدة ، كون الاجابات ستستخدم للأغراض العلمية فقط .

ويسرني تلقي أي اضافات او ملاحظات علمية في أوراق أضافية ان لم تف الصفحات الخلفية للاستمارة لهذا الغرض .

شاكراً حسن تعاونكم سلفاً .

الباحث

د.مهند مجيد طالب

أولاً بيانات شخصية وعامة :

1- العمر ( ) سنة .

2- المؤهلات العلمية	الجامعة التي حصل منها على المؤهل	بلد الجامعة
أ-		
ب-		

3- عدد سنوات الخبرة العملية ( ) سنة .

4- يرجى تحديد المجموعة التي تنتمي اليها ؟

المساهمون ☐ المقرضون ☐

الادارة ☐ المهنيون ☐

ثانياً : يرجى وضع علامة (√) أمام الاجابة المناسبة .

1- ما مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية والتي تعد بموجب أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم؟

ملاءمة ☐ ملاءمة الى حد ما ☐ غير ملائمة ☐

2- ما مدى الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية والتي تعد بموجب أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم .

موثوقة ☐ موثوقة الى حد ما ☐ غير موثوقة ☐

3- يتم اعداد القوائم المالية المنشورة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية والذي نقصد به تكلفة الأصل (المبنى مثلاً) في تاريخ الشراء ، فهل ترى أن هذا المبدأ مناسب لاتخاذ قرار الاستثمار (الاقراض) :

تصلح جداً ☐ تصلح الى حد ما ☐ لا تصلح ☐

4- في السؤال السابق اذا كنت ترى أن اعداد التقارير المالية بطريقة التكلفة التاريخية لا يصلح أو يصلح الى حد ما او يصلح جداً لكن ترى أن هناك حاجة لمعلومات اضافية فما هي الاهمية التي تعطيها لإعادة تصوير القوائم المالية بالقيم الجارية :

هام جداً ☐ متوسط الاهمية ☐ غير هام ☐

5- في السؤال (1) اذا كنت ترى أن اعداد التقارير المالية بطريقة التكلفة التاريخية غير مناسب او مناسب على حد ما فأي من الاسس التالية تراه مناسباً كي تعد القوائم المالية وفقاً له

التكلفة الاستبدالية (كلفة استبدال الاصل اليوم) ☐

- صافي القيمة البيعية (قيمة بيع الاصل اليوم مطروحاً منها تكاليف البيع) ☐
- التكلفة التاريخية المعدلة (التكلفة التاريخية بعد تعديل القيم بتغيرات الاسعار) ☐
- برجاء اضافة اية مقترحات متعلقة بالبحث في الصفحات الخلفية . ☐